

An aerial photograph of an airport tarmac and terminal area. In the foreground, a large white commercial airplane is parked at a gate. To its left, another smaller aircraft is visible. The tarmac is paved with asphalt and has various ground service equipment. In the background, the airport terminal and other buildings are visible, along with a highway and a city skyline in the distance. A large yellow rectangular box is overlaid on the right side of the image, containing the title and subtitle text.

Il Patent Box

Opportunità ed implicazioni operative

A photograph of a warehouse interior. In the foreground, a green metal conveyor belt system is visible, with several brown cardboard boxes resting on it. The background is filled with industrial equipment, including overhead cranes and bright, circular warehouse lights, all slightly out of focus. A yellow rectangular box is superimposed on the right side of the image, containing the title text.

Patent Box: Aspetti fiscali

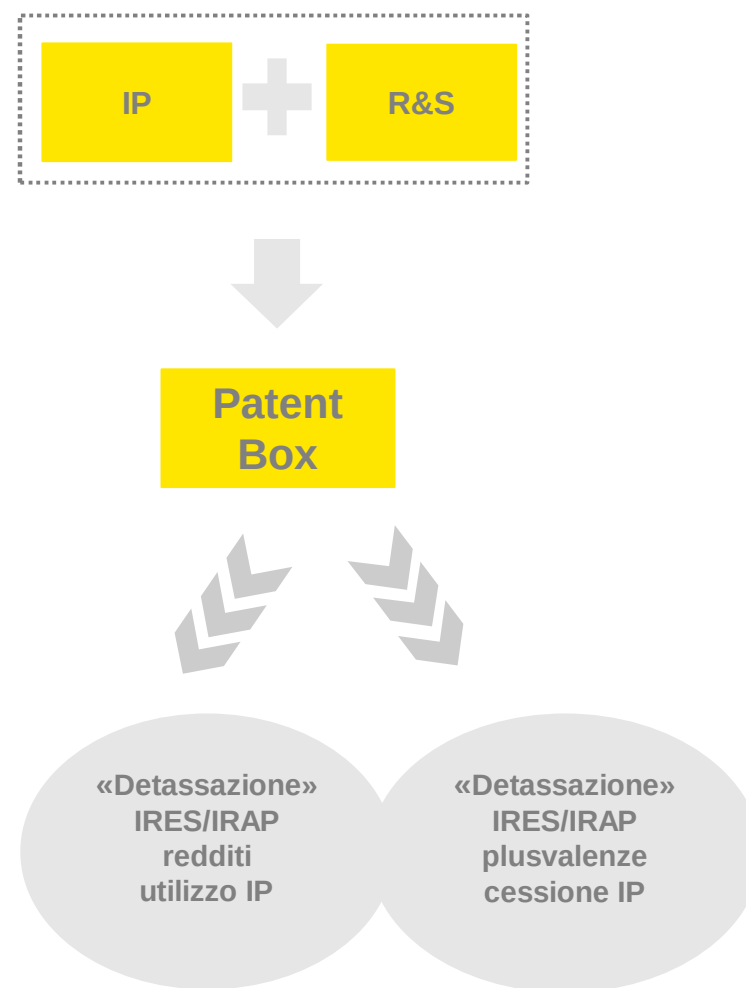
Patent Box – Premessa

Patent Box

- ▶ Regime di tassazione agevolata che tutela la proprietà intellettuale, introdotto dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, co. 37– 45 («Legge di Stabilità 2015»), successivamente modificata dall'art. 5 del D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 («Investment Compact»). Comunicato sulla pubblicazione del decreto di attuazione «Patent Box» (GU Serie Generale n. 244 del 20 ottobre 2015)
- ▶ Lo scopo del regime è quello di incentivare la collocazione o il mantenimento in Italia dei beni immateriali, evitandone la ricollocazione all'estero, nonché di favorire gli investimenti in attività di R&S
- ▶ Regimi analoghi sono stati istituiti in Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi e Spagna

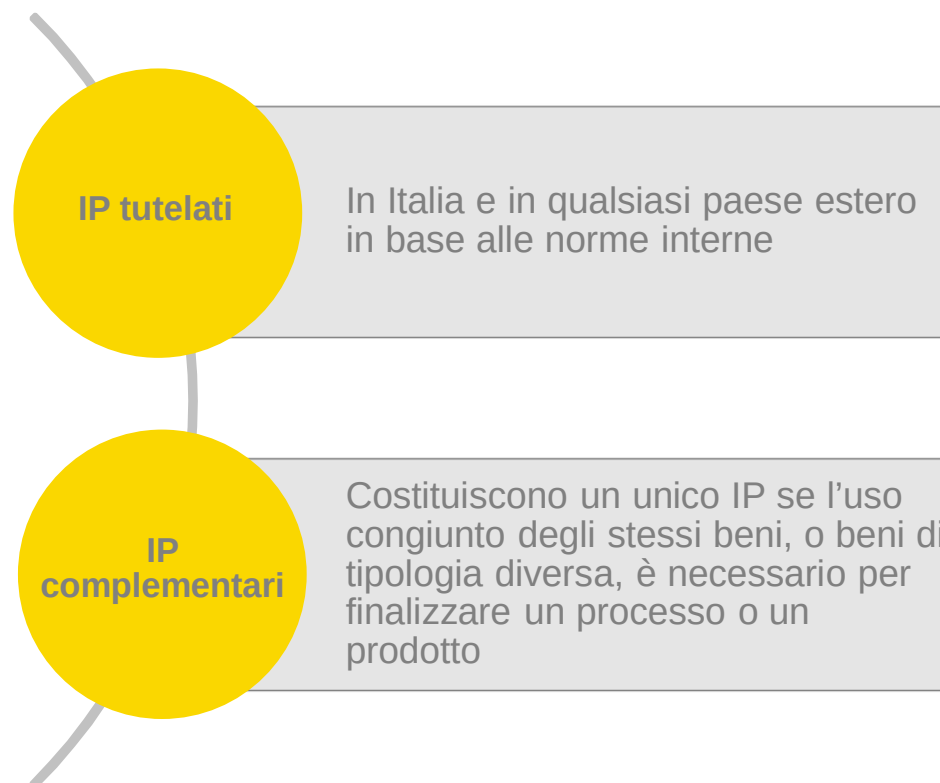
Patent Box- Quadro generale

- ▶ Regime opzionale di tassazione agevolata IRES ed IRAP dei redditi derivanti dall'impiego di alcuni IP
- ▶ I beneficiari sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa
- ▶ L'opzione, esercitabile sin dal 2015, è valida per 5 periodi d'imposta, irrevocabile e rinnovabile
- ▶ Le modalità di comunicazione dell'opzione per il 2015, 2016 e di accesso alla procedura di Ruling sono stabilite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015, prot. 144042 e con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1 dicembre 2015 Prot. n. 154278
- ▶ A partire dal 2017 l'adesione al regime sarà comunicata in dichiarazione dei redditi
- ▶ L'opzione non va necessariamente esercitata per tutti gli IP detenuti dai soggetti interessati
- ▶ In caso di operazioni straordinarie neutrali ai fini fiscali, l'opzione è trasferibile



Patent Box – IP agevolabili

- ▶ Software protetto da copyright
- ▶ Brevetti industriali
(concessi o in corso di concessione)
- ▶ Marchi d'impresa
(registrati o in corso di registrazione)
- ▶ Disegni e modelli giuridicamente tutelabili
- ▶ Informazioni aziendali/esperienze tecnico industriali, incluse quelle commerciali e scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili



