

# La disciplina del Patent Box

di ROBERTO BRIOSCHI\*

*Il presente contributo è stato predisposto con la finalità di fornire una sintesi della disciplina agevolativa in materia di Patent Box introdotta dall'Articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), successivamente modificata dall'Articolo 5 del Decreto Legge 24 gennaio 2015 n. 3, e dall'Articolo 1, comma 148, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016).*

*In particolare verrà posta l'attenzione sugli aspetti caratterizzanti la disciplina di cui sopra, a cui è stata data concreta attuazione solo con l'emanazione del Decreto del Ministero dello*

*Sviluppo Economico di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze 30 luglio 2015 (da ora anche "Decreto"), e con riferimento alla quale sono stati emanati i primi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1° dicembre 2015, e recentemente con le Circolari n. 11/E del 7 aprile 2016 e n. 12/E dell'8 aprile 2016, soffermandosi soprattutto sui chiarimenti emanati con la Circolare 11/E del 2016 che hanno interessato i diversi ambiti della disciplina.*

## 1. Finalità della disciplina agevolativa

Il legislatore ha previsto, per la prima volta, una disciplina opzionale volta ad agevolare non i costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, ma una parte dei ricavi generati dagli intangibles.

In particolare è stata riconosciuta dal legislatore l'importanza sempre crescente dei beni immateriali per le aziende italiane che vogliono competere sul mercato interno e sui mercati internazionali, caratterizzandosi e distinguendosi dai competitors stranieri con cui si confrontano quotidianamente.

L'importanza e la strategicità dei beni immateriali è stata oggetto di monitoraggio anche in ambito OCSE poiché sono state riscontrate pianificazioni fiscali volte ad allocare questi asset in Paesi con un livello di tassazione inferiore, e ciò ha portato l'OCSE a valutare una serie di misure volte a contrastare questi fenomeni di pianificazione fiscale (Azione 5 piano BEPS).

Il legislatore domestico si è quindi mosso all'interno delle linee guida OCSE, emanando una disciplina volta a incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di beni immateriali, e favorire il mantenimento in Italia dei beni immateriali di cui si dirà più oltre o il rimpatrio per quelli precedentemente collocati all'estero, attraverso una detassazione di una parte del reddito generato da questi intangibles non proporzionale ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti.

\* Membro del "Gruppo di studio Enrico Gustarelli per la fiscalità d'impresa, Università Bocconi"

## 2. Il trattamento fiscale agevolato dei redditi derivanti dai beni immateriali

### 2.1 Ambito soggettivo

I soggetti titolari di reddito d'impresa che percepiscono redditi derivanti dall'utilizzo di opere d'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli e processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili, possono optare, per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, per l'esclusione di una quota di tali redditi dalla formazione del reddito imponibile sia ai fini IRES/IRES che IRAP, a condizione che esercitino attività di ricerca e sviluppo.

L'ambito soggettivo comprende quindi tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato titolari di reddito d'impresa, senza altre specificazioni o limitazioni, comprendendovi, quindi, anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali vi sia un effettivo scambio di informazioni.

Particolari esclusioni sono invece previste per società assoggettate ad alcune procedure previste dalla vigente Legge fallimentare.

### 2.2 Esercizio dell'opzione

Per potersi avvalere della disciplina agevolativa in oggetto è necessario che il soggetto che esercita l'opzione abbia il diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali e svolga attività di ricerca e sviluppo (c.d. "nexus approach" previsto in ambito OCSE), al fine di garantire il collegamento ("nesso") tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali e il reddito agevolabile ad essi riferibile.

Con la circolare 11/E del 2016 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono usufruire del regime del Patent Box anche i soggetti che utilizzano i beni materiali a titolo gratuito. I soggetti che vogliono optare per il regime in oggetto devono esercitare un'opzione da comunicarsi all'Agenzia delle Entrate con modalità telematiche.

Per i primi due periodi di imposta di applicazione della disciplina in oggetto, l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate in modalità telematica, utilizzando il Modello introdotto dal Provvedimento del 10 novembre 2015, Prot. n. 144042, entro il termine del periodo di imposta in cui dovrebbe avere inizio il regime di tassazione agevolata (31 dicembre per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

A decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), l'opzione dovrà essere comunicata direttamente nella dichiarazione dei redditi (a partire dal Modello Unico 2018), e decorrerà dal periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Detta opzione è irrevocabile, ha una durata di 5 esercizi, valendo per l'esercizio in riferimento al quale è stata presentata e per i 4 successivi, ed è rinnovabile.

L'opzione può essere esercitata per singolo bene immateriale.

Va accolta con favore l'apertura manifestata dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 2016 circa la possibilità di comunicare anche tardivamente l'opzione per potersi avvalere del regime di favore in oggetto qualora il contribuente rispetti i requisiti per potersene avvalere.

