



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali ("Patent Box")

(Circolare n. 9 del 9 maggio 2016)

Indice

1. Premessa	3
2. Presupposto soggettivo	3
2.1. Soggetti esclusivi	4
2.2. Operazioni straordinarie	6
3. Oggetto dell'agevolazione	7
3.1. Definizione di attività di ricerca e sviluppo	8
3.2. Tipologie di utilizzo agevolabili	10
4. Esercizio dell'opzione	10
4.1. Beni interessati dall'opzione	12
4.2. Presentazione dell'istanza di <i>ruling</i>	12
4.3. Efficacia dell'opzione a seguito della presentazione dell'istanza di <i>ruling</i>	19
4.4. Passaggio da <i>ruling</i> obbligatorio a facoltativo e viceversa	21
4.5. Effetti della sottoscrizione dell'accordo di <i>ruling</i>	22
5. Determinazione della quota di reddito agevolabile	23
5.1. Reddito agevolabile in caso di utilizzo diretto	24
5.2. Reddito agevolabile nell'ipotesi di concessione in uso	25
5.3. Costi diretti e indiretti	26
5.4. Rapporto tra costi qualificati e complessivi	26
5.5. Perdite da "Patent Box"	31
6. Cessione del bene immateriale e detassazione della plusvalenza	32

1. Premessa

L'art. 1, co. 37-45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 – come modificato dall'art. 5 del D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 e dall'art. 1, co. 148, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 – ha introdotto un regime opzionale fondato sulla parziale detassazione (Irpef/Ires e Irap) dei redditi derivanti dall'utilizzo di alcuni **beni immateriali**, quali *software* coperto da *copyright*, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisiti in campo industriale, commerciale o scientifico, **giuridicamente tutelabili** (c.d. *Patent Box*). Tale regime si propone, pertanto, di conseguire alcuni specifici obiettivi:

- incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o straniere;
- promuovere il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la ricollocazione all'estero;
- favorire l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

Questa agevolazione è accessibile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, ovvero – nel caso di contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare – dal periodo d'imposta 2015, con effetto già sul modello Unico 2016 e Irap 2016. L'attuazione di tale disciplina è stata disposta, a norma del co. 44 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, dal **D.M. 30 luglio 2015** – a cui hanno fatto seguito alcuni **provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate** (10 novembre 2015, n. 144042; 1° dicembre 2015, n. 154278; 23 marzo 2016, n. 43572) e alcuni **documenti di prassi** (C.M. 1 dicembre 2015, n. 36/E, e C.M. 7 aprile 2016, n. 11/E) – sul presupposto che la crescente globalizzazione dell'economia mondiale rende sempre più centrale il ruolo dei beni immateriali nella creazione di valore aggiunto e che, per accrescere la competitività delle imprese, è opportuno sostenere le attività dirette alla valorizzazione dei c.d. *intangibles*.

La presente Circolare descrive, pertanto, le principali caratteristiche dell'agevolazione, alla luce delle suddette disposizioni attuative e dei relativi chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria.

2. Presupposto soggettivo

L'art. 2 del **D.M. 30 luglio 2015** riconosce l'accesso all'agevolazione "Patent Box" a tutti i soggetti esercenti attività di ricerca e sviluppo – aventi diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati nel successivo art. 6, meglio illustrati nel prosieguo – **titolari di reddito d'impresa**, e precisamente:

- gli **imprenditori individuali**, ovvero le persone fisiche esercenti imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- le **società in nome collettivo** e quelle **in accomandita semplice**, residenti nel territorio dello Stato, di cui all'art. 5, co. 1, del Tuir. Le società semplici, anch'esse disciplinate da tale disposizione, sono espressamente escluse dall'agevolazione "Patent Box";

- le **società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita per azioni**, cooperative e di mutua assicurazione, nonché quelle europee di cui al Regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) n. 1435/2003 **residenti nel territorio dello Stato** (art. 73, co. 1, lett. a), del Tuir);
- gli **enti pubblici e privati diversi dalle società** e i **trust, residenti nel territorio dello Stato**, che hanno per **oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali** (art. 73, co. 1, lett. b), del Tuir);
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che **non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**, e gli organismi di investimento collettivo del risparmio, **residenti nel territorio dello Stato, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata** (art. 73, co. 1, lett. c), del Tuir);
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (art. 73, co. 1, lett. d), del Tuir) – residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione, e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo – aventi una **stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, alle quale sono **attribuibili i beni immateriali** oggetto dell'agevolazione, così come individuati dall'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015.

Il "Patent Box" è, quindi applicabile da parte di tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa, **indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza** degli stessi (C.M. n. 11/E/2016, par. 3): è, tuttavia, necessario che chi esercita l'opzione abbia **diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali** e **svolga attività di ricerca e sviluppo**. Ciò consente di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica che si sostanzia nello sviluppo, manutenzione ed accrescimento del bene stesso: in altri termini deve esserci un **"nesso"** tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali ed il reddito agevolabile ad essi riferibile.

2.1. Soggetti esclusi

L'accesso all'agevolazione è, tuttavia, **precluso** ad alcuni specifici soggetti individuati dall'**art. 3 del D.M. 30 luglio 2015**, come, ad esempio, le società assoggettate al **fallimento**, a partire dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la relativa sentenza di dichiarativa di apertura della procedura: la medesima **esclusione** è stabilita per le società assoggettate alla **liquidazione coatta amministrativa**, a decorrere dall'avvio del periodo d'imposta in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione. Analogamente, l'esercizio dell'opzione per il regime "Patent Box" non è consentito alle società assoggettate alle procedure di **amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi** – salvo che la procedura sia finalizzata alla **continuazione dell'esercizio dell'attività economica (C.M. n. 11/E/2016, par. 3)** – a far data dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto

motivato che dichiara l'apertura di tale procedura, sulla base del **programma di cessione dei complessi aziendali** di cui all'art. 54 del D.Lgs. 8 luglio 1999, n. 270. L'art. 3 del D.M. 30 luglio 2015 utilizza, pertanto, la medesima formulazione impiegata dall'art. 9 del D.M. 14 marzo 2012 in materia di deducibilità dell'Ace dal reddito d'impresa.

Le ragioni di tali esclusioni, come precisato dalla relazione illustrativa ai suddetti Decreti, sono riconducibili al fatto che si tratta "**di procedure non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica per le quali, peraltro, vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari**": in senso conforme, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 11/E/2016, par. 3), secondo cui **non possono accedere al "Patent Box"** quei soggetti, titolari di reddito d'impresa, che **determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica** (nuovo regime forfetario, *tonnage tax*, società agricole che esercitano l'opzione per calcolare il reddito su base catastale, ecc.).

La suddetta formulazione della relazione illustrativa pare, tuttavia, andare oltre il dettato letterale dell'art. 3 del D.M. 30 luglio 2015, ponendo alcune **criticità interpretative** in merito a specifiche situazioni: si pensi, ad esempio, alla **società in liquidazione**, che non è formalmente esclusa dal Decreto attuativo, ma potrebbe esservi il dubbio che lo sia in base alla *ratio* della relazione illustrativa dello stesso – a partire dall'inizio dell'esercizio di messa in liquidazione – in quanto, come previsto da quest'ultima:

- persegue l'obiettivo della **cessazione dell'attività**;
- determina il reddito secondo le disposizioni speciali dettate dall'art. 182 del TUIR.