Per i titolari di marchi la finestra temporale per aderire al regime del *patent box* potrebbe chiudersi il 30 giugno 2016 (cfr. *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*)

Patent Box – IP agevolabili

- ▶ Le tipologie di beni immateriali previste dal decreto ministeriale di attuazione sono piuttosto eterogenee e per alcune la sussistenza di un diritto di privativa non è sempre evidente. Verifica da effettuare caso per caso
 - ▶ Per la definizione delle tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione occorre fare riferimento alle norme nazionali, comunitarie ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione
 - ▶ Qualora, nell'ambito delle singole tipologie di beni immateriali in precedenza individuati, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione dell'agevolazione (ad esempio un'autovettura che incorpora più brevetti)
 - ▶ La legge di stabilità 2016 ha chiarito che il vincolo di complementarietà può riguardare anche beni di tipologia diversa utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo
-

Patent Box – Attività di R&S qualificate

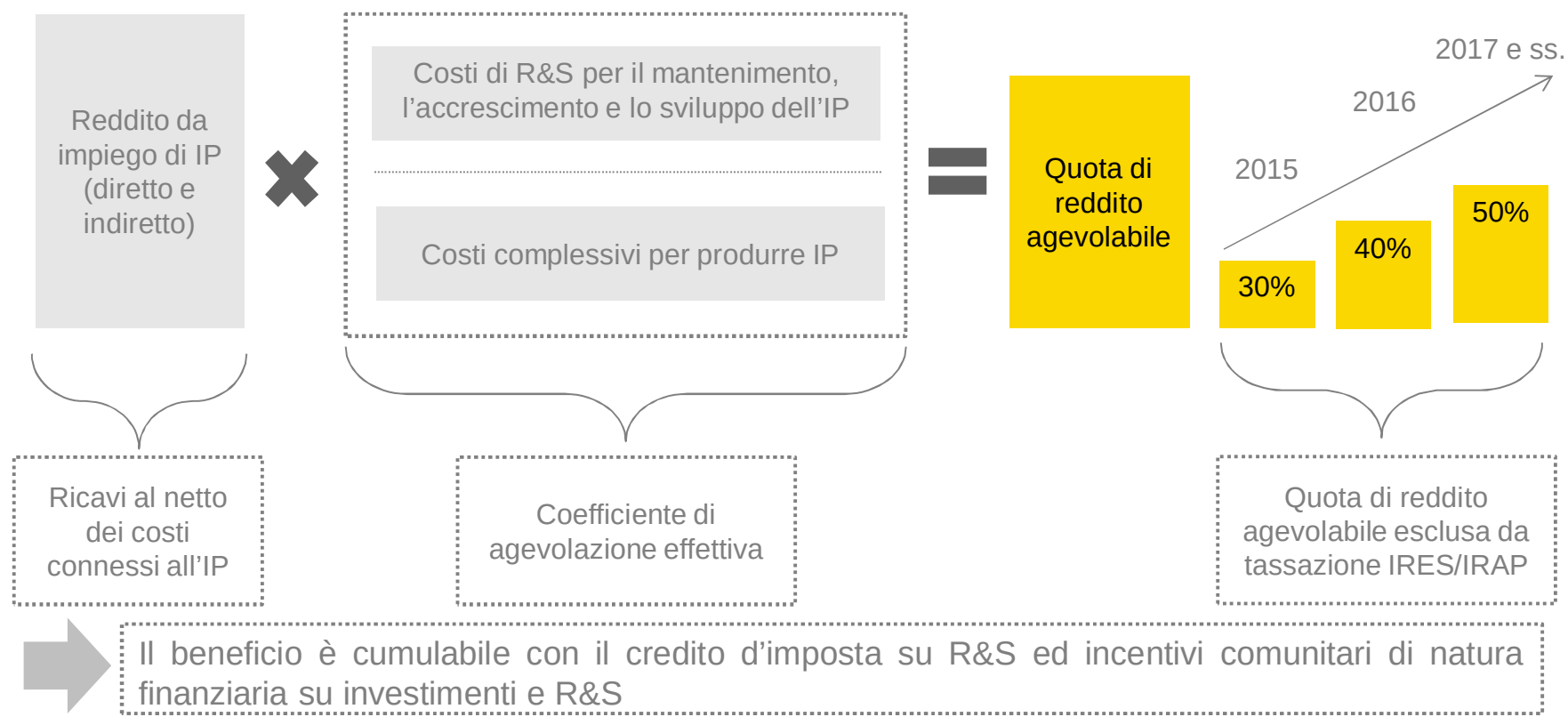
- ▶ Ricerca fondamentale
- ▶ Ricerca applicata
- ▶ Design, ideazione, progettazione
- ▶ Ideazione e realizzazione di software
- ▶ Ricerche preventive, test, ricerche di mercato
- ▶ Attività di presentazione, comunicazione, promozione



Il collegamento tra le attività R&S e i beni immateriali nonché fra i beni e il reddito agevolabile deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile ed extra contabile

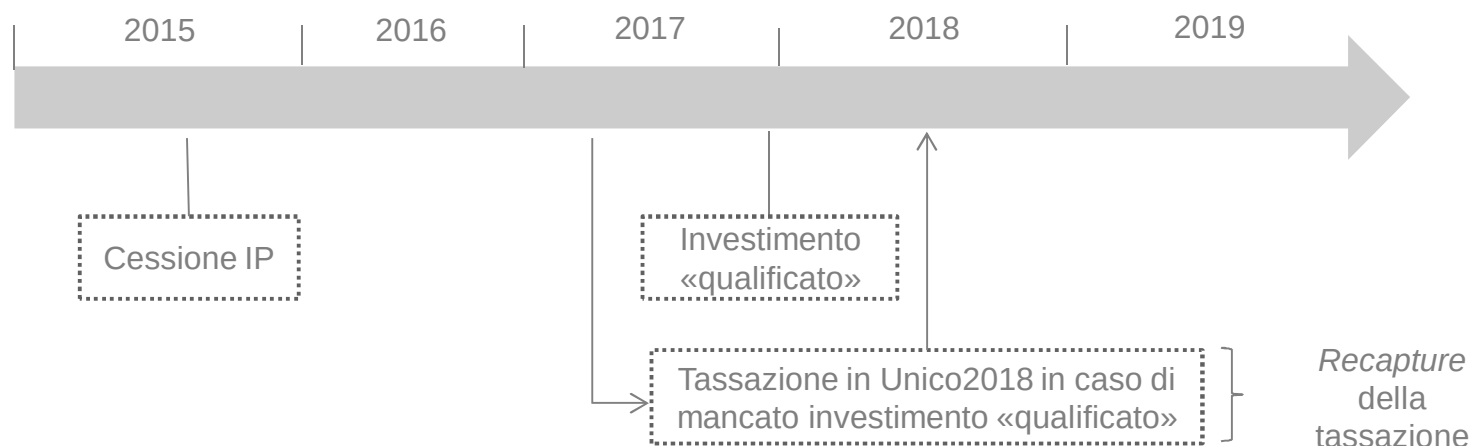
Patent Box – La quota di reddito agevolabile