In caso di presentazione di ruling obbligatorio, di cui si dirà meglio in seguito, l'opzione produce efficacia - e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere - a partire dall'anno di presentazione dell'istanza di ruling.

### 2.3 Reddito agevolabile

Il reddito agevolabile è costituito da una quota dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti.

La quota esclusa da tassazione è pari al 30% per l'esercizio 2015, del 40% per l'esercizio 2016 e del 50% per gli esercizi successivi.

Nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali in oggetto, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione di cui sopra a condizione che esso sia determinato sulla base di un apposito accordo ("il ruling") che deve avere ad oggetto la determinazione in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate:

- dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali in oggetto, e
- dei criteri per individuare i costi riferibili a tali componenti di reddito.

Nel caso di utilizzo diretto è necessario quantificare il contributo economico che deriva dal bene immateriale, ossia la quota parte di ricavi che ha comunque concorso a formare il reddito d'impresa o la perdita.

Se i redditi derivano da operazioni infragruppo, gli stessi possono essere determinati sulla base di un apposito accordo con l'Agenzia delle Entrate (ruling facoltativo).

Le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui sopra non concorrono a formare il reddito a condizione che almeno il 90% del corrispettivo incassato sia investito, prima della chiusura del 2° esercizio successivo a quello della cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali, e si applicano le disposizioni relative al ruling sopra riportate.

La condizione per potersi avvalere della disciplina opzionale del Patent Box è lo svolgimento da parte del contribuente di attività di Ricerca e Sviluppo, e la quota di reddito agevolabile è determinata moltiplicando il reddito agevolabile per il nexus ratio, che è dato dal rapporto tra:

- a) i costi di R&D rilevanti ai fini fiscali sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (costi qualificati);
- b) e i costi complessivi rilevanti ai fini fiscali sostenuti per produrre tale bene (costi complessivi).

Approfondiremo meglio nei successivi paragrafi la determinazione del nexus ratio di cui si è appena detto.

### 3. Definizione di bene immateriale

Con riferimento alla definizione dei beni immateriali si rimanda all'Articolo 6 del Decreto del 30 luglio 2015 e alla più volte citata circolare n. 11/E del 2016, che fanno riferimento alle norme nazionali e internazionali in materia di proprietà industriale, limitandoci qui a riepilogare quelli che sono i beni immateriali agevolabili:

- Software protetto da copyright;
- Brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello di utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;

- Marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- Disegni e modelli giuridicamente tutelabili;
- Informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali e scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili (know how).

Un interessante elemento di apertura offerto dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E del 2016 riguarda la possibilità per il contribuente di rilasciare, con riferimento ai software, una dichiarazione sostitutiva, ai sensi del DPR 445/2000, in cui si attesti la titolarità dei diritti esclusivi in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo, e la sussistenza dei requisiti di tutela di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno, così come una descrizione del programma.

La possibilità di rilasciare una dichiarazione sostitutiva viene ammessa anche per alcune tipologie di disegni e modelli, e per le informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali (know how), in cui si attesti anche in questi casi la titolarità dei diritti esclusivi su di essi in capo al richiedente o la legittima detenzione delle informazioni riservate, acquisite a titolo originario o derivativo, e la sussistenza dei requisiti di tutela, con l'indicazione di altre informazioni specifiche per i diversi beni agevolabili.

Un ulteriore elemento di apertura offerto dalla circolare 11/E del 2016 riguarda la complementarietà tra diversi beni immateriali, disciplinato dall'Articolo 6, comma 3 del Decreto. Infatti, l'Articolo 1, comma 39, della legge di Stabilità 2015, ha chiarito che il vincolo di complementarietà non è più riservato a beni della stessa tipologia e può riguardare anche beni di tipologia diversa utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo, e l'Agenzia delle Entrate, ritenendo trattarsi di una disposizione con valenza interpretativa, ne ammette l'applicabilità anche ai regimi avviati con decorrenza dall'esercizio 2015, cioè alle opzioni e istanze di ruling presentate entro il 31 dicembre del medesimo anno.

Dissipando alcuni dubbi emersi nel corso di alcuni convegni l'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che sono esclusi dall'agevolazione le liste di nominativi, quali ad esempio le liste fornitori e clienti, che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di direct marketing.

#### 4. Definizione delle attività di Ricerca e Sviluppo

Lo svolgimento di attività di R&D è una delle condizioni per potersi avvalere della disciplina in oggetto previste dalla legge istitutiva della disciplina in oggetto (Articolo 1, comma 41, Legge di Stabilità 2015), in cui è stato previsto che i soggetti che optano per il regime del Patent Box devono svolgere attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento del valore dei beni immateriali. Per la definizione delle spese di ricerca e sviluppo si rimanda all'Articolo 8 del Decreto e alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 2016.