In virtù dei suddetti criteri di esclusione individuati dalla relazione illustrativa al Decreto attuativo, l'accesso all'agevolazione "Patent Box" si potrebbe ritenere precluso alla **società ammessa alla procedura di concordato preventivo** (sebbene continui a determinare il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie), qualora sia destinata ad interrompere l'attività – sulla base del piano depositato in tribunale – come nel caso del **concordato preventivo con cessione dei beni**: al ricorrere di tale circostanza, l'**esclusione dal beneficio** dovrebbe avere effetto dall'inizio dell'esercizio dell'apertura della procedura concorsuale, disposto dal **decreto di ammissione** emanato, a cura dell'autorità giudiziaria competente, a norma dell'art. 163 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267. La medesima conseguenza, peraltro, potrebbe verificarsi, sotto il profilo sostanziale, nel caso del concordato preventivo con continuità aziendale, il cui piano preveda la **cessione** o il **conferimento dell'azienda in esercizio** (art. 186-*bis* L. fall.), comportando, quindi, la cessazione dell'attività da parte dell'imprenditore. Diversamente, l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato dovrebbe essere **ammissibile** nel caso del **concordato preventivo con continuità aziendale**, il cui piano preveda la prosecuzione dell'attività da parte dell'imprenditore in stato di crisi.

Il principio interpretativo sottoteso, coerentemente con quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con riguardo alla deduzione Ace (C.M. 23 maggio 2014, n. 12/E, par. 1.2), dovrebbe essere quello di

ritenere escluse dal beneficio le imprese per le quali sussista un'oggettiva **impossibilità di risanamento** con continuità dell'esercizio dell'impresa, ovvero di eseguirlo a condizioni economicamente convenienti, rendendo necessaria la liquidazione aziendale.

2.2. Operazioni straordinarie

L'accesso al regime agevolato "Patent Box" non è, invece, precluso nel caso di effettuazione di **operazioni straordinarie**: l'art. 5 del D.M. 30 luglio 2015 precisa, infatti, che – per effetto di conferimento d'azienda, fusione e scissione di società, disciplinate, in termini generali, dal c.d. *principio di neutralità fiscale* – **"il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa"** (e, quindi, nella relativa durata), anche in relazione ai costi "qualificati" e a quelli "complessivi" di cui all'art. 9 del D.M. 30 luglio 2015, posti a base del calcolo della quota di reddito agevolabile. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le operazioni che consentono il subentro nella posizione del dante causa sono riconducibili **esclusivamente a quelle riguardanti aziende**, e non anche singoli beni (C.M. n. 11/E/2016, par. 13.1): tale orientamento trae origine dalla considerazione che il legislatore ha inteso privilegiare le sole **compenetrazioni di vere aziende, dotate ciascuna di una propria struttura, comprensiva di uno o più beni immateriali**, e rivolte all'esercizio dell'attività di ricerca e sviluppo o sfruttamento economico dei medesimi beni, a prescindere dalla circostanza che l'operazione avvenga tra parti terze o nell'ambito del medesimo gruppo societario. Al ricorrere di tali presupposti, le operazioni straordinarie in parola **non possono ritenersi elusive oppure abusive, anche se esclusivamente finalizzate ad evitare il *ruling* obbligatorio**, in quanto tali atti di riorganizzazione non consentono di beneficiare di alcun vantaggio fiscale (C.M. n. 36/E/2015, par. 3). In altri termini, non è considerata abusiva l'operazione di conferimento d'azienda, fusione o scissione di società a seguito della quale **non ricorre più l'obbligo di presentare l'istanza di *ruling*** – in quanto il bene immateriale non viene più utilizzato direttamente – ma sussiste la semplice facoltà di presentazione della medesima domanda, poiché il bene immateriale viene concesso in uso ad altra società appartenente al medesimo gruppo. 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 all'utilizzo dei beni immateriali tra società appartenenti allo stesso gruppo.

La continuità in capo all'avente causa della natura e dell'anzianità dei costi del dante causa permette, nel rispetto delle condizioni sopra indicate, all'avente causa di poter godere dell'agevolazione senza subire la penalizzazione prevista per i costi di acquisto di beni immateriali. Conseguentemente, se il **dante causa** possiede, nell'ambito dell'azienda oggetto dell'operazione straordinaria, un **bene immateriale autoprodotta**, il rispettivo costo non deve mai essere indicato al denominatore del rapporto costi qualificati/costi complessivi dall'avente causa.

Qualora l'operazione straordinaria abbia ad oggetto un'azienda, **l'avente causa subentra nella**

posizione del dante causa, anche se quest'ultimo **non ha esercitato l'opzione prima dell'effettuazione dell'operazione**. Non sussiste motivo, infatti, di precludere, in assenza dell'esercizio dell'opzione, l'effetto di subentro, quando l'operazione risponda al reale interesse delle parti di trasferire una vera e propria azienda. Diversamente, il formale esercizio dell'opzione da parte del dante causa non assicura all'avente causa, in assenza delle condizioni sopra richiamate, il subentro nei costi sostenuti dal dante causa.

Naturalmente, l'Amministrazione Finanziaria valuterà, in sede di **controllo**, se le operazioni straordinarie in esame abbiano effettivamente ad oggetto un'azienda che rispetti le condizioni sopra citate. La **C.M. n. 11/E/2016, par. 13.2** ha, inoltre, precisato che i conferimenti d'azienda, le fusioni e scissioni di società poste in essere entro il 30 giugno 2016 consentono all'avente causa di subentrare nella posizione del dante causa anche nel caso in cui le medesime operazioni abbiano ad oggetto **singoli beni immateriali**. Tale successione comporta, ad esempio, che se il bene era stato auto-prodotto dal dante causa o da questo acquistato prima del terzo periodo di imposta antecedente all'entrata in vigore della disciplina in esame (vale a dire il 2011 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), il medesimo avente causa non deve considerare il costo di acquisizione del bene immateriale al denominatore del rapporto tra i costi qualificati e quelli complessivi. Questa interpretazione è riferita esclusivamente alle operazioni effettuate, entro il 30 giugno 2016, **tra società che al 31 dicembre 2014 appartenevano al medesimo gruppo**.

3. Oggetto dell'agevolazione

L'opzione per il regime "Patent Box", come anticipato, riguarda i **redditi** derivanti dall'utilizzo di alcuni **beni immateriali**, indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'uso degli stessi, ovvero a prescindere dal fatto che siano sviluppati internamente dal contribuente, oppure acquisiti da altri soggetti (anche in licenza), e sui quali il contribuente svolge attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo. In particolare, **l'art. 6, co. 1, del D.M. 30 luglio 2015** dispone che l'oggetto dell'agevolazione è rappresentato dalla detassazione dello sfruttamento economico dei seguenti **beni immateriali**:

- *software* protetto da *copyright*, ovvero programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. In altri termini, sono **escluse dall'agevolazione le opere dell'ingegno**, come quelle letterarie, drammatiche, scientifiche, didattiche, fotografiche, della scultura, dell'arte cinematografica e dell'architettura, i format radio-televisivi, le composizioni musicali, i progetti di lavori di ingegneria, le liste di clienti e fornitori, ecc.: il **diritto d'autore**, ad eccezione del *software* protetto da *copyright*, è escluso dal "Patent Box";
- **brevetti industriali** concessi, oppure in corso di concessione, compresi quelli per invenzione, incluse 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;

- **marchi d'impresa**, compresi quelli collettivi, registrati o **in corso di registrazione**;
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- **informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali**, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, **giuridicamente tutelabili**.

Il successivo co. 2 precisa, inoltre, che – per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione – si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea e internazionali, e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale ed intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione: i beni immateriali oggetto dell'agevolazione non sono, infatti, soltanto quelli tutelati in Italia, ma anche quelli protetti in un qualsiasi Paese estero, in base alle norme ivi applicabili.

L'art. 6, co. 3, del D.M. 30 luglio 2015 chiarisce altresì che, qualora – nell'ambito delle singole tipologie di beni immateriali individuati dal precedente co. 1 – **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 processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, questi beni immateriali costituiscono un **solo bene immateriale** ai fini dell'applicazione delle disposizioni del Decreto attuativo.