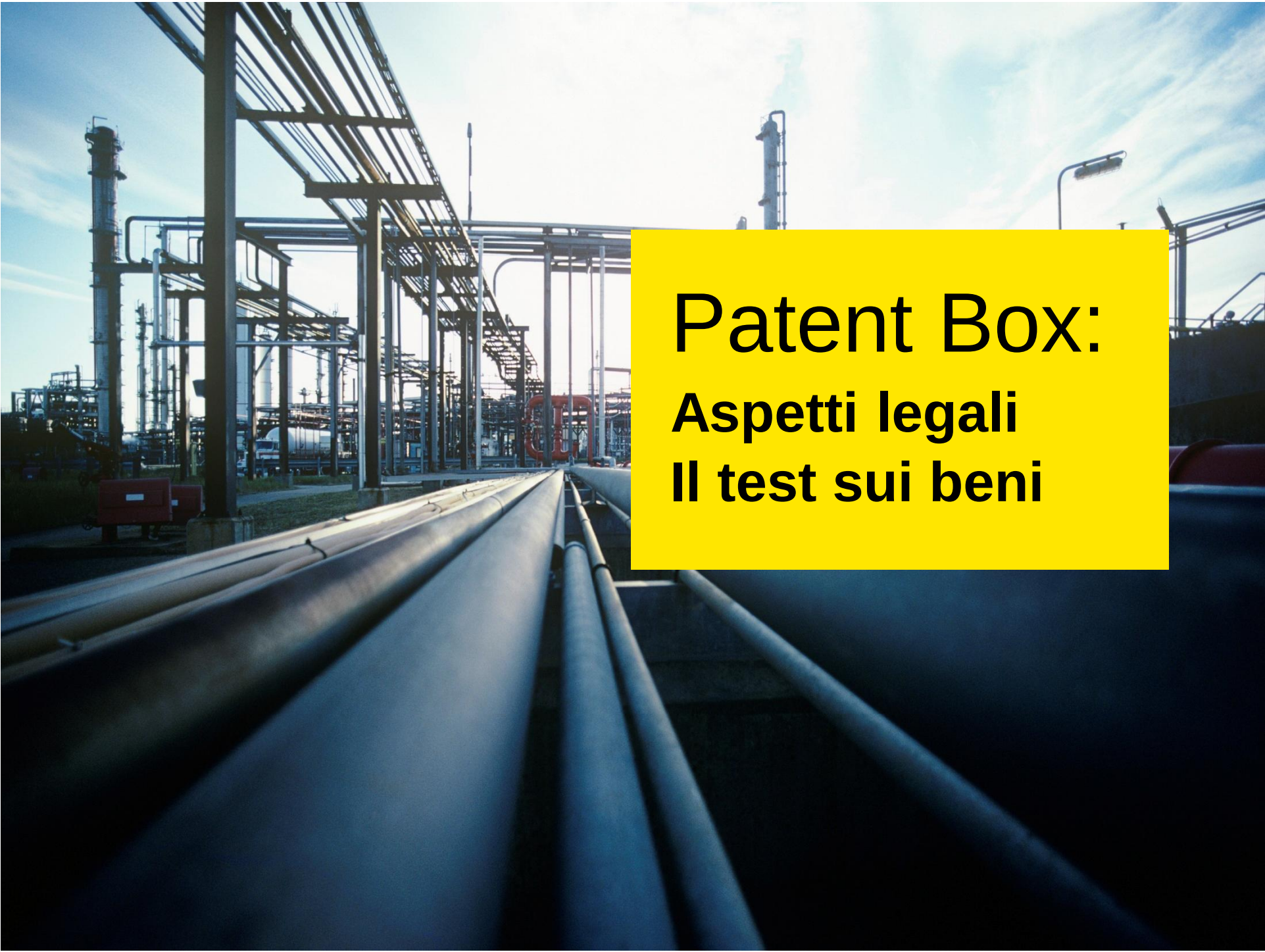
- ▶ La quota di reddito agevolabile è determinata, sino al 2017, cumulativamente per tutti gli IP e, a regime, per singolo IP
- ▶ Gli IP complementari sono considerati come un unico IP ai fini del calcolo



Patent Box – Plusvalenze da cessione di IP

- ▶ Le plusvalenze sono integralmente «detassate» se almeno il 90% del corrispettivo di cessione è investito in R&S entro la fine del secondo anno successivo la cessione
- ▶ Se il corrispettivo non viene reinvestito nel termine previsto la plusvalenza è ripresa a tassazione nel secondo anno successivo la cessione
- ▶ Non rientrano tra gli investimenti «qualificati» le somme destinate all'acquisto di altri IP



A photograph of an industrial facility, likely a refinery or chemical plant, featuring a complex network of pipes, metal structures, and tall distillation columns under a clear blue sky. The foreground shows several large, dark pipes running parallel towards the background.

Patent Box:

Aspetti legali

Il test sui beni

Patent Box – Considerazioni legali

- ▶ Primo step del percorso che porta alla detassazione è l'individuazione del bene intangibile.
 - ▶ Il decreto ministeriale di attuazione dell'articolo 1, commi da 37 a 45 della L. 190/2014 individua all'articolo 6 i beni immateriali rilevanti ai fini dell'applicazione del regime opzionale di tassazione.
 - ▶ Si tratta in particolare di categorie piuttosto eterogenee e per alcune delle quali la sussistenza di un diritto di privativa non è sempre evidente e la verifica dei requisiti dovrà essere fatta caso per caso.
 - ▶ Per stabilire se è in presenza di un asset che, al di là della mera denominazione conforme a una di quelle indicate nel DM, rientra o meno nel novero di quelli agevolati, è necessario rifarsi alle norme interne e internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.
 - ▶ Per immettere questi beni immateriali nel regime di patent box, è consigliabile disporre di una perizia tecnico-legale che attesti che si tratta di beni effettivamente tutelabili.
-

Patent Box – approfondimenti e verifiche legali

Necessità di verificare:

- ▶ la rilevanza legale del titolo in virtù del quale i beni immateriali sono utilizzati e/o sfruttati
- ▶ la validità della registrazione dei beni immateriali (e.g. con riferimento ai marchi, verifica dell'avvenuta presentazione della domanda eventuale di rinnovo – registrazione ovvero della concessione del rinnovo)
- ▶ con riferimento specifico ai disegni e modelli, la sussistenza dei requisiti di legge volti a garantirne la tutela giuridica (in presenza di alcune condizioni, anche i disegni e modelli non registrati possono essere tutelati giuridicamente e, quindi, assumere rilevanza ai fini del «Patent box»)
- ▶ le caratteristiche delle informazioni ed esperienze tecnico-industriali presenti in azienda che possano rientrare nel novero di quelle «giuridicamente tutelabili»

NOTA: Possibilità di pianificare eventuali operazioni straordinarie volte a garantire una massimizzazione dei benefici

Patent Box – i beni immateriali agevolabili

I casi semplici

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

Le invenzioni industriali, i modelli di utilità, le nuove varietà vegetali possono costituire oggetto di brevetto. In alternativa alla brevettazione, per tutelare la propria invenzione esistono poi altre forme di protezione, tra cui mantenere l'invenzione segreta, ricorrendo al segreto industriale, disciplinato dall'art. 98 del CPI.

- ▶ **Marchi** di impresa (...) siano essi registrati o in corso di registrazione
 - ▶ l'inclusione dei marchi commerciali tra gli intangibili agevolati, prevista dalla norma italiana, non è allineata alle prescrizioni Ocse (documento Action 5 del progetto Beps) e dovrà essere modificata per le opzioni che saranno esercitate dal 1° luglio 2016.