Le diverse attività di ricerca e sviluppo:

- i. la ricerca fondamentale;
- ii. la ricerca applicata;
- iii. il design;

- iv. l'ideazione e la realizzazione di software protetto da copyright;
- v. le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato, e gli altri studi e interventi, anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi;
- vi. le attività di presentazione, di comunicazione e di promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti e dei servizi, del design o degli altri materiali proteggibili.

In merito a quest'ultimo punto giova segnalare la precisazione dell'Agenzia delle Entrate nella circolare II/E del 2016, secondo cui rientrerebbero in tale ambito, ad esempio, anche le attività pubblicitarie e fieristiche.

## 5. Reddito agevolabile

### 5.1 Modalità fruizione dell'agevolazione

L'agevolazione in commento consiste in una variazione in diminuzione – da operare ai fini IRPEF o IRES, nonché ai fini IRAP – per la cui determinazione occorre:

1. individuare, innanzitutto, il **reddito agevolabile** derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale, ai sensi dell'articolo 7 del decreto Patent Box;
2. calcolare, poi, il c.d. **nexus ratio**, dato dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi, ai sensi dell'articolo 9, commi da 2 a 5 del medesimo decreto
3. effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile e il nexus ratio per ottenere la **quota di reddito agevolabile**, prevista dall'articolo 9, comma 7 del decreto.

La quota di reddito agevolabile non concorre a formare il reddito di impresa (mediante una variazione in diminuzione da apportare in dichiarazione) secondo le seguenti percentuali:

- 30% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare);
- 40% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2016 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare);
- 50% a regime, ossia dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

La variazione in diminuzione rileva anche ai fini IRAP.

### 5.2 Modalità di determinazione della quota di reddito agevolabile

Le modalità di determinazione del reddito agevolabile (chiamato anche contributo economico o reddito figurativo) relativo all'utilizzo dei beni immateriali differiscono nel caso di utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale:

- utilizzo diretto: per ciascun bene immateriale deve essere individuato il reddito agevolabile che ha concorso algebricamente a formare il reddito o la perdita di impresa, e la procedura di "ruling" è volta a determinare l'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e i criteri per l'individuazione dei componenti negativi. In ogni caso i criteri e i metodi di determinazione del contributo economico sono definiti mediante accordo con l'Agenzia delle Entrate;

- utilizzo indiretto (concessione in uso): il reddito agevolabile è dato dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.

La circolare II/E del 2016 dell’Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni spunti interessanti circa la determinazione del reddito agevolabile.

In particolare, per quanto riguarda l’utilizzo diretto del bene, è stato chiarito che il contributo economico consiste nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito (o perdita) di impresa complessivo, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso. La circolare II/E richiede che, a questo fine, l’impresa predisponga un “conto economico virtuale” riferibile al bene immateriale in cui si tenga conto, per i componenti positivi, delle “royalty implicite” incorporate nel prezzo di vendita del bene ceduto o del servizio prestatto (ossia dei ricavi che l’impresa potrebbe ottenere concedendo in uso a terzi questi beni), e, per le componenti negative, della sommatoria di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, sviluppo, mantenimento e/o miglioramento del bene immateriale stesso.

Ancora più interessante è il chiarimento relativo alla natura dei ricavi e dei costi rilevanti per la determinazione del contributo economico. L’Agenzia delle Entrate, infatti, chiarisce che i dati da utilizzare sono quelli contabili, così come risultanti dal conto economico, tenendo però in considerazione le eventuali variazioni in aumento o diminuzione effettuate ai fini fiscali (per la determinazione del reddito imponibile IRES/IRPEF).

Con riferimento all’utilizzo indiretto del bene, il cui reddito agevolabile derivante dalla concessione in uso del bene stesso è dato dalla differenza tra i canoni e i costi diretti e indiretti, la circolare ha chiarito che i costi da prendere in considerazione devono intendersi come quelli fiscalmente riconosciuti di competenza del periodo di imposta, e la cui rilevanza fiscale deve essere determinata secondo le ordinarie disposizioni del TUIR (inerenza, competenza, quantificazione, ecc.).

Particolari chiarimenti sono stati altresì forniti con riferimento alle operazioni con parti correlate estere e sulla possibilità di attivare le procedure di accordo preventivo nell’ambito dell’articolo 110, comma 7, del TUIR.