Il co. 42-ter dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 – così come introdotto dall'art. 1, co. 148, lett. b), della Legge n. 208/2015 – ha stabilito che qualora più beni immateriali, *"appartenenti ad un medesimo soggetto, siano collegati da vincoli di complementarietà e vengano utilizzati congiuntamente ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, tali beni possono costituire un solo bene immateriale"* per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 1 co. da 37 a 42-bis della Legge n. 190/2014. In altri termini, 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: a questo proposito, la **C.M. n. 11/E/2016, par. 4**, ha chiarito che tale nuova disposizione, nell'assumere una valenza interpretativa, può essere applicata **anche ai regimi avviati con decorrenza dall'esercizio 2015**, ovvero alle opzioni e istanze di *ruling* presentate entro il 31 dicembre 2015.

3.1. Definizione di attività di ricerca e sviluppo

L'**art. 8 del D.M. 30 luglio 2015** individua puntualmente le attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento del valore dei beni immateriali di cui al precedente art. 6:

- la **ricerca fondamentale**, rappresentata dai lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, qualora successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;

- la **ricerca applicata**, ovvero quella pianificata per ottenere nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi, oppure apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica;
- lo **sviluppo sperimentale e competitivo**, costituito dall'acquisizione, dalla combinazione, dalla strutturazione e dall'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo, al fine di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in tale definizione anche le **altre attività destinate alla definizione concettuale** – concernente nuovi prodotti, processi o servizi – e i test, le prove e le sperimentazioni necessarie ad ottenere le autorizzazioni per l'immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Lo **sviluppo sperimentale** ricomprende altresì la **costruzione di prototipi e campioni**, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i test e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e delle attrezzature a tal fine necessari;
- il **design**, inteso come le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, compreso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e le **attività di sviluppo dei marchi**;
- l'**ideazione** e la **realizzazione del software** protetto da *copyright*;
- le **ricerche preventive**, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e dei corrispondenti contratti;
- le **attività di presentazione, comunicazione e promozione** che accrescono il carattere distintivo o la rinomanza dei marchi, e contribuiscono alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti e servizi o del design. Dovrebbero, pertanto, ritenersi inclusi il *trade marketing*, la pubblicità istituzionale e il *marketing* strategico: la **C.M. n. 11/E/2016, par. 4.2**, ha precisato che rientrano in tale ambito le **attività pubblicitarie e fieristiche**.

A questo proposito, la relazione illustrativa al D.M. 30 luglio 2015 precisa che **non è necessario** che le attività di ricerca e sviluppo, relative ad un determinato bene immateriale, siano esercitate nel **periodo d'imposta** in cui, in concreto, si **fruisce dell'agevolazione** dei redditi derivanti dal medesimo bene: è, infatti, sufficiente che tale attività sia esercitata nei periodi d'imposta precedenti. È comunque necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse generato: tale verifica deve, quindi, essere condotta separatamente, per specifico bene.

È **irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo**, che può essere effettuata anche all'estero, fermi restando i limiti imposti – ad opera dell'art 9 del D.M. 30 luglio 2015, come meglio illustrato nel successivo paragrafo 5 – nelle modalità di calcolo della quota di reddito agevolabile nell'ipotesi di attività svolte da società estere del gruppo.

3.2. Tipologie di utilizzo agevolabili

L'art. 7 del D.M. 30 luglio 2015 dispone che rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione:

- la **concessione in uso** del diritto all'utilizzo dei beni immateriali individuati ai sensi del precedente art. 6 del Decreto attuativo. Il **reddito agevolabile** è, pertanto, costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi diretti ed indiretti fiscalmente rilevanti ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta;
- l'**uso diretto** di tali beni immateriali, intendendosi per tale l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso. In tale circostanza, è, quindi, necessario individuare – per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione – il **contributo economico** da esso derivante, che ha concorso algebricamente a formare il reddito o la perdita d'impresa. Il contributo economico può essere **positivo o negativo**, a seconda delle specifiche fattispecie: consiste in un **reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali** incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente, e richiede un previo accordo con l'Agenzia delle Entrate. La scelta di prevedere l'applicabilità al beneficio fiscale anche in queste ipotesi risponde all'esigenza di attribuire ai soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali lo stesso beneficio che otterrebbero qualora licenziassero gli stessi beni ad altri soggetti. Tale approccio, di fatto, assume l'esistenza di un **ramo d'azienda autonomo** deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente: pertanto, ai fini di tale normativa, è necessario **isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile**, per identificare la quota di reddito agevolabile.

L'opzione ha ad oggetto anche le somme ottenute come **risarcimento** e restituzione dell'utile a titolo di **responsabilità contrattuale o extracontrattuale**, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto beni immateriali di cui all'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015 e per violazione dei diritti sugli stessi *intangibles*.

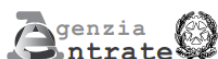
4. Esercizio dell'opzione

L'art. 4, co. 1, del D.M. 30 luglio 2015 stabilisce che l'adesione al regime agevolato "Patent Box" – che non deve necessariamente essere effettuata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari – ha **durata pari a 5 periodi d'imposta**, è **irrevocabile e rinnovabile**: quest'ultima circostanza consente, pertanto, di desumere che l'agevolazione "Patent Box" ha **carattere sistematico**, e non limitato.

Le modalità di esercizio dell'opzione sono differenziate in base al momento di decorrenza dell'efficacia della stessa (co. 2):

- primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, ovvero – nel caso di contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare – **periodi d'imposta 2015 e 2016**:

l'opzione deve essere comunicata all'Amministrazione Finanziaria in via telematica – direttamente o tramite soggetti incaricati della trasmissione di cui all'art. 3, co. 2-*bis* e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 – **entro il termine del periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione**. A tale fine, deve essere utilizzato il **modello semplificato** approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 144042/2015, disponibile al seguente indirizzo internet: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/Opzione+per+tassazione+agevolata+beni+immateriali/Modello/>. Il modello contiene prevalentemente informazioni di natura anagrafica, per dar modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, comprendendo anche quelle che, al momento dell'opzione, non sono ancora in grado di valutare se ricorrono le condizioni previste dalla norma – o anche solo la convenienza economica – per accedere al beneficio in esame. In pratica, gli **elementi utili alla quantificazione del beneficio** ritraibile dal regime, per l'anno d'imposta 2015, **potranno essere individuati dalle imprese anche successivamente all'esercizio dell'opzione**: 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 (C.M. n. 36/E/2015, par. 1). La **trasmissione telematica** del modello semplificato è effettuata utilizzando l'apposito *software* denominato "PATENT_BOX", disponibile gratuitamente sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. L'opzione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale è comunicata, e i successivi quattro esercizi;



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)	
giorno mese anno						
Periodo d'imposta cui si riferisce la comunicazione						
dal		al				
giorno mese anno		giorno mese anno				

- successivamente, a partire dal terzo periodo d'imposta seguente a quello in corso al 31 dicembre 2016, ovvero **dal 1° gennaio 2017** per i contribuenti "solari": l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi, e decorre dal periodo d'imposta al quale si riferisce il modello Unico. In altri termini, i contribuenti che decideranno di optare per il regime di tassazione agevolata a partire dall'anno d'imposta 2017, dovranno comunicare l'opzione mediante il modello Unico 2018.

L'opzione può essere esercitata **anche tardivamente**, avvalendosi dell'istituto della c.d. "remissione in bonis", qualora sussistano i presupposti previsti dall'art. 2, co. 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16. Ad esempio, il contribuente – avente il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – che per il 2015 non abbia esercitato l'opzione, ma abbia presentato istanza di *ruling* entro il 31 dicembre 2015, può usufruire dell'agevolazione qualora soddisfi, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- **possiede i requisiti sostanziali** stabiliti per l'accesso alla disciplina del "Patent Box";
- effettua la **comunicazione telematica dell'esercizio dell'opzione**, utilizzando il suddetto modello semplificato, **entro il 30 settembre 2016**, ovvero entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versa contestualmente l'importo di euro 250.

4.1. Beni interessati dall'opzione

L'opzione, come anticipato, non deve essere necessariamente esercitata con riferimento a tutti i **beni immateriali** detenuti dai soggetti beneficiari, bensì **anche per uno solo di essi**, sin dal primo periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2014.