I casi più complessi

- ▶ **Disegni e modelli** giuridicamente tutelabili
- ▶ **Informazioni aziendali** ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili (Action 5, par. 37)

Patent Box – Disegni e modelli tutelabili 1/2

Disegni e modelli sono giuridicamente tutelabili se:

- ▶ *registrati* (cfr. artt. 31 e ss. Codice della Proprietà Industriale, “CPI” e Reg. CE n. 6/2002); o
- ▶ *non registrati nella misura in cui sussistono i requisiti previsti dalla normativa europea* (cfr. Reg. CE n. 6/2002)

Per quanto riguarda i disegni e modelli registrati, la normativa italiana coincide, in linea di massima, con la disciplina europea essendone di diretta derivazione.

Art. 37 CPI. Durata della protezione «La registrazione del disegno o modello dura cinque anni a decorrere dalla data di presentazione della domanda. Il titolare può ottenere la proroga della durata per uno o più periodi di cinque anni fino ad un massimo di venticinque anni dalla data di presentazione della domanda di registrazione.»

Per quanto riguarda i disegni e modelli non registrati, occorre far riferimento alle disposizioni previste dal sopra citato Regolamento CE, mancando un’analoga previsione nel Codice della Proprietà Industriale.

I requisiti di protezione coincidono con quelli dei disegni e modelli registrati. Manca, tuttavia, il deposito formale di una domanda di registrazione e la sua successiva pubblicazione. La tutela decorre, dunque, dalla *data di divulgazione al pubblico nell’UE* ed ha una durata massima di 3 anni (anziché 25). In ogni caso, la tutela è attenuata rispetto al **disegno/modello registrato**. La tutela conferita dal disegno o modello non registrato è meno articolata rispetto al suo corrispettivo registrato e protegge il disegno o modello soltanto dalla copiatura: il titolare invoca il diritto dinanzi ai tribunali nazionali provando che il presunto contraffattore conosceva o non poteva non conoscere il disegno o modello da lui divulgato.

Patent Box – Disegni e modelli tutelabili 2/2

Definizione:

- ▶ Possono costituire oggetto di registrazione come disegni e modelli l'aspetto dell'intero prodotto o di una sua parte quale risulta, in particolare, dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale.
- ▶ Si escludono, pertanto, le componenti interne di un prodotto non visibili esteriormente e le forme dettate unicamente da motivi tecnico-funzionali.

Requisiti:

- ▶ Novità: disegni e modelli mai divulgati precedentemente rispetto alla data della domanda di registrazione (art. 32 CPI);
- ▶ Carattere individuale: appartiene ai disegni e ai modelli la cui impressione generale suscitata nell'utilizzatore informato (destinatario di eventuali divulgazioni anteriori) differisce considerevolmente dall'impressione generale suscitata dai disegni e modelli precedentemente divulgati (art. 33 CPI).
- ▶ Liceità

Sono giuridicamente tutelabili, ai sensi degli artt. 98 e ss. CPI, le **informazioni**:

- ▶ Segrete ossia che non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore
- ▶ Che abbiano valore economico
- ▶ Che siano sottoposte, da parte delle persone al cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete

Sono inoltre giuridicamente tutelabili i dati relativi a prove o altri dati segreti, la cui elaborazione comporti un considerevole impegno ed alla cui presentazione sia subordinata l'autorizzazione dell'immissione in commercio di prodotti chimici, farmaceutici o agricoli implicanti l'uso di nuove sostanze chimiche.

Nell'ambito delle informazioni aziendali segrete è riconducibile anche il **know-how** (descrizione di processi produttivi, composizioni, formule, progetti....)

Definito come



Patrimonio di conoscenze non brevettate e che è:

- ▶ Segreto: quindi non generalmente noto né facilmente accessibile
- ▶ Sostanziale: vale a dire significativo o utile per la produzione di qualcosa
- ▶ Individuato: descritto in modo sufficientemente esauriente, tale da consentire di verificare la rispondenza ai criteri di segretezza e sostanzialità

- ▶ Si segnala che è possibile includere anche le liste clienti nell'ambito delle informazioni aziendali segrete di cui all'art. 98 CPI. Al riguardo, occorre però distinguere tra mailing list e vera e propria lista clienti.
- ▶ Non è infatti oggetto di tutela la lista contenente solo gli identificativi dei clienti, ma occorre che vi siano ulteriori informazioni volte, ad esempio, a qualificare il profilo del cliente (Cass. 167447/2008)

Progetto BEPS: marchi e informazioni segrete

I risultati del progetto BEPS realizzato dall'OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) hanno portato all'emanazione di un apposito documento di indirizzo che tratta proprio la definizione degli strumenti di agevolazione sui redditi derivanti dalla proprietà industriale;

- ▶ L'esclusione dei marchi dai titoli di proprietà industriali che possono beneficiare del Patent Box è esplicita.
- ▶ Le informazioni segrete non sono allineate a quanto disposto dall'Action 5, par. 37.

Di fatto, le grandi imprese che vorranno sfruttare il Patent Box sulle informazioni segrete anche dopo la modifica del regime saranno costrette ad avviare una procedura di brevettazione che determinerà la perdita di segretezza dell'informazione.

L'OECD non ha comunque imposto un taglio immediato dell'agevolazione ma consentirà agli Stati che applicano erroneamente il Patent Box, come l'Italia, di intervenire sulla norma entro il 30 giugno 2016;

Rimane da chiarire se verrà consentito di sfruttare eventuali benefici acquisiti dal 2015 solo fino al 2020 (o sarà reso possibile il rinnovo di un anno - 2021).

Il vincolo di complementarietà

- ▶ Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali eleggibili per la PB due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente decreto.
- ▶ Il comma 148 della legge di stabilità 2016, aggiungendo il comma 42-ter. alla legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha disposto che il vincolo di complementarietà può riguardare anche beni di tipologia diversa
- ▶ Intangibili differenti possono suggerire istanze differenti: da valutare l'opportunità di presentare più istanze in caso di presenza di diversi IP (es. marchio aziendale e brevetti).

A photograph of a train of oil tank cars on tracks. The train consists of several black and white cylindrical tank cars. The tracks are made of steel rails and gravel, curving to the left. In the background, there is a tall white smokestack and some industrial buildings under a clear blue sky. A yellow rectangular box is overlaid on the right side of the image, containing the text "Patent Box: Il test sulle attività".

Patent Box: Il test sulle attività

Patent Box – Il coefficiente di agevolazione

- ▶ L'importo del reddito effettivamente agevolabile si quantifica applicando al reddito dell'intangibile una percentuale data dal rapporto tra spese qualificate di ricerca e sviluppo (come definite dall'articolo 8 del Dm) e costi totali dell'intangibile.