Un ultimo interessante chiarimento offerto dalla più volte citata circolare II/E sugli aspetti concernenti la determinazione del contributo economico attiene alla definizione di costi diretti e indiretti. Con riferimento a questa seconda tipologia, vengono definiti costi indiretti quei costi imputabili al bene secondo criteri di comunanza ovvero indirettamente secondo un processo di ripartizione. Sono quei costi che risultano comuni a più beni immateriali quali i costi amministrativi, per utilizzo di attrezzature o macchinari, relativi agli immobili, ecc., e la ripartizione può fare riferimento alle cause da cui originano, sulla base della prassi comunemente seguita dalle imprese secondo le tecniche di contabilità industriale (basate sul costo, sul capitale impiegato, sul fatturato, sull’organico, ecc.).

### 5.3 Modalità di determinazione della quota di reddito agevolabile – Nexus Ratio

La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascun bene immateriale, sulla base di un coefficiente dato dal rapporto tra:

- i costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l’accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (numeratore);
- e i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tali beni (denominatore).

Questo rapporto viene definito dalle normative internazionali da cui trae origine come **Nexus Ratio**, e viene determinato considerando i costi nella loro accezione fiscale, come chiarito dalla circolare  $\Pi/E$  del 2016.

Nel dettaglio il suddetto coefficiente è stabilito sulla base del seguente rapporto:

A. Al **numeratore** vanno indicati:

- a) i costi afferenti alle attività indicate nel paragrafo 4 (Definizione di attività di R&D) svolte direttamente dal soggetto beneficiario, da università o enti di ricerca e da società non appartenenti al gruppo,
- b) più i costi afferenti le sopra indicate attività addebitati da altre società del gruppo cui appartiene il soggetto beneficiario, limitatamente alla quota di tali costi che rappresenta un mero riaddebito dei costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi (da segnalare sul punto il chiarimento della Circolare  $\Pi/E$  secondo cui è ammessa la presenza di un margine di intermediazione considerato fisiologico anche tra parti correlate che va comunque sottratto),
- c) più i costi afferenti alle attività di cui sopra sostenuti dalla società nell'ambito di un accordo per la ripartizione dei costi fino alla concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di cui al punto a. ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi.

B. Al **denominatore** vanno indicati:

- a) tutti i costi che formano il numeratore,
- b) più i costi derivanti da operazioni intercorse con altre società del gruppo sostenuti per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento del bene afferenti alle attività indicate nel paragrafo precedente,
- c) più il costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta.

È stato poi introdotto un meccanismo denominato up-lift che consente di incrementare l'importo dei costi di cui alla lettera A (numeratore) di un importo corrispondente alla differenza tra l'importo dei costi di cui alla lettera B (denominatore) e l'ammontare dei costi di cui alla lettera A (numeratore), nei limiti del 30% dei costi di cui alla lettera A. (numeratore).

In altre parole la quota di reddito agevolabile è pari al coefficiente **K** così determinato:

**$K = (A + I)/B$  dove I è pari al minore tra  $(B - A)$  e il 30% di A**

**La quota di reddito agevolabile = reddito derivante dal bene immateriale x K.**

I costi da prendere in considerazione comprendono:

- i. le spese per prestazioni di terzi;
- ii. le spese per lavoro dipendente;
- iii. le spese per l'acquisto e la costruzione di attrezzature;
- iv. gli ammortamenti;
- v. i materiali di consumo;
- vi. le altre spese.

Tutte queste spese devono essere inerenti alle attività di R&D relative a un determinato bene immateriale.

Nei costi da prendere in considerazione non concorrono:

- i. gli interessi passivi;
- ii. i costi relativi agli immobili;
- iii. i costi che non possono essere direttamente collegati a uno specifico bene immateriale.

Anche con riferimento a questi costi la circolare 11/E del 2016 ha chiarito che i costi da considerare nel calcolo del rapporto sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento secondo un criterio di competenza, senza tener conto del trattamento ai fini contabili e fiscali, e che le spese capitalizzate sono considerate nella loro interezza ai fini del nexus ratio a partire dall'anno in cui sono state sostenute e non secondo il piano di ammortamento.

#### 5.4 Tracciatura dei costi di ricerca

Per gli esercizi 2015, 2016 e 2017 (per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) i costi di cui sopra sono quelli sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre precedenti e sono assunti complessivamente (per il 2015 = Sommatore 2012/2015, per il 2016 = sommatore 2013/2016, per il 2017 = sommatore 2014/2017).

A partire dagli esercizi successivi (2018 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), i costi da assumere per il rapporto sono quelli sostenuti nei periodi di imposta in cui le disposizioni in oggetto trovano applicazione, ossia a partire dal periodo di imposta 2015, e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

Questo comporta che i soggetti che si avvarranno del regime di favore in oggetto dovranno dotarsi per il futuro di un sistema di tracciatura per singolo bene immateriale ("tracking and tracing"), mentre la possibilità di considerare i costi cumulativamente è stata prevista solamente per il primo triennio di entrata in vigore della disciplina (2015-2017) al fine di consentire l'accesso al regime anche ai soggetti non dotati di un sistema contabile/gestionale analitico.