Nel caso in cui, in esercizi successivi, l'impresa intenda **agevolare un nuovo bene immateriale** tra quelli individuati dall'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015, la stessa dovrà esercitare una **nuova opzione**, avente durata di cinque periodi d'imposta a decorrere dal suo esercizio e, pertanto, verrà a scadere, salvo proroghe, successivamente al termine di efficacia della precedente opzione, e richiederà di porre in essere *ex novo* tutti gli adempimenti del caso (ad esempio, l'inoltro di una nuova istanza di *ruling*, ove obbligatoria). Tuttavia, laddove il nuovo bene immateriale oggetto di agevolazione presenti **vincoli di complementarità con un bene immateriale già agevolato** con la precedente opzione e il contribuente intenda considerare detti beni un solo bene immateriale ai fini dell'opzione, tale nuova opzione avrà **durata coincidente con la durata residua della precedente** e in tal caso, per garantire l'opportuno coordinamento tra le due opzioni, il contribuente dovrà, alternativamente:

- inoltrare, ai sensi del paragrafo 11.2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278/2015, un'**istanza motivata per richiedere la modificazione dell'accordo**;
- qualora non sia stato concluso alcun accordo e **non sia obbligatorio attivare la procedura di *ruling*** di seguito illustrata, **conservare apposita documentazione** che consenta di distinguere tutti gli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali "agevolati" con la precedente opzione dagli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali "agevolati" con la nuova opzione.

4.2. Presentazione dell'istanza di *ruling*

I titolari di reddito d'impresa che **utilizzano direttamente il bene immateriale** devono attivare la procedura di accordo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria, al fine di definire in contraddittorio i metodi ed i criteri di determinazione del reddito agevolabile (ipotesi di "***ruling* obbligatorio**"). Le

disposizioni concernenti l'accesso a tale procedura sono state definite dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento n. 154278/2015, e riguardano i seguenti aspetti:

- le modalità di presentazione e il contenuto essenziale dell'istanza di accordo preventivo;
- la documentazione da allegare alla domanda, i metodi di determinazione del contributo economico, del reddito da utilizzo indiretto e delle plusvalenze da cessione;
- l'integrazione della documentazione;
- il rigetto dell'istanza;
- lo svolgimento della procedura;
- il raggiungimento dell'accordo, la verifica, le eventuali modifiche e il rinnovo.

Modalità di presentazione e contenuto essenziale dell'istanza di accordo

Al fine di accedere alla procedura di accordo preventivo, il titolare di reddito di impresa deve indirizzare all'Ufficio "Accordi preventivi e controversie internazionali" dell'Agenzia delle Entrate un'apposita **istanza in carta libera**, da inoltrare a mezzo **raccomandata con avviso di ricevimento** ovvero da **consegnare direttamente all'ufficio**, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione: una **copia** della domanda e della relativa documentazione deve essere prodotta su **supporto elettronico**.

L'istanza deve riportare le seguenti **informazioni obbligatorie**:

- a) 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;
- b) l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente, ed eventualmente il domiciliatario nazionale per la procedura;
- c) l'indicazione dell'**oggetto dell'accordo preventivo** costituito alternativamente dalla preventiva definizione:
 1. in contraddittorio, dei metodi e dei **criteri di calcolo del contributo economico** alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni;
 2. in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto, realizzati nell'ambito di **operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa**, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
 3. dei metodi e dei **criteri di calcolo delle plusvalenze**, realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d) l'indicazione della **natura di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile**, secondo l'elencazione contenuta all'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015 e del vincolo di complementarità tra tali beni, qualora esistente;

- e) la precisazione della tipologia di **attività di ricerca e sviluppo svolta**, secondo l'elencazione contenuta all'art. 8 del D.M. 30 luglio 2015, e il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni di cui al precedente art. 6 del Decreto;
- f) la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

***Ruling* obbligatorio: documentazione da allegare e determinazione del contributo**

L'istanza di preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei **criteri di calcolo del contributo economico** alla produzione del reddito d'impresa o della perdita – in caso di utilizzo diretto dei beni – deve essere corredata dalla **documentazione idonea** a:

- a) **individuare analiticamente i beni immateriali** dal cui utilizzo diretto deriva la produzione della quota di reddito di impresa agevolabile;
- b) indicare dettagliatamente il **vincolo di complementarità**, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui alla precedente lettera a), utilizzati congiuntamente, come un **unico bene immateriale**, ai fini dell'agevolazione nell'ambito della realizzazione di un prodotto o processo;
- c) fornire la chiara descrizione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta e del diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento di valore dei beni di cui alla precedente lettera a);
- d) illustrare dettagliatamente i metodi e i **criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita**, dei beni di cui alle precedenti lettere a) e b) – determinati sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento – e le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Qualora l'istanza sia presentata da **micro, piccole e medie imprese** – come definite al punto 1.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278/2015 – la documentazione di supporto deve contenere esclusivamente le informazioni di cui alle precedenti lettere a), b) e c). In tali casi, **non è obbligatorio per l'impresa illustrare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico** alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, dei beni di cui alle citate lettere a) e b), né le ragioni per cui tali metodi e criteri sono stati selezionati. I predetti metodi e criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa, o della perdita, potranno essere definiti in contraddittorio con l'ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo.

***Ruling* per redditi da utilizzo indiretto del bene immateriale "infragruppo"**

L'istanza di preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto, realizzati nell'ambito di **operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa**, ne sono

controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, deve essere corredata dalla **documentazione idonea** a:

- a) individuare analiticamente i beni immateriali dalla cui concessione in uso deriva la produzione della quota di reddito di impresa agevolabile;
- b) indicare dettagliatamente il vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui alla precedente lettera a), concessi in uso congiuntamente, ai fini dell'agevolazione;
- c) indicare le **società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa**, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa con le quali dette operazioni sono effettuate;
- d) fornire l'indicazione analitica dei **canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali** di cui alla precedente lettera a) e dei costi fiscalmente rilevanti diretti ed indiretti connessi ai predetti beni immateriali;
- e) fornire una dettagliata **descrizione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta** e del diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni di cui alla precedente lettera a);
- f) illustrare analiticamente i metodi ed i **criteri di calcolo del reddito d'impresa o della perdita**, derivante dalla concessione in uso dei beni di cui alle precedenti lettere a) e b) – determinati sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento – e le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Ruling per plusvalenze da cessione del bene immateriale "infragruppo"

L'istanza di preventiva definizione dei metodi e dei **criteri di calcolo delle plusvalenze**, realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, deve essere corredata dalla **documentazione idonea** a:

- a) individuare analiticamente i beni immateriali dalla cui cessione deriva la produzione della plusvalenza da escludere dal reddito d'impresa;
- b) indicare dettagliatamente il **vincolo di complementarietà**, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui alla precedente lettera a) ceduti e che hanno comportato la realizzazione della **plusvalenza**;
- c) precisare le società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa con le quali dette operazioni sono effettuate;
- d) illustrare dettagliatamente i metodi e i **criteri di calcolo della plusvalenza**, derivante dalla cessione dei beni di cui alle precedenti lettere a) e b) – determinati sulla base degli standard inter-

nazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento – e le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Integrazione della documentazione

La suddetta documentazione, prevista per le tre tipologie di *ruling*, può essere presentata o integrata **entro 120 giorni dalla trasmissione dell'istanza**, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare la domanda, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'Ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione. Con esclusivo riguardo alle **istanze di *ruling* presentate** dalla data di pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278 e **fino alla data del 31 marzo 2016**, il termine entro cui può essere **presentata o integrata tale documentazione è fissato in 150 giorni** decorrenti dalla di presentazione dell'istanza (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 43572/2016). Ad esempio, se il contribuente ha depositato l'istanza di *ruling* il 30 dicembre 2015, può presentare la documentazione e le memorie entro il 28 maggio 2016.