ATTIVITÀ RILEVANTI (articolo 8 del Dm):

- **RICERCA FONDAMENTALE:** Lavori sperimentali o teorici per acquisire nuove conoscenze;
- **RICERCA APPLICATA:** Ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze, sviluppare nuovi prodotti, processi, servizi o migliorare quelli esistenti, sviluppo sperimentale e competitivo;
- **DESIGN:** Ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, incluso l'aspetto esteriore e attività di sviluppo dei marchi;
- **IDEAZIONE E REALIZZAZIONE:** Software protetto da copyright;
- **RICERCHE, STUDI, TEST:** Deposito, ottenimento, rinnovo, protezione dei diritti;
- **COMUNICAZIONE:** Promozione e presentazione di accrescimento immagine

Patent Box – Il coefficiente di agevolazione

Numeratore – Costi Qualificati

1. Costi per attività di R&S su IP sostenute: (i) dal contribuente direttamente; (ii) da università/enti di ricerca/organismi equiparati; (iii) da società, start-up innovative non del Gruppo
2. Costi per attività di R&S ri-addebitati infragruppo e sostenuti da società del gruppo verso terzi
3. Costi per attività di R&S su IP sostenuti nell'ambito di accordi per la ripartizione dei costi almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal ri-addebito dei costi ai partecipanti all'accordo



Differenza tra Costi Complessivi e Costi Qualificati nei limiti del 30%

Denominatore – Costi complessivi

1. Costi Qualificati
2. Costi per attività R&S su IP derivanti da operazioni infragruppo
3. Costi di acquisizione, anche con licenza di concessione in uso, sostenuti nel periodo di imposta



Non rilevano: interessi passivi, spese relative agli immobili, ogni costo non direttamente collegabile a uno specifico bene immateriale

Patent Box – Il coefficiente di agevolazione

- ▶ Le spese qualificate di ricerca (numeratore) sono solo quelle sostenute internamente, o presso enti e società terze, ovvero riaddebitate al puro costo da società del gruppo.
- ▶ Dubbio interpretativo che andrà risolto è relativo alla possibilità di includere, comunque, al numeratore tra i costi “qualificati” la parte di costi di ricerca e sviluppo che rappresentano il mero riaddebito (e nei limiti dello stesso) anche quando è previsto un mark-up o se (meno condivisibile) la presenza del mark-up precluda in assoluto l’inclusione di tali costi anche al nominatore (spettanza dell’agevolazione relativamente a tale riaddebito).
- ▶ I costi totali (denominatore) sono costituiti dalla somma delle spese qualificate di ricerca, del costo di acquisizione dell’intangibile (anche in licenza d’uso) e delle ulteriori spese di ricerca fatturate da società del gruppo.
- ▶ Ai fini del conteggio, il numeratore è incrementato dell’eccedenza tra denominatore e numeratore, entro il limite massimo del 30% delle spese qualificate di ricerca (indicate al numeratore).

Patent Box – Il coefficiente di agevolazione

- ▶ Gli elementi da porre al numeratore (spese qualificate) e al denominatore (costi totali) del rapporto si quantificano, per il calcolo dell'agevolazione degli esercizi 2015, 2016 e 2017, sommando quelle sostenute nel periodo di imposta agevolato e quelle dei tre anni precedenti (per il 2015, in particolare: spese di 2015+2014+2013+2012) e considerandoli unitariamente per tutti gli intangibili inseriti nel patent box.
- ▶ Ai fini del rapporto, le spese rilevano nell'esercizio in cui sono effettivamente sostenute e non assume rilevanza il trattamento contabile o fiscale delle stesse.

Nel caso in cui un costo sia stato capitalizzato e dedotto *prorata temporis*, la spesa relativa rileva integralmente ai fini del computo nell'esercizio in cui è stata sostenuta.
- ▶ I costi da considerare non sono legati al singolo bene agevolabile, ma alla totalità dei beni presenti in azienda.
- ▶ Dovrà essere chiarito meglio se si tratta del totale generale o del totale riferito ai soli beni potenzialmente agevolabili.
- ▶ Dal 2018, il conteggio si effettuerà avendo a base le spese individuate distintamente per singolo intangibile e con riferimento all'intero arco temporale dell'agevolazione (dunque con obbligo di rilevazione contabile distinta sin dal 2015).

A photograph of a warehouse interior. In the foreground, a metal conveyor belt with rollers is curving to the right. A large, flat cardboard box is being transported along the belt. In the background, there are several tall stacks of cardboard boxes on wooden pallets. Some boxes have white labels with text like 'ITEM # : IN-4015 QTY : 2 Pcs.' and 'FRAGILE'. To the right, there is a white wall with a door and a red 'EXIT' sign.

Patent Box:

Il test sul contributo economico e la sua determinazione

Il test sul contributo economico

La valutazione dell'opportunità di procedere alla richiesta del beneficio Patent box presuppone una analisi preliminare volta alla considerazione delle variabili di costo in gioco, come:

- 1) i costi economici e di tempo delle risorse aziendali da dedicare al progetto;
- 2) la necessità di adeguare il sistema contabile o extracontabile di tracciabilità dei costi agevolabili.

Le tre condizioni per l'attivazione della procedura:

- presenza dei beni agevolabili previsti dalla norma;
- loro **significatività** in termini di contributo economico al reddito, alla luce anche dei costi diretti e indiretti imputabili al bene;
- presenza di costi di ricerca e sviluppo.

Secondo l'OIV (discussion paper del 4 dicembre 2015) la presenza di un intangibile che produce valore è di per sé verificata in caso di uso indiretto.

Il test sul contributo economico

Le situazioni presuntive di valore di un bene immateriale in caso di uso diretto:

- 1) Esistono stime del bene immateriale effettuate da soggetti terzi?
- 2) Vi sono state richieste da parte di soggetti terzi di ottenere in licenza il bene oppure sono stati stipulati tra soggetti terzi indipendenti contratti di licenza d'uso di beni comparabili?
- 3) Ci sono state offerte o trattative nei confronti della società che detiene il bene sulla base di una valutazione dell'attivo superiore al valore contabile oppure sono state concluse cessioni d'azienda comparabili basate su prezzi superiori rispetto a quelli di mercato?
- 4) L'impresa è dotata di strutture e presidi atte alla gestione, manutenzione e accrescimento del bene immateriale?
- 5) Esistono e sono rilevabili benefici dell'impresa dotata del bene, in termini di minori costi o maggiori prezzi di vendita rispetto alla concorrenza, oppure una redditività superiore rispetto a competitors comparabili con la società che non dispongono del bene?

Il test sul contributo economico

Allo stato attuale **la normativa non dà alcuna indicazione** in merito a quelli che potrebbero essere dei metodi di valutazione utilizzabili ai fini della disciplina della *patent-box* italiana.

L'unico riferimento è contenuto nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1 dicembre 2015, in base al quale il contributo economico deve essere determinato con riferimento alle linee di guida OCSE in materia di *transfer price*. In tale ambito, i metodi che più probabilmente possono rilevarsi utili sono:

- il metodo del CUP (Comparable Uncontrolled Price o «confronto di prezzo») che prevede la comparabilità di operazioni intercorse tra la società o una società del gruppo ed un soggetto indipendente (CUP interno). Tale metodo può prevedere anche il confronto con prezzi o canoni corrisposti da terzi indipendenti in transazioni comparabili di libero mercato (CUP esterno). Il metodo è solitamente implementato mediante analisi di *benchmark* (utilizzo di banche dati ad uso professionale), da cui sia possibile identificare tassi di royalty corrisposti sul mercato in transazioni relative all'utilizzo di beni immateriali comparabili a quello oggetto di esame; e
- il metodo del *profit split* residuale che presuppone a) l'allocazione dell'utile generato dall'impresa quale remunerazione-base per le funzioni svolte dalla stessa e b) l'attribuzione dell'utile residuo al bene immateriale oggetto di agevolazione quale contributo economico offerto dallo stesso all'impresa.