Ove l'azienda sia in grado di determinare il nexus ratio analitico relativo ai beni agevolabili già entro la chiusura del primo esercizio di decorrenza dell'operazione (2015), trattandosi di un dato di maggiore dettaglio rispetto a quello minimo previsto, è consentito l'utilizzo di tale dato ai fini del calcolo dell'agevolazione fruibile per gli esercizi 2015, 2016 e 2017. Un'ulteriore apertura fornita con la circolare 11/E riguarda la possibilità anche per l'impresa che a seguito di eventi particolari non abbia sostenuto per un anno costi legati all'attività di ricerca e sviluppo (con invarianza del numeratore e del denominatore nel rapporto nexus ratio) di continuare a fruire dell'agevolazione apportando la variazione in diminuzione, e il quinquennio continuerà a decorrere secondo le modalità ordinarie.

#### 5.5 Metodi utilizzabili per la determinazione del contributo economico in caso di utilizzo diretto

In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali è necessario determinare il contributo economico fornito da ciascun bene immateriale oggetto di agevolazione al reddito complessivo (o perdita) realizzato nell'ambito dell'attività d'impresa.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015, prot. N. 2015/154278, chiarisce che i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico dell'utilizzo diretto del bene immateriale, rappresentato dalla quota di reddito d'impresa o della perdita derivante dall'utilizzo diretto del bene in oggetto, devono essere determinati sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE in materia di prezzi di trasferimento. In particolare il documento fondamentale è costituito dal documento denominato "Linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali".

Come sottolineato dalla circolare 11/E del 2016, le recenti modifiche alle Linee Guida OCSE di cui sopra precisano che i metodi preferibili nelle valutazioni che riguardano il trasferimento o l'utilizzo di uno o più beni immateriali sono il metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price* o *CUP*) e il metodo basato sulla ripartizione degli utili (*Profit Split Methods*), mentre il metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price Method*) e

il metodo del margine netto della transazione (*Transactional Net Margin Method*) vengono ritenuti generalmente non affidabili nella valutazione diretta degli intangibili, e, da ultimo, scoraggiano i metodi basati sul costo dello sviluppo dell'intangibile (ad esempio il metodo del costo maggiorato o *Cost Plus Method*).

Tuttavia questi metodi di transfer pricing vengono ammessi per valorizzare alcune funzioni routinarie e per determinare, in via indiretta, l'extraprofitto riferibile ai beni materiali, così come si ritiene possibile fare riferimento alle tecniche di valutazione che in alcuni casi potrebbero essere utilizzate per integrare uno dei metodi OCSE o per determinare il valore normale.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare II/E del 2016, si esprime esplicitamente per la preferenza nell'utilizzo del metodo del confronto del prezzo (CUP), in quanto ritenuto più immediatamente idoneo a quantificare la quota parte di reddito di impresa imputabile al "ramo d'azienda virtuale" deputato alla concessione in uso degli intangibles agevolabili e di più facile gestione, e, in alternativa, il metodo della ripartizione dei profitti (*Profit Split Methods*):

I. Il metodo denominato CUP (**Comparable Uncontrolled Price**), descritto nel paragrafo 2.13 e segg. del documento OCSE, si basa sul prezzo applicato a beni o servizi trasferiti nel corso di transazioni comparabili sul mercato libero, tra soggetti tra di loro autonomi, e in circostanze comparabili, con riferimento a tutti i fattori di comparabilità previsti dalle Linee Guida OCSE (caratteristiche dei beni e servizi, analisi funzionale, termini contrattuali, circostanze economiche, strategie aziendali).

La maggiore difficoltà da superare è rappresentata dal fatto che questo metodo presuppone la disponibilità di transazioni comparabili con o tra soggetti indipendenti, mentre spesso i beni immateriali costituiscono un "unicum" per cui risulta assai difficile trovare operazioni realmente comparabili.

Nella circolare II/E viene evidenziato che questo metodo può essere utilizzato secondo le due differenti modalità: CUP interno o esterno. Il primo consiste nel confronto tra le condizioni che l'impresa applica in una transazione con parti correlate e quelle che la stessa impresa adotta con soggetti terzi in circostanze simili, mentre il secondo si basa sulle condizioni che l'impresa applica in una transazione con parti correlate e quelle che sono adottate tra soggetti terzi indipendenti in circostanze simili.

L'applicazione di questo metodo può essere sviluppata in più fasi:

- determinazione di un appropriato tasso di royalty di mercato: possibile, in assenza di transazioni interne comparabili (CUP interno), ricorrendo all'uso di banche dati specializzate o banche dati di pubblico dominio (CUP esterni);
- individuazione dei ricavi ai quali applicare il tasso di royalty precedentemente identificato: si devono individuare i ricavi relativi alle linee di business per le quali il bene immateriale viene utilizzato.