Rigetto dell'istanza

La domanda è respinta, entro 30 giorni dal suo ricevimento, quando è **carente degli elementi documentali** sopra descritti, salvo che siano desumibili mediante **ulteriore attività istruttoria**: in presenza di quest'ultima, il termine utile per il rigetto dell'istanza rimane sospeso per il periodo necessario al completamento della stessa. Relativamente alle **istanze presentate entro il 30 giugno 2016** il termine per il rigetto è di **180 giorni**.

Il rigetto dell'istanza è comunicato dall'Ufficio, con provvedimento motivato, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

Svolgimento della procedura

Al termine dell'attività istruttoria relativa al **riscontro degli essenziali elementi documentali** e, comunque, **non prima dell'ultimazione dell'ulteriore attività istruttoria** compiuta a seguito della ricezione della documentazione integrativa, l'Ufficio invita l'impresa a **comparire** per mezzo del proprio **legale rappresentante** ovvero di un suo procuratore, al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite, di formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione ritenuta necessaria e di definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio, che potrà articolarsi in più incontri.

Nel corso del procedimento, **i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa** o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini

istruttori. Di ogni attività svolta in contraddittorio è redatto **processo verbale**, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Il completamento dell'attività istruttoria può richiedere l'attivazione di strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali di diversi paesi: in tali casi, la procedura istruttoria deve intendersi sospesa per un periodo di tempo pari a quello necessario per l'ottenimento delle informazioni richieste all'amministrazione fiscale del paese di cui si è chiesta la collaborazione.

La procedura si perfeziona con la **sottoscrizione**, da parte 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**:

- a) del **contributo economico alla produzione del reddito d'impresa** o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni;
- b) dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni in ipotesi diverse da quelle di cui alla precedente lettera a), realizzati nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- c) delle **plusvalenze** derivanti dalla cessione di beni immateriali, realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e 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**, ai sensi dell'art. 4, co. 3, del D.M. 30 luglio 2015.

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

Verifica dell'accordo

Il contribuente deve predisporre e mettere a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, 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: deve consentire 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.

Violazione totale o parziale dell'accordo

Qualora a seguito dell'esame della documentazione e degli elementi informativi visionati o appresi in forza delle predette attività espletate dall'Ufficio, o quando sia stato accertato che i termini dell'accordo sottoscritto non sono stati rispettati, l'Agenzia delle Entrate – con atto motivato notificato mediante posta elettronica certificata ovvero a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento – ne dà comunicazione all'impresa, invitandola a **far pervenire, entro 30 giorni dalla data di notifica, eventuali**

memorie a difesa del proprio operato.

Nel caso in cui le memorie presentate dall'impresa siano considerate **inidonee a smentire la denunciata violazione dell'accordo**, ovvero quando sia vanamente decorso il termine di 30 giorni assegnato all'impresa per la presentazione delle memorie stesse, **l'accordo si considera risolto**, anche solo parzialmente, a decorrere dalla data in cui risulta accertato il **comportamento integrante violazione dell'accordo**, oppure quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo.

Modifica dell'accordo

Nell'ipotesi in cui, a seguito dell'esame della documentazione e degli elementi informativi visionati o appresi in forza delle attività espletate dall'Agenzia delle Entrate, o quando sia accertato che sono mutate le condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa, **l'Ufficio invita l'impresa per la sottoscrizione della modifica dell'accordo**. Qualora, per effetto della successiva fase di contraddittorio, non si pervenga ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, quest'ultimo si intenderà privo di efficacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto o diritto risulta essere intervenuto ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di notifica del suddetto invito.

Durante il **periodo di vigenza dell'accordo**, il contribuente – mediante istanza motivata da inoltrarsi a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero direttamente all'Ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione – **può richiedere la modificazione del medesimo**, quando si verificano circostanze non previste né altrimenti prevedibili ovvero sostanziali mutamenti di quelle iniziali, parimenti non previsti né altrimenti prevedibili, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo. A seguito di tale domanda, l'Agenzia delle Entrate invita l'impresa per la sottoscrizione della modifica dell'accordo. Nel caso in cui, in esito alla successiva fase di contraddittorio, non si pervenga ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, l'accordo stesso si intenderà privo di efficacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta essere intervenuto ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di ricezione della richiesta formulata dall'impresa.

Rinnovo dell'accordo

Almeno 90 giorni prima della scadenza dell'accordo preventivo, a pena di decadenza della facoltà di chiederne il rinnovo, il contribuente – tramite **istanza**, da inoltrarsi a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'Ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione – può richiedere all'Agenzia delle Entrate il rinnovo dei termini dell'accordo. **Almeno 15 giorni prima della scadenza** dell'accordo medesimo, l'Ufficio comunica mediante raccomandata con avviso di ricevimento, il proprio **assenso**, ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato. Al fine di

valutare l'opportunità di consentire il rinnovo dell'accordo, l'Amministrazione Finanziaria può:

- procedere alla **richiesta di documentazione, dati ed informazioni**;
- invitare la parte istante a presentarsi a mezzo del proprio legale rappresentante, o di un suo procuratore, allo scopo di ottenere documentazione, dati ed informazioni ovvero chiarimenti relativi agli stessi;
- **procedere ad accessi** ai fini e con le modalità illustrate in precedenza.

4.3. Efficacia dell'opzione a seguito della presentazione dell'istanza di *ruling*

L'art. 4, co. 3, del D.M. 30 luglio 2015 stabilisce che quando il reddito agevolabile è determinato sulla base di un accordo con l'Agenzia delle Entrate, l'opzione diviene efficace dall'anno di presentazione dell'istanza di *ruling*. Sul punto, la **C.M. n. 11/E/2016, par. 3.1.3**, ha precisato che è, tuttavia, necessario operare una distinzione in base alla tipologia di domanda.

***Ruling* obbligatorio**

L'opzione produce efficacia – e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere – a partire **dall'anno di presentazione dell'istanza di *ruling***. Ad esempio, se il contribuente ha comunicato l'opzione all'Agenzia delle Entrate nel corso dell'anno 2015 senza, però, presentare istanza di *ruling* obbligatorio entro il termine del 31 dicembre 2015, l'opzione non sortirà effetti in tale annualità. Nel caso in cui lo stesso contribuente presenti l'istanza di *ruling* nell'anno 2016, tale istanza determina l'efficacia dell'opzione e fa decorrere il quinquennio dall'anno 2016.

La **mancata presentazione o integrazione della documentazione** entro il termine previsto all'art 6 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278/2015 (120 giorni dalla trasmissione dell'istanza, elevato a 150 giorni per le domande presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 marzo 2016), determina la decadenza dell'istanza e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata, senza alcuna conseguenza per il contribuente. Qualora **l'istanza di *ruling* venga nuovamente presentata e correttamente integrata**, l'opzione diviene efficace – e il quinquennio inizia a decorrere – **dall'anno di presentazione della nuova istanza**. Ad esempio, se un contribuente ha esercitato l'opzione nell'anno 2015 e presentato l'istanza di *ruling* entro il 31 dicembre 2015, ma non ha presentato o integrato la documentazione nel termine di 150 giorni, la domanda si considera decaduta e, quindi, l'opzione non produce effetti (il termine del quinquennio non decorre) e il contribuente non avrà conseguenze. Qualora il medesimo contribuente presenti una nuova istanza di *ruling* nel corso del 2016 e proceda nei termini alla presentazione o integrazione della documentazione, l'opzione produce effetti per un quinquennio decorrente dall'anno 2016.

***Ruling* facoltativo**

Nel caso in cui venga esercitata l'opzione e **non venga presentato il *ruling* facoltativo**, l'opzione

è comunque efficace e il quinquennio inizia a decorrere: il contribuente determina autonomamente l'ammontare del reddito agevolabile. Tuttavia, se nel corso del quinquennio il contribuente presenta **istanza di *ruling* facoltativo**, lo stesso non può continuare a determinare il reddito autonomamente, ma deve **attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate**. Ad esempio, se il contribuente ha esercitato l'opzione per il periodo d'imposta 2015 per beneficiare del regime con riguardo ad un caso di utilizzo indiretto realizzato all'interno del gruppo societario di appartenenza, e non ha presentato l'istanza di *ruling* facoltativo, l'opzione è efficace ed il quinquennio decorre dall'anno 2015: l'agevolazione sarà determinata autonomamente. Tuttavia, se il medesimo soggetto presenterà un'istanza di *ruling* nell'anno 2017, non potrà continuare a determinare autonomamente il reddito per la residua parte del triennio (anni 2017, 2018 e 2019), ma dovrà attendere la sottoscrizione dell'accordo con l'Amministrazione Finanziaria.