Il test sul contributo economico

Accanto ai metodi in linea con la disciplina *transfer price* sono presenti anche modelli di calcolo derivanti dalle tecniche di valutazione. Utili indicazioni a riguardo sono fornite dalla prassi valutativa.

Per l'OIV i criteri guida per la determinazione del contributo economico del bene sono sostanzialmente i seguenti:

- 1) Il reddito deve corrispondere a quanto sarebbe stato conseguito da un ramo d'azienda che avesse concesso in licenza a terzi l'uso del bene immateriale e che si fosse accollato tutti i relativi costi;
- 2) Il reddito deve avere un legame dimostrabile con le spese effettivamente sostenute;
- 3) Il reddito deve essere coerente con il valore del bene.

Alla luce di ciò, per la stima del reddito figurativo dell'intangibile i sistemi di calcolo sono sostanzialmente quattro:

- 1) Relief-from-royalty
- 2) With or without
- 3) Excess earning
- 4) Reddito implicito

Il relief-from-royalty

Il fondamento del metodo è rappresentato dalla determinazione del contributo del bene immateriale secondo il flusso di royalty che l'impresa avrebbe dovuto pagare ad un terzo per poter ottenere il bene in licenza.

L'applicazione del metodo:

- 1) Determinazione di una royalty lorda sulla base di contratti di licenza rilevati sul mercato aventi ad oggetto beni intangibili comparabili. Per l'analisi di comparabilità occorre considerare quanto previsto dalle linee guida OCSE in materia di transfer price, considerando la natura del bene immateriale, le condizioni contrattuali ed il tipo di royalty lorda o netta.
- 2) Individuazione dei flussi di ricavo sulla base delle linee di business in cui il bene è utilizzato.
- 3) Individuazione dei costi diretti e indiretti riferiti al bene immateriale.

With or without

Tale metodo calcola il maggior reddito prodotto dall'impresa dotata dell'intangibile, attraverso il cosiddetto *premium price* ovvero attraverso i minori costi sostenuti rispetto ad una impresa che è dotata della stessa struttura, di beni comparabili ma non di quel bene immateriale. Tale metodo trova applicazione in particolare nel caso di stima del valore dei marchi, attraverso il confronto tra un prodotto con marchio ed uno senza dotato delle stesse caratteristiche del prodotto da testare.

L'applicazione del metodo:

- 1) Determinazione del *premium price*, quale differenza tra i prezzi di vendita tra le aziende *brand* e *unbrand*;
- 2) Moltiplicazione del *premium price* per le quantità vendute dalla società *brand*. Il valore così ottenuto rappresenta il differenziale totale ascrivibile al bene oggetto di analisi.

Nel caso in cui non si disponesse delle quantità vendute il metodo di calcolo può basarsi sul rapporto tra i ricavi e il costo del venduto della società con *brand* rispetto alla società *benchmark*. Il *premium price* così ottenuto sarà poi ripartito dall'intangibile sulla base dei costi riferiti al bene immateriale rispetto al totale dei costi operativi.

Utili comparabili ai fini del metodo possono essere sub-fornitori o i margini conseguiti dalla stessa impresa *branded* in stadi embrionali di sviluppo del marchio.

Excess earning

L'excess earning (metodo di tipo patrimoniale) si basa sulla determinazione dell'utile che l'impresa otterrebbe se non avesse la proprietà di alcuno dei beni diversi dall'intangibile stesso.

In sostanza si determina il reddito che residuerebbe se la società avesse in licenza e pagherebbe un canone di locazione per i vari beni di cui dispone.

- In via preliminare si determina il *fair value* dei beni diversi dal bene oggetto di analisi e si applica un tasso di rendimento appropriato.
- Il valore così determinato per tutti i beni si sottrarre all'EBIT (reddito operativo).
- Il reddito che residua è il reddito attribuito al bene intangibile e rappresenta direttamente il reddito figurativo agevolabile.

La difficoltà di questo metodo è rappresentata dalla corretta individuazione del valore corrente di tutti i beni di cui dispone l'impresa.

Il reddito implicito

Il metodo del reddito implicito, utilizzabile soltanto se l'impresa conosce il valore di mercato del bene immateriale, si basa sull'assunto che il valore è funzione dei flussi di reddito che esso potrà generare.

Il valore di mercato potrà essere determinato avendo a riferimento una recente transazione comparabile.

- Il reddito sottostante al bene potrà essere quantificato utilizzando un adeguato tasso di rendimento, che risulterà pari al tasso che un soggetto terzo richiede per poter investire nel bene.

Secondo l'OIV il punto di forza del metodo è rappresentato dal fatto che il valore attribuito ai fini del Patent box è vicino a quello di mercato.

Per quanto riguarda invece i punti di debolezza, oltre alla non facile determinazione del valore di mercato del bene, possiamo rammentare anche il fatto che il metodo assume che i flussi di reddito siano costanti o crescano nel tempo, pertanto se sono ipotizzabili consistenti fluttuazioni dei flussi di reddito nel corso degli anni, il criterio potrebbe essere poco realistico.

Perdite da Patent box

Il contributo economico può assumere valore positivo oppure negativo nell'ipotesi in cui i costi superino i ricavi.

Nel caso in cui assuma valore negativo, nessun riferimento alla disciplina delle eventuali perdite è contenuta nel decreto Attuativo.

L'unico riferimento in merito è contenuto nella Circolare n. 36/E del 1/12/2015, in base alla quale:

- in caso di perdita da sfruttamento del bene gli effetti positivi dell'opzione dovranno essere rinviati agli esercizi in cui il bene sarà produttivo di reddito;
- i costi che determinano la perdita ai fini del Patent box, concorrono in modo ordinario alla formazione del reddito di impresa, anche nell'ipotesi in cui non venga fatta nessuna variazione in diminuzione;
- le perdite generate dovranno essere recuperate all'interno del Patent box mediante un sistema di «recapture» nel momento in cui il bene produce redditi.

Perdite da Patent box

A tale fine si riporta l'esempio contenuto nella circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate del 1/12/2015, in cui si ipotizza che, nei primi anni di sfruttamento economico del bene immateriale, i costi eccedano i relativi ricavi. Si ipotizza inoltre per semplicità che il rapporto tra i costi qualificati e costi complessivi sia pari a 1.

Periodo	Eccedenza neg.	Reddito
1	200	
2		500

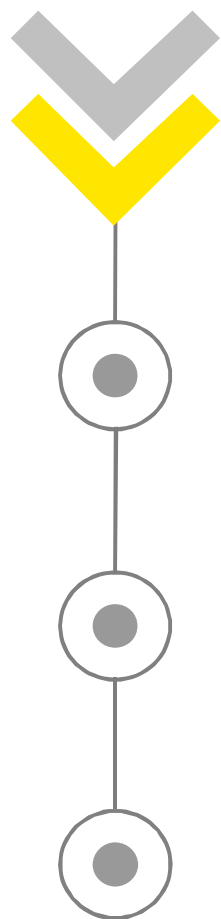
Reddito – anno 2	500
Eccedenza anno 1 da utilizzare	200
Reddito agevolabile	300
Detassazione parziale (50%)	150
Variazione in diminuzione	150



Patent Box: Reporting process

Patent Box – Process & Reporting

Tracking & tracing



L'art. 11 del Decreto Attuativo ("Tracciabilità delle spese e dei redditi") introduce il cd. principio del Tracking and Tracing che richiede che "il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8 e i beni immateriali di cui all'articolo 6, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile".