Il reddito agevolabile risulta dalla differenza tra il canone ottenuto dall'applicazione del tasso di royalty di mercato ai ricavi identificati, e i costi diretti fiscalmente rilevanti, sostenuti per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento del bene immateriale agevolabile, nonché la quota parte di quelli indiretti collegata al bene immateriale stesso.

II. Il metodo denominato **Profit Split Method**, descritto nel paragrafo 2.108 e segg. del documento OCSE, ha come obiettivo quello di definire la ripartizione dei margini di una transazione tra parti indipendenti. In altre parole, questo metodo si basa sulla determinazione di un criterio di ripartizione degli utili realizzati complessivamente attraverso l'operazione qualora questa fosse stata realizzata da imprese tra loro indipendenti.

La ripartizione dei margini dipende dalle funzioni svolte da ciascuna delle parti nell'ambito dell'operazione e presuppone l'individuazione del margine complessivo realizzato dall'operazione, da ripartire tra le parti, e l'individuazione di parametri per la ripartizione del margine complessivamente realizzato. Tali parametri possono essere l'attivo totale, il numero dei dipendenti, i costi complessivamente sostenuti.

Nell'ambito della disciplina in oggetto questo metodo è utilizzato per determinare la ripartizione dei redditi, non tra due o più imprese correlate, ma all'interno della stessa impresa tra le diverse funzioni esercitate, al fine di isolare il profitto residuale attribuibile al bene immateriale.

La ripartizione del margine può avvenire in base a due criteri:

- la *Contribution Analysis*, basata sull'individuazione e sulla valorizzazione delle funzioni svolte da ciascuna parte nella transazione;
- l'analisi del residuo (*Residual Profit Split* o *RPSM*), dove il margine attribuibile al bene immateriale corrisponde alla quota di reddito residua dopo aver attribuito il margine "normale" a ciascuna parte sulla base dei metodi tradizionali. Tale metodo può essere sviluppato in più fasi compiutamente riassunte nella circolare 11/E a cui si rimanda.

Secondo la circolare 11/E del 2016, il contribuente che, nella determinazione del reddito agevolabile, utilizzi metodi diversi da quelli descritti nei punti precedenti ha l'onere di motivare in dettaglio le ragioni per le quali i metodi del CUP e del Residual Profit Split sono stati considerati meno appropriati o non praticabili nelle circostanze di specie e le ragioni per le quali si è ritenuto che il metodo selezionato rappresenti una soluzione più appropriata, e, da ultimo, che la determinazione del reddito è coerente con il principio dell'*arm's length*.

Ove l'utilizzo di un unico metodo non consente di determinare con certezza il contributo economico, ovvero i redditi o le plusvalenze derivanti dallo sfruttamento economico o dalla cessione del bene immateriale, è opportuno e consigliabile ricorrere all'utilizzo di più metodi congiuntamente, qualora ciò consenta di raggiungere un risultato più affidabile e conforme al principio di libera concorrenza.

## 6. Perdite da Patent Box

Nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino a un risultato negativo dovuto all'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito imponibile dell'esercizio in cui ciò avviene.

Tali perdite però dovranno essere recuperate nel momento in cui il bene inizierà a generare redditi. Esse saranno quindi portate a riduzione del reddito agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al bene immateriale) fino al loro completo recupero. Pertanto la concreta fruizione dell'agevolazione, sotto forma di variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi, avrà luogo a partire dal momento in cui il bene genererà redditi depurati dalle eventuali perdite pregresse prodotte in regime di Patent Box, dal momento cioè in cui i redditi generati dal bene immateriale supereranno le perdite relative al medesimo bene riportate a nuovo.

Le considerazioni sopra espresse, benché criticate da parte della dottrina, sono state manifestate dall'Agenzia delle Entrate in due circolari, la numero 36/E del 1° dicembre 2015, e la numero 11/E del 2016.

Si fornisce di seguito un esempio utile per comprendere il meccanismo del recupero delle perdite:

Periodo	Perdita	Reddito
1	200	
2		500

Reddito anno 2	500
Perdita anno 1 da utilizzare	(200)
Reddito agevolabile	300
Detassazione (50%)	(150)
Variazione in diminuzione	150

## 7. Plusvalenza su cessione di beni immateriali

La disciplina in oggetto prevede un trattamento di favore anche nell'ipotesi in cui con la cessione di un bene immateriale il contribuente realizzi una plusvalenza.