Nell'ipotesi in cui venga esercitata l'opzione e **nello stesso anno venga presentata l'istanza di *ruling* facoltativo**, l'opzione è efficace ma il contribuente non può iniziare a determinare autonomamente il reddito e deve attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate. Ad esempio, si consideri il caso di un contribuente che esercita l'opzione per l'anno di imposta 2015 per beneficiare del regime con riguardo ad un caso di utilizzo indiretto realizzato all'interno del gruppo societario di appartenenza e presenta entro la fine del medesimo anno istanza di *ruling* facoltativo: l'opzione è efficace e il quinquennio inizia a decorrere dal 2015, ma il contribuente non può determinare autonomamente il reddito agevolabile e deve attendere la conclusione della procedura di *ruling*.

Sempre nel caso di *ruling* facoltativo, se **la relativa documentazione non è presentata o integrata entro il termine previsto** dall'art. 6 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278/2015, l'istanza si considera decaduta, fermo restando la validità dell'opzione esercitata: il contribuente potrà iniziare – se l'istanza di *ruling* è stata presentata per lo stesso anno in cui ha esercitato l'opzione – o continuare (se l'istanza di *ruling* è stata presentata per un anno successivo a quello in cui ha esercitato l'opzione) a determinare il reddito autonomamente, oppure potrà presentare una nuova istanza di *ruling* ed in tal caso dovrà attendere la sottoscrizione dell'accordo. Si consideri, ad esempio, il caso di un contribuente, che **concede in uso un IP ad una società del gruppo**, che esercita l'opzione per l'anno di imposta 2015 ed entro la fine di tale anno presenta istanza di *ruling* facoltativo. Si ipotizzi che il contribuente non integri la documentazione entro il termine di 150 giorni: al ricorrere di questa circostanza, deve considerare l'istanza di *ruling* decaduta e, quindi, poiché l'opzione è ancora valida, potrà iniziare a determinare autonomamente il reddito agevolabile a partire dall'anno 2015 e fino al completamento del quinquennio.

Si consideri, ancora, il caso di un contribuente, che concede in uso un bene immateriale ad una società del gruppo, che esercita l'opzione per l'anno di imposta 2015 e che **non presenta istanza di *ruling* facoltativo**: tale contribuente potrà iniziare a determinare autonomamente il reddito

agevolabile a partire dal 2015. Si ipotizzi che il medesimo contribuente presenti istanza di *ruling* facoltativo nell'anno 2017, ma non integri la documentazione entro il termine di 120 giorni: in tal caso, egli deve considerare l'istanza di *ruling* decaduta e, pertanto, poiché l'opzione è ancora valida, potrà continuare a determinare autonomamente il reddito agevolabile, fino al completamento del quinquennio.

4.4. Passaggio da *ruling* obbligatorio a facoltativo e viceversa

Nel caso di un **bene immateriale utilizzato direttamente** dal soggetto beneficiario dell'agevolazione, che viene **conferito o scisso** – dopo l'esercizio dell'opzione e la presentazione del *ruling* obbligatorio – a favore di una società del medesimo gruppo societario, la quale concede in uso il bene allo stesso dante causa o ad altra società del gruppo, **la presentazione dell'istanza di *ruling* diviene facoltativa**. A questo proposito, la **C.M. n. 11/E/2016, par. 3.1.4**, ritiene che, per l'anno per il quale il *ruling* era obbligatorio, il reddito agevolabile può essere determinato solo a seguito della **sottoscrizione dell'accordo**: resta ferma la facoltà del contribuente di non presentare o integrare la documentazione entro il termine previsto dall'art. 6 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278/2015 e, quindi, di far decadere l'istanza di *ruling* obbligatorio presentata, ferma restando la validità dell'opzione esercitata.

Diversamente, nell'**annualità per la quale il *ruling* è diventato facoltativo** il soggetto beneficiario può determinare autonomamente il reddito agevolabile, a prescindere dall'esito dell'istanza presentata nell'annualità in cui il *ruling* era obbligatorio, ovvero può presentare istanza di *ruling* facoltativo e attenderne la conclusione. Naturalmente, l'**esito dell'istanza** presentata nell'annualità in cui il *ruling* era obbligatorio può costituire, con riguardo alla quantificazione del contributo economico, un **valido parametro di riferimento** per determinare i criteri e i metodi di definizione del reddito agevolabile. Si consideri, ad esempio, il caso di una società che ha **esercitato l'opzione nell'anno di imposta 2015** e che, volendo beneficiare del regime per un bene immateriale utilizzato direttamente, ha presentato entro la fine del medesimo anno **istanza di *ruling* obbligatorio**. Nel 2016 la medesima società procede ad un **conferimento di azienda comprensiva del bene immateriale per il quale ha esercitato l'opzione** e presentato istanza di *ruling*. In tale ipotesi, la **società conferente** può beneficiare dell'agevolazione per l'anno 2015 solo se sottoscrive l'accordo con l'Agenzia delle Entrate: in alternativa, la medesima conferente può rinunciare a presentare la documentazione entro i termini previsti e far decadere l'istanza per il 2015, senza far decadere gli effetti dell'opzione esercitata.

La **conferitaria beneficia dell'opzione esercitata dal conferente** prima dell'effettuazione del conferimento, ai sensi dell'art. 5 del D.M. 30 luglio 2015, e può determinare autonomamente il reddito agevolabile, poiché versa in una situazione di utilizzo indiretto del bene immateriale a favore di società del gruppo, oppure può presentare istanza di *ruling* facoltativo e attendere la conclusione dell'ac-

cordo. In tale caso, la **C.M. n. 11/E/2016, par. 3.1.4**, ritiene che la conferitaria possa beneficiare dell'agevolazione per i restanti quattro anni di durata dell'opzione, salvo rinnovo.

Passaggio del *ruling* da facoltativo a obbligatorio

È il caso, ad esempio, della **società che ne incorpora una appartenente al medesimo gruppo societario**, alla quale aveva **concesso in uso il proprio bene immateriale** per il quale aveva esercitato l'opzione per il regime in commento. In tale ipotesi, il soggetto beneficiario del "Patent Box", per le annualità in cui il *ruling* è facoltativo – ovvero quelle precedenti alla fusione – ha la possibilità di determinare autonomamente il reddito agevolabile oppure di presentare istanza di *ruling* (in tale secondo caso, deve attendere la sottoscrizione dell'accordo).

Per le **annualità in cui il *ruling* è divenuto obbligatorio**, ovvero dopo la fusione, il soggetto beneficiario dell'agevolazione (nell'esempio, il soggetto incorporante) deve presentare l'**istanza** per la determinazione in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate del reddito agevolabile, pena la perdita di efficacia dell'opzione esercitata.

Se l'**istanza di *ruling*** è stata presentata per l'**annualità in cui essa era facoltativa**, il reddito è determinato sulla base di tale domanda **anche nelle annualità in cui il *ruling* è divenuto obbligatorio**, salva la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di richiedere al contribuente l'integrazione della documentazione per tenere conto della diversa modalità di utilizzo del bene (da indiretto a diretto).