Premessa

Il Tracking and Tracing rappresenta l'applicazione del principio del *nexus approach* previsto ai fini OCSE nell'ambito del Patent box italiano.

Questo principio si sostanzia nel necessario collegamento tra i costi di ricerca e sviluppo che producono l'IP e tra l'IP, prodotto dai costi di ricerca e sviluppo che si vuole agevolare, e il reddito da questo prodotto.

Patent Box – Process & Reporting

L'attuazione di tale principio presuppone, per le imprese che voglio usufruire del beneficio, la necessità di dotarsi di sistemi contabili o extracontabili di rilevazione dei costi e dei ricavi attinenti la detassazione ai fini del loro monitoraggio.

Appare quindi evidente e necessario che la società si debba dotare di un sistema che permetta:

- ▶ di individuare a priori costi e ricavi attinenti la detassazione, di effettuare adeguati calcoli di convenienza, di poter produrre le informazioni necessarie per la procedura di ruling;
- ▶ di essere supportata da logiche di Controllo di Gestione necessarie per determinare anche a consuntivo, i costi di ricerca complessivi e quelli ammissibili, ricavi complessivi e ricavi oggetto;
- ▶ di supportare il professionista in caso di attestazione, mantenimento di calcoli, documenti ed informazioni in caso di verifiche successive;
- ▶ di valutare il rinnovo dell'opzione sulla base dei benefici effettivi.

A photograph of a male worker in a white hard hat, safety glasses, and a high-visibility yellow vest over a dark blue long-sleeved shirt. He is smiling and working on a complex industrial machine with numerous silver braided hoses. In the background, a red forklift is visible on a paved area under an overcast sky. A yellow rectangular box is overlaid on the right side of the image, containing the text.

Patent box:

L'opzione e la procedura di ruling

Profili procedurali: L'esercizio dell'opzione

- ▶ La concreta scelta di accesso al Patent Box richiede la trasmissione del modello per l'esercizio dell'opzione approvato con Prov. n. 144042 del 10 novembre 2015

MODALITA' DI TRASMISSIONE:

- ▶ Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (i.e., il 2015 e il 2016, nel caso di contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate telematicamente direttamente dall'impresa interessata o tramite intermediari incaricati, utilizzando l'applicativo "PATENT_BOX" scaricabile gratuitamente dal sito dell'Agenzia delle Entrate
- ▶ A partire dai periodi d'imposta successivi, l'opzione potrà essere esercitata direttamente in dichiarazione, con decorrenza dal periodo fiscale cui la dichiarazione stessa si riferisce

TERMINI DI TRASMISSIONE:

- ▶ L'opzione va esercitata entro l'annualità in cui s'intende avviare il regime di agevolazione e si estende a detto periodo e alle successive quattro annualità fiscali. (in pratica per un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'opzione fatta entro il 31.12.2015 vale per il 2015 e fino a tutto il 2019)

CONTENUTO DEL MODELLO DI OPZIONE:

- Agenzia entrate**
- ## OPZIONE PER IL REGIME DI TASSAZIONE AGEVOLATA DEI REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZO DI BENI IMMATERIALI
- Articolo 1, commi da 37 a 45, legge 23 dicembre 2014, n.190
Decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 30 luglio 2015
- SOGGETTO
CHE ESERCITA
L'OPZIONE**
- Codice fiscale
-
- Cognome o denominazione o ragione sociale
-
- Nome
-
- Sesso
- ☐ M
- ☐ F
- Data di nascita
-
- Comune (o Stato estero) di nascita
-
- Provincia (sigla)
-
- Periodo d'imposta cui si riferisce la comunicazione
-
- RAPPRESENTANTE
FIRMATARIO**
- Codice fiscale della persona fisica che sottoscrive
-
- Codice canonico
-
- Codice fiscale dell'eventuale società rappresentante
del soggetto che esercita l'opzione
-
- Cognome
-
- Nome
-
- Sesso
- ☐ M
- ☐ F
- Data di nascita
-
- Comune (o Stato estero) di nascita
-
- Provincia (sigla)
-
- FIRMA**
-
- IMPEGNO ALLA
PRESENTAZIONE
TELEMATICA**
- Riservato
all'intermediario
- Codice fiscale dell'intermediario
-
- Data dell'impegno
-
- FIRMA DELL'INTERMEDIARIO
-

Profili procedurali: L'esercizio dell'opzione

- ▶ L'Agenzia delle Entrate - nella circolare n. 36/E del 2015 - qualifica la finalità della trasmissione del modello nella volontà, da parte dell'Erario, di *“censire le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall'applicazione della disciplina in commento a far data dal 2015”*
- ▶ Viene esplicitamente ammesso che l'impresa possa tornare indietro, rendendo priva di effetti l'istanza presentata entro il 31 dicembre 2015, in quanto *“Se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione, il contribuente non avrà conseguenze”*

Profili procedurali: Istanza di ruling

Uso diretto di IP

- ▶ Il reddito agevolabile è costituito dal contributo economico dell'IP al reddito o perdita d'impresa
- ▶ Per uso diretto deve intendersi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sugli IP riservano al titolare del diritto stesso

Ruling

Obbligatorio per determinare il contributo economico

Uso indiretto di IP

- ▶ Il reddito agevolabile è costituito dalle *royalties* al netto dei costi, diretti e indiretti, di competenza del periodo d'imposta

Ruling

Facoltativo per IP realizzati nell'ambito di operazioni del gruppo.

Non richiesto negli altri casi

Plusvalenza da cessione IP infragruppo

Profili procedurali: Istanza di ruling

- ▶ Le modalità di presentazione dell'istanza ed i principali aspetti procedurali relativi al ruling sono trattati dettagliatamente nel **Provvedimento n. 154278** del 1 dicembre 2015
- ▶ Con apposito Comunicato Stampa del 22 dicembre 2015 sono stati chiariti gli indirizzi per la spedizione/consegna delle istanze
- ▶ In ipotesi di ruling (obbligatorio o facoltativo), l'opzione ha efficacia dal periodo d'imposta in cui è presentata la relativa istanza. Ciò, anche qualora l'accordo con l'Agenzia intervenga in annualità successive

MODALITA' DI INVIO DELL'ISTANZA:

- ▶ L'istanza deve essere presentata in carta libera all'agenzia delle Entrate - Ufficio accordi preventivi e controversie internazionali (uffici di Milano o Roma) a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero direttamente presso l'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione
- ▶ Copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti su supporto elettronico

Profili procedurali: Istanza di ruling

CONTENUTO DELL'ISTANZA:

L'istanza riporta i seguenti ELEMENTI ESSENZIALI (a pena di inammissibilità)

- ▶ La denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la sua partita IVA e, l'eventuale indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura
- ▶ In caso di stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente, le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante fiscale per i rapporti tributari di cui all'articolo 4, comma 2, DPR n. 600 del 1973, che, salvo diversa ed espressa indicazione, sarà identificato quale domiciliatario nazionale per la procedura
- ▶ L'indicazione dell'**oggetto** dell'accordo, consistente nella preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri per la definizione del contributo economico al reddito d'impresa dei beni immateriali, derivante dall'utilizzo diretto degli stessi ("**prima ipotesi**") o derivanti dalla loro concessione in uso infra-gruppo ("**seconda ipotesi**"), ovvero consistente nella preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri per la determinazione dell'eventuale plusvalenza da cessione infra-gruppo di intangibile agevolabili ("**terza ipotesi**")