Infatti, le **plusvalenze** derivanti dalla cessione dei beni immateriali non concorrono a formare il reddito a condizione che almeno il 90% del corrispettivo incassato sia investito, prima della chiusura del 2° esercizio successivo a quello della cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzata allo sviluppo, mantenimento o sviluppo di altri beni immateriali svolte:

- a) direttamente dal soggetto beneficiario;
- b) mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca;
- c) mediante contratti di ricerca con società terze;
- d) Mediante contratti di ricerca con società del gruppo le quali si limitino a far svolgere le attività di R&D ai soggetti indicati alle lettere b) e c).

Dette plusvalenze costituiscono anch'esse reddito agevolabile, e l'Agenzia delle Entrate nella circolare II/E ha ritenuto che la relativa variazione in diminuzione debba essere calcolata con le medesime modalità previste per l'ordinario reddito agevolabile: moltiplicando la plusvalenza per il nexus ratio scaturirà la quota di reddito agevolabile che non concorrerà alla formazione del reddito complessivo in quanto esclusa nei limiti del 50% (30 o 40% per gli anni 2015 e 2016).

Se la plusvalenza è realizzata all'interno del Gruppo, il suo ammontare deve essere determinato in accordo con l'Agenzia delle Entrate mediante la procedura di "ruling".

Nella circolare II/E è stato chiarito che il reinvestimento in attività di ricerca e sviluppo deve avere ad oggetto beni immateriali diversi da quelli già posseduti dal soggetto beneficiario al momento del realizzo della plusvalenza, e che non rientrano nelle ipotesi di reinvestimento agevolabili quelle che riguardano l'acquisto di altri beni immateriali.

Se non si realizza il reinvestimento di cui sopra nel termine ivi indicato, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello della cessione, deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza esclusa da tassazione nella misura fiscalmente rilevante, mediante una variazione in aumento nella relativa dichiarazione.

## 8. Operazioni straordinarie

In caso di fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa, sia con riguardo al computo degli anni di durata dell'opzione stessa, sia in relazione alla natura e all'anzianità dei costi rilevanti ai fini del calcolo del rapporto tra costi qualificati e costi complessivi secondo il *nexus approach*. Il subentro nella posizione del dante causa non dovrebbe estendersi, secondo la circolare 11/E, alle operazioni aventi ad oggetto singoli beni, in quanto detta disposizione è volta a favorire le aggregazioni tra vere aziende, a prescindere dal fatto che avvenga tra parti indipendenti o no.

Sempre la circolare 11/E ha precisato che gli eventuali maggiori valori contabili del bene immateriale, iscritti in bilancio in relazione all'imputazione del disavanzo da fusione o scissione, ovvero iscritti in relazione al conferimento d'azienda, non rilevano, in linea di principio, ai fini della determinazione del rapporto costi qualificati/costi complessivi. Ciò in quanto, ciò che rileva nell'approccio *nexus* è il costo effettivamente sostenuto dal soggetto che acquisisce il bene immateriale e non quello che deriva da rilevazioni meramente contabili, come nell'ipotesi di allocazione del disavanzo da fusione o scissione o iscrizione di maggiori valori in sede di conferimento di azienda.

Nell'ipotesi in cui tramite una delle sopra citate operazioni straordinarie venga acquisita un'entità che possiede sostanzialmente un unico bene immateriale, al di fuori dei casi di operazioni di aggregazioni infragruppo poste in essere fino al 30 giugno 2016 (dettagliatamente analizzate nella circolare 11/E del 2016), l'eventuale disavanzo allocato sul bene immateriale o il maggior valore iscritto in sede di conferimento del bene immateriale rileva anche ai fini del *nexus ratio*.

L'eventuale operazione posta in essere esclusivamente per evitare l'obbligo di presentare l'istanza di *ruling* in quanto il bene immateriale non viene più utilizzato direttamente, ma viene dato in uso a una società del medesimo gruppo, non si ritiene né abusiva né elusiva. Resta fermo il potere dell'Amministrazione Finanziaria di sindacare, con i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti in sede di concessione in uso del diritto di utilizzo dei beni immateriali tra società dello stesso gruppo (Circolare 36/E del 2015). Da segnalare, infine, il chiarimento evidenziato al punto 13.4 della circolare 11/E del 2016, secondo il quale, in caso di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in ipotesi di conferimento, fusione o scissione, previo versamento dell'imposta sostitutiva, di un bene immateriale per il quale si intende fruire dell'agevolazione in esame, il maggiore valore fiscale affrancato del bene immateriale rileva esclusivamente ai fini della quantificazione del reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto dello stesso bene. Esso peraltro non assume alcuna rilevanza per il calcolo del rapporto costi qualificati su costi complessivi (*nexus ratio*) per il quale non si assumono i costi nella loro misura fiscale.

## 9. Ruling

Per quanto riguarda alcune ipotesi di determinazione del reddito agevolabile derivante dallo sfruttamento economico dei beni immateriali in oggetto è previsto un accordo preventivo ("ruling") con l'Agenzia delle Entrate.