4.5. Effetti della sottoscrizione dell'accordo di *ruling*

L'**art. 4, co. 4, del D.M. 30 luglio 2015** stabilisce che, nelle **more della stipulazione dell'intesa** con l'Agenzia delle Entrate, *"i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le **regole ordinarie**. Al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling* di cui al co. 3, la **quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo**, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*".*

La relazione illustrativa al Decreto ha, inoltre, chiarito che resta ferma la possibilità di presentare **istanza di rimborso** – a norma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – **o dichiarazione integrativa "a favore"** di cui all'art. 2, co. 8-*bis*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 se ne ricorrono i termini di legge. Ad esempio, il contribuente con esercizio coincidente con l'anno solare che ha esercitato l'opzione e presentato l'**istanza di *ruling* nell'anno 2015**, con **integrazione** di quest'ultima **entro il termine dei 150 giorni**, e che ha **sottoscritto l'accordo di *ruling* nel mese di aprile 2017**, ha le seguenti facoltà (C.M. n. 11/E/2016, par. 3.1.5):

1) il **periodo di imposta 2015**, per il quale il reddito è stato determinato secondo le regole

ordinarie, può essere gestito con **dichiarazione integrativa a favore**, da trasmettersi entro il 30 settembre 2017. Per la medesima annualità, il contribuente può, in alternativa, presentare istanza di rimborso;

- 2) il **periodo di imposta 2016** può essere gestito con la ordinaria dichiarazione dei redditi Unico 2017, da presentare entro il 30 settembre 2017, con facoltà di includere in tale dichiarazione anche la **variazione in diminuzione riferibile al 2015**, sempreché non si sia avvalso delle facoltà indicate al punto 1). In tal caso, la variazione in diminuzione sconterà le aliquote Irpef/Ires e Irap vigenti per l'anno d'imposta 2016;
- 3) il **periodo di imposta 2017** verrà gestito con la dichiarazione Unico 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018;
- 4) in alternativa, il contribuente può fruire dell'agevolazione per le tre annualità considerate – 2015, 2016 e 2017 – nella dichiarazione Unico 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018, sempreché non si sia avvalso delle facoltà indicate ai punti 1) e 2). Nell'ipotesi rappresentata nel presente numero, la somma delle variazioni in diminuzione sconterà le aliquote Irpef/Ires e Irap vigenti nell'anno di imposta 2017.

Nel **diverso caso** di un contribuente, sempre con esercizio coincidente con l'anno solare, che ha presentato sia l'opzione che l'istanza di *ruling* nell'anno 2015, con integrazione della stessa entro il termine dei 150 giorni, e che ha **sottoscritto l'accordo di *ruling* nel mese di novembre 2017**, possono essere esercitate le seguenti facoltà:

- a) il **periodo di imposta 2015**, per il quale il reddito è stato determinato secondo le regole ordinarie, può formare oggetto di istanza di rimborso se ricorrono i requisiti previsti dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973;
- b) il **periodo di imposta 2016** può formare oggetto di istanza di rimborso oppure, in alternativa, può essere gestito con la dichiarazione integrativa a favore, da presentarsi entro il 30 settembre 2018. In tale dichiarazione può essere inclusa anche la **variazione in diminuzione riferibile all'anno 2015**, sempreché non sia stata presentata l'istanza di rimborso indicata nella lettera a). In tal caso la variazione in diminuzione sconterà le aliquote vigenti per l'anno d'imposta 2016;
- c) il **periodo di imposta 2017** verrà gestito con la dichiarazione Unico 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018;
- d) in alternativa, il contribuente può **fruire dell'agevolazione per le tre annualità considerate** – 2015, 2016 e 2017 – nella dichiarazione Unico 2018, da presentare entro il 30 settembre 2018, a condizione che non si sia avvalso delle facoltà indicate alle lettere a) e b). Anche in questo caso si farà riferimento alle aliquote vigenti nell'anno di imposta 2017.

5. Determinazione della quota di reddito agevolabile

L'art. 9, co. 1, del D.M. 30 luglio 2015 stabilisce che la quota di reddito detassabile ai fini

dell'Irpef/Ires e dell'Irap, mediante una variazione in diminuzione, è determinata – per ciascun bene immateriale agevolabile, così come individuato nel precedente paragrafo 3 – sulla base del **rapporto** tra due tipologie di oneri sostenuti nel periodo d'imposta, a prescindere dal regime fiscale e dal trattamento contabile (tenuto altresì conto di quanto previsto dal successivo co. 3 della citata disposizione):

- i **costi "qualificati"** di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (co. 2);
- i **costi "complessivi"** sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo (co. 5).

Reddito agevolabile = Reddito derivante dal bene immateriale * Costi qualificati/Costi complessivi

5.1. Reddito agevolabile nel caso di utilizzo diretto

In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, come anticipato, è necessario determinare il **contributo economico** fornito dai beni immateriali oggetto di agevolazione al reddito complessivo (o perdita) realizzato nell'ambito dell'attività d'impresa.

Il contributo economico consiste nella **quota di reddito (o perdita) di impresa** ascrivibile ai beni immateriali, **incorporata nel reddito complessivo** (o nella perdita complessiva) derivante dall'attività d'impresa, **che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso.**

Tale reddito (o perdita) figurativo è il risultato del **"conto economico virtuale" riferibile al bene immateriale**, che tiene conto, per la parte delle componenti positive, della **"royalty implicita"** sul bene intangibile incorporata nel **prezzo di vendita del bene materiale ceduto o del servizio prestato** e, per la parte delle componenti negative, della sommatoria di tutti i **costi, diretti e indiretti** – esaminati nel successivo paragrafo 5.3 – relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento o al miglioramento del bene immateriale medesimo.

Il contributo economico deve essere determinato assumendo l'esistenza di un **ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali** allo stesso contribuente, isolando, quindi, le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile. Per la determinazione delle **componenti positive** occorre far riferimento ai **ricavi che sarebbero potenzialmente realizzabili** qualora gli intangibili fossero utilizzati sul mercato, alle medesime condizioni d'impiego, da soggetti terzi indipendenti. Rientrano tra le componenti positive di reddito **anche le somme ottenute come risarcimento e restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale**, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali per i quali si esercita l'opzione e per violazione dei diritti sugli stessi.

Nel computo del contributo economico **si fa riferimento ai dati contabili**, così come rilevati nei conti economici predisposti ai fini del bilancio di esercizio redatto in base ai principi contabili di riferimento, **tenendo comunque presente le eventuali successive variazioni**, in aumento o in

diminuzione, effettuate ai fini **fiscali**, in particolare con riguardo all'Ires. Nei casi in cui dovesse risultare più appropriato, è **possibile** fare riferimento, nella determinazione del contributo economico, ai **dati contabili così come rilevati nella contabilità analitica o industriale**, purché il contribuente sia in grado di riconciliare i dati complessivamente riscontrabili in tale contabilità con i dati complessivamente indicati ai fini civilistici, e di fornire anche una riconciliazione con eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, operate in ambito Ires.

Si ricorda che in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali oggetto di agevolazione, i criteri e **metodi di determinazione del contributo economico** al reddito di impresa sono stabiliti mediante **l'accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate**.

Relativamente sia alle componenti positive che negative, qualora si riferiscano ad operazioni con parti correlate di cui all'art. 110 co. 7 del Tuir, il contribuente – con l'intento di avere certezza in relazione al valore normale delle predette componenti – può attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo ai sensi dell'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973.

5.2. Reddito agevolabile nell'ipotesi di concessione in uso

Il risultato economico derivante dalla concessione in uso del bene immateriale è determinato dalla **differenza tra i relativi canoni attivi e i costi, diretti e indiretti, fiscalmente riconosciuti** ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta, compresi gli ammortamenti deducibili a norma dell'art. 103, co. 1, del Tuir (C.M. n. 11/E/2016, par. 14.1.1).

Tra i **componenti positivi di reddito** da considerare nel computo, oltre ai canoni derivanti dalla concessione in uso del bene, rientrano **anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale**, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali per i quali si esercita l'opzione e per violazione dei diritti sugli stessi. Nella tipologia di utilizzo indiretto di beni immateriali rientrano sia la concessione del diritto all'utilizzo di tali beni a parti correlate (nazionali e estere) che quella a soggetti terzi, non necessariamente residenti nel territorio dello Stato: nel primo caso, i criteri e metodi di determinazione del reddito agevolabile possono essere stabiliti mediante l'accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate, facoltà, invece, preclusa nel secondo scenario (**C.M. n. 11/E/2016, par. 6.2**).