Profili procedurali: Istanza di ruling

- ▶ L'indicazione della **tipologia di bene** immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 6 del decreto e del **vincolo di complementarietà** tra tali beni, qualora esistente [indicare il/i romanino/i corrispondente/i alla tipologia di bene/i immateriale/i]
 - ▶ L'indicazione della **tipologia di attività di ricerca e sviluppo** svolta/e, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 8 del decreto [indicare il/i romanino/i corrispondente/i alla tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta], ed il **diretto collegamento** della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni di cui all'articolo 6 del decreto
 - ▶ La **firma** del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza
-
- ▶ I punti n.3, 4 e 5 del Provvedimento identificano la documentazione cui deve essere corredata l'istanza
 - ▶ La documentazione risulta diversificata a seconda della tipologia di istanza, ovvero a seconda che si ricada nella prima, seconda o terza ipotesi sopra indicate

Profili procedurali: Istanza di ruling

Per i ruling aventi ad oggetto **l'UTILIZZO DIRETTO** degli IP, la documentazione da presentare è la seguente:

1. Analitica individuazione dei beni oggetto del patent box (descrizione e rappresentazione dei marchi, brevetti, ecc., con i relativi dati di registrazione, modalità di utilizzo e altri dati relativi)
2. Dettagliata indicazione del vincolo di complementarietà per gli IP utilizzati come unico bene per realizzare unitariamente un prodotto o un processo
3. Descrizione analitica delle attività di ricerca svolta e diretto collegamento con accrescimento valore degli IP oggetto del patent box
4. Illustrazione dettagliata dei metodi o criteri adottati per il calcolo del reddito ascrivibile all'intangibile e ragioni della loro adozione secondo le linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento (punto non richiesto per le PMI - facoltà)

SEMPLIFICAZIONE PER LE PMI:

- Il corredo documentale è integrabile direttamente in contraddittorio, per le piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE del 6 maggio 2003

Profili procedurali: Istanza di ruling

In caso di **CONCESSIONE IN USO** degli IP infragruppo occorrerà individuare analiticamente

- ▶ Le società del gruppo, i canoni ricevuti ed i costi fiscalmente rilevanti diretti ed indiretti connessi ai beni stessi; (anche in questo caso sarà cruciale indicare i metodi ed i criteri di calcolo del reddito o della perdita alla luce degli standard internazionali Ocse)

In caso di **PLUSVALENZE** da vendita dei IP infragruppo la documentazione a supporto deve essere atta a individuare

- ▶ I beni, il vincolo di complementarietà tra questi, ove esistente, le società interessate ed i metodi ed i criteri di calcolo della plusvalenza alla luce delle indicazioni Ocse

DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO:

- ▶ La documentazione di cui ai punti 3, 4 e 5 del provvedimento e copia dell'istanza su supporto elettronico può essere presentata o integrata
 - entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare l'istanza,
 - a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione

La procedura del ruling

CONTROLLO FORMALE:

- ▶ L'Ufficio competente verifica che l'istanza di ruling sia completa degli elementi essenziali. In caso di carenza di elementi, l'istanza è dichiarata inammissibile salvo che i dati non siano desumibili da ulteriori attività istruttorie, con provvedimento motivato
- ▶ Entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza (180 giorni per le istanze presentate entro il 30.6.2016)

SVOLGIMENTO DEL RULING:

- ▶ Dopo la presentazione della documentazione di supporto, e la conseguente attività istruttoria, l'Ufficio convoca il contribuente per avviare il ruling, richiedere eventuali documenti necessari, e definire i tempi del **contraddittorio**
- ▶ Si tengono gli incontri con l'Ufficio svolgendo il contraddittorio sui metodi e criteri di quantificazione del reddito prodotto dal bene immateriale
- ▶ L'Agenzia può effettuare **accessi** presso la sede dell'impresa, concordando le date, per eseguire i riscontri del caso nonché attivare scambi di informazioni con amministrazioni fiscali estere
- ▶ Di ogni attività svolta in contraddittorio è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante

La procedura del ruling

SOTTOSCRIZIONE DELL'ACCORDO O MANCATO ACCORDO:

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'ufficio competente e del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa, di un accordo nel quale:

- ▶ sono definiti i metodi e criteri di calcolo dell'agevolazione, nelle sue diverse forme (redditi derivanti dall'utilizzo diretto, redditi derivanti dalla concessione in uso, plusvalenze)

L'accordo

- acquista efficacia **vincolante** per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto
- rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è **presentata l'istanza di accordo** preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi (art. 4 co. 3 del DM 30.07.2015)

Se la chiusura del ruling tarda oltre il 30 settembre 2016, la dichiarazione del 2015 si presenta senza alcuna deduzione; il recupero delle deduzioni pregresse si farà all'interno del modello Unico riferito all'esercizio in cui l'accordo è concluso. Ad esempio, se l'accordo si sottoscrive nel gennaio del 2017, nel modello Unico 2018 si effettuerà la deduzione relativa al 2017 (50%), nonché quelle del 2015 (30%) e del 2016 (40%)

L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è fatto constare mediante processo verbale.

La procedura del ruling

VERIFICHE SUCCESSIVE:

A seguito della conclusione dell'accordo, il contribuente si impegna a:

- ▶ predispone e mette a disposizione dell'ufficio, dietro specifica richiesta, la documentazione e gli elementi informativi utili alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo ovvero il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto o di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo
- ▶ consente ai funzionari dell'ufficio, previo accordo sui tempi, l'accesso presso la sede di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili

REVOCA E MODIFICA DELL'ACCORDO:

- ▶ Qualora sia riscontrato che il contribuente non ha rispettato i termini del ruling (e dunque, per gli utilizzi diretti, non ha correttamente quantificato il reddito dell'intangibile), l'Ufficio notifica una comunicazione con richiesta di eventuali memorie da presentare entro 30 giorni
- ▶ In caso di memoria inidonea, l'accordo è revocato dalla data di sua accertata violazione ovvero sin dall'inizio di validità
- ▶ In caso di mutamenti sostanziali delle condizioni a base dell'accordo, l'ufficio (o il contribuente) ne richiede la revisione. Si procede alla sottoscrizione di un nuovo accordo, in mancanza del quale il ruling è revocato

La procedura del ruling

RINNOVO DELL'ACCORDO:

- ▶ Almeno **novanta giorni prima** della scadenza dell'accordo preventivo, a pena di decadenza della facoltà di chiederne il rinnovo, con istanza, da inoltrarsi a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione, l'impresa può presentare istanza di rinnovo dei termini dell'accordo stesso all'ufficio.
- ▶ Almeno **quindici giorni prima** della scadenza dell'accordo medesimo, l'ufficio comunica a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, il proprio assenso, ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato

An aerial, black-and-white photograph of a large industrial complex, likely a refinery or chemical plant. The facility is densely packed with various structures, including large cylindrical storage tanks, rectangular processing buildings, and a network of pipes and walkways. Several tall smokestacks are visible, with thick plumes of white smoke or steam rising from them and drifting across the sky. The overall scene conveys a sense of large-scale industrial activity.

Grazie!