Ricadono nell'ambito applicativo dell'accordo le seguenti tipologie:

- a) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali (Ruling obbligatorio);

- b) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali realizzato nell'ambito del gruppo (Ruling facoltativo);
- c) la determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione del bene immateriale all'interno del gruppo (Ruling facoltativo).

L'attivazione della procedura nei casi b) e c) è opzionale, mentre nella situazione di cui alla lettera a) è obbligatoria.

L'oggetto dell'accordo preventivo riguarda i seguenti aspetti:

- a) la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito di impresa o della perdita in caso di *utilizzo diretto* dei beni immateriali agevolabili;
- b) la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali agevolabili in ipotesi diverse da quelle di cui alla precedente lettera a), realizzati nell'ambito di operazioni con società del Gruppo;
- c) la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze agevolabili realizzate nell'ambito di operazioni con società del Gruppo.

Tutti questi accordi hanno ad oggetto esclusivo la preventiva definizione dei metodi e criteri di cui alle precedenti lettere a), b) e c).

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015, n. 154278, a cui si rimanda, sono state disciplinate le disposizioni concernenti l'accesso alla procedura di ruling.

L'istanza di ruling è trasmessa in carta libera a mezzo raccomandata, e la documentazione necessaria può essere allegata o integrata entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza. Solo con riferimento alle istanze presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 marzo 2016 la documentazione necessaria può essere allegata o integrata entro 150 giorni dalla presentazione dell'istanza, come stabilito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2016.

Come detto nei precedenti paragrafi, in caso di presentazione di *ruling obbligatorio*, l'opzione produce efficacia - e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere - a partire dall'anno di presentazione dell'istanza di ruling.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E del 2016, richiamando la propria precedente circolare 36/E del 2015, ha confermato l'apertura a favore del contribuente, secondo cui la mancata presentazione o integrazione della documentazione entro il termine di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza (o 150 giorni come sopra precisato) determina la decadenza dell'istanza e, di conseguenza, la mancata efficacia dell'opzione effettuata, senza alcuna conseguenza per il contribuente, dissipando così gli ultimi dubbi degli operatori. Da apprezzare anche il chiarimento espresso nella medesima circolare secondo cui, in caso nuova presentazione dell'istanza l'opzione diviene efficace, e il quinquennio inizia a decorrere, dall'anno di presentazione della nuova istanza.

Nell'ipotesi di ruling facoltativo, qualora venga esercitata l'opzione e non venga presentata istanza di ruling, l'opzione diviene immediatamente efficace e inizia a decorrere il quinquennio, ma se nel corso del quinquennio il contribuente presenta istanza di ruling facoltativo, lo stesso deve attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate per la determinazione del reddito agevolabile, così come nell'ipotesi in cui venga presentata immediatamente istanza di ruling facoltativo.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E del 2016 ha altresì fornito gli opportuni chiarimenti in merito agli effetti e agli adempimenti cui il contribuente è tenuto nell'ipotesi in cui lo stesso passi dalla condizione di ruling obbligatorio a quello facoltativo o viceversa,

ed agli effetti che si producono nelle more della sottoscrizione dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate, che può avvenire anche successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta con riferimento al quale il contribuente ha usufruito del regime agevolativo in oggetto.

Per quanto riguarda le modalità di presentazione e il contenuto essenziale dell'istanza di ruling si rimanda al Provvedimento del 1° dicembre 2015.

Si ricorda che con riferimento alle microimprese e alle piccole e medie imprese identificate dalle Raccomandazioni della Commissione delle CE (organico <250 persone e fatturato ≤50 milioni € o totale di bilancio ≤43 milioni di euro) non è obbligatorio illustrare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito/perdita nonché delle ragioni di scelta di tali criteri.

L'istanza può essere rigettata quando è carente di alcuni elementi ritenuti essenziali, salvo che sia possibile desumere tali elementi mediante ulteriore attività istruttoria.

Al termine dell'attività istruttoria relativa al riscontro degli elementi essenziali, l'ufficio invita l'impresa a comparire per verificare la completezza della documentazione, formulare la richiesta di eventuale ulteriore documentazione e definire i termini di svolgimento del contraddittorio, e i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate possono recarsi presso la sede della società istante, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori.

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo che ha efficacia vincolante sia per la società istante che per l'Amministrazione Finanziaria, e resta in vigore per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza e per i 4 successivi.

L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo viene fatto constatare mediante un processo verbale, mentre particolari modalità sono previste per l'eventuale modifica dell'accordo al verificarsi di determinate circostanze sopravvenute.

Il Provvedimento del 1° dicembre 2015 prevede anche le modalità per il rinnovo dell'accordo alla naturale scadenza dello stesso.