Nell'ipotesi di concessione del diritto all'utilizzo del bene immateriale a **parti correlate estere**, nell'ambito di operazioni di cui all'art. 110, co. 7, del Tuir, il contribuente **può attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo**, ai sensi dell'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, in relazione alle componenti, sia positive che negative, connesse alle predette operazioni: l'attivazione di tali procedure ordinarie è finalizzata ad acquisire certezza in relazione al valore normale delle predette componenti positive e negative.

Nel caso di concessione del diritto all'utilizzo del bene immateriale a **parti correlate nazionali**, resta fermo il **potere dell'Amministrazione Finanziaria** di effettuare le ordinarie valutazioni in merito

all'eventuale **antieconomicità** delle operazioni stesse.

5.3. Costi diretti e indiretti

Dall'ammontare dei componenti positivi impliciti in caso di utilizzo diretto, o dai canoni di concessione in uso in caso di utilizzo indiretto, è necessario sottrarre i componenti negativi connessi ai predetti ricavi: il reddito agevolabile è, infatti, formato dai componenti positivi diminuiti dei **costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti** a essi connessi.

Per **costi diretti** si intendono tutti gli oneri imputabili in maniera certa ed univoca al "costo di produzione" del singolo bene immateriale, ovvero beni o risorse di produzione direttamente attribuibili al processo di ricerca e sviluppo: si tratta di costi che hanno una relazione e correlazione specifica con il bene immateriale.

Sono, invece, **costi indiretti** quelli imputabili al bene immateriale secondo criteri di comunanza, ovvero indirettamente, mediante un processo di ripartizione. Per questa tipologia di costi manca una relazione specifica con il bene immateriale considerato: si tratta di quei costi che risultano **comuni a più beni immateriali**, come gli oneri di tipo amministrativo, utilizzo di attrezzature o macchinari condiviso da altre commesse, le spese relative agli immobili, ecc. (C.M. n. 11/E/2016, par. 6.4).

Per individuare tali costi, è necessario procedere ad una suddivisione che faccia riferimento alle cause da cui originano: generalmente, le **metodologie di ripartizione maggiormente adoperate** nella prassi hanno riguardo alle ordinarie modalità di allocazione dei costi impiegate nelle tecniche di contabilità industriale, ad esempio basate sul costo, sul capitale impiegato, sul fatturato e sull'organico.

Resta fermo che, in termini quantitativi, i costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito agevolabile di un determinato periodo d'imposta sono pari a quelli **fiscalmente deducibili nel medesimo periodo d'imposta** in base alle disposizioni del Tuir: in altri termini, in sede di determinazione del reddito agevolabile, una volta identificati i costi diretti e indiretti riferibili al bene immateriale, sarà necessario valutarne la rilevanza fiscale – in termini, ad esempio, di inerenza e quantificazione – in base alle ordinarie disposizioni del Tuir.

5.4. Rapporto tra costi qualificati e costi complessivi

Il reddito determinato secondo i predetti criteri, come anticipato, deve essere moltiplicato – al fine di ottenere la base di calcolo della percentuale di detassazione (30% nel 2015, 40% nel 2016 e 50% dal 2017) – per il rapporto tra i costi qualificati e quelli complessivi, che **non devono essere considerati, sotto il profilo quantitativo, nella loro accezione fiscale**: non rilevano i criteri di contabilizzazione adottati dall'impresa (ad esempio, la scelta di capitalizzare o meno il costo), dovendo considerare l'onere per l'intero importo nel momento del suo sostenimento come individuato in base all'art. 109 del Tuir. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riferimento ai costi sostenuti porta ad **escludere l'applicazione del criterio di cassa** ai fini della individuazione degli

oneri da indicare nel rapporto tra costi qualificati e quelli complessivi: è, pertanto, necessario fare riferimento al **principio di competenza (C.M. n. 11/E/2016, par. 9)**. In altri termini, i costi di ricerca e sviluppo – coerentemente con quanto affermato dalla **C.M. 16 marzo 2016, n. 5/E**, in materia di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo – devono essere rilevati nel momento in cui si considerano sostenuti secondo le regole generali di competenza fiscale previste dall'art. 109 del Tuir. **Non rileva** la ripartizione dei costi operata, ad esempio, secondo **la tecnica dell'ammortamento**: in termini generali, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'art. 109 del Tuir – contenente un criterio "giuridico-formale" di individuazione della competenza – costituisca un criterio applicabile a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi la medesima regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito (C.M. n. 11/E/2016, par. 9).

I **costi "qualificati"**, da porre al denominatore del predetto quoziente, sono rappresentati dagli oneri sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ovvero afferenti le **attività di ricerca e sviluppo** contemplate dall'art. 8 del D.M. 30 luglio 2015 svolte:

- direttamente dai soggetti beneficiari;
- da **università o enti di ricerca** e organismi equiparati;
- da società, **anche start up innovative**, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (c.d. *società esterne al gruppo*).

L'importo così determinato è, inoltre, **incrementato** – ai fini della quantificazione dei predetti costi "qualificati" – dagli oneri afferenti le attività di ricerca e sviluppo menzionate dall'art. 8 del D.M. 30 luglio 2015:

- derivanti da operazioni intercorse con **società che, anche soltanto indirettamente, controllano l'impresa**, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, per la quota costituita dal **riaddebito** di costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi. A questo proposito, la **C.M. n. 11/E/2016, par. 9**, ritiene che la presenza di un **marginale di intermediazione**, fisiologico anche tra parti correlate, non debba essere considerato un elemento distorsivo tale da provocare, nell'ambito dell'accordo di riaddebito dei costi, un effetto negativo sul coefficiente: in tal caso, pertanto, per ottenere il riconoscimento di costi di ricerca e sviluppo "qualificati", occorrerà sottrarre dalla quota di riaddebito dei costi sostenuti l'eventuale margine di intermediazione applicato;
- sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un **accordo per la ripartizione dei costi**, come definito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, prot. n. 137654, almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di cui al precedente co. 2 ai soggetti partecipanti alla predetta intesa.

I costi "qualificati" così calcolati, individuati dai co. 2 e 3 dell'art. 9 del D.M. 30 luglio 2015, concorrono altresì alla formazione dell'ammontare dei **costi "complessivi"** da riportare al **denomi-**

natore del suddetto rapporto, congiuntamente ai seguenti oneri:

- costi derivanti da **operazioni** intercorse con società che, direttamente o indirettamente, **controllano l'impresa**, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sostenuti per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento del bene relativo alle attività di ricerca e sviluppo indicate dall'art. 8 del Decreto attuativo;
- **costo di acquisizione**, anche mediante licenza di concessione in uso, del **bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta**. Deve essere considerato il costo assunto nella propria interezza nel periodo d'imposta di competenza dell'operazione, a nulla rilevando la ripartizione del costo in più periodi d'imposta secondo la tecnica dell'ammortamento.

La differenza tra l'importo di tali costi, identificati dal co. 4 dell'art. 9 del D.M. 30 luglio 2015, e quelli di cui ai co. 2 e 3 è imputata ad **incremento del numeratore**, nel limite del 30% di questi ultimi: in altri termini, il numeratore e il denominatore del predetto rapporto non differiscono per la natura dei relativi costi indicati, ma soltanto per il **diverso computo** delle spese di ricerca e sviluppo derivanti dai rapporti con consociate e di quelle relative all'acquisizione dei beni immateriali.

In ragione della suddetta composizione degli elementi del coefficiente per la determinazione del reddito agevolabile, risulta, pertanto, evidente che – qualora le spese di sviluppo, mantenimento ed accrescimento dei beni intangibili agevolabili siano unicamente quelle relative ad attività di ricerca e sviluppo **effettuate direttamente dal contribuente**, o tramite **soggetti terzi indipendenti** (università, centri di ricerca e soggetti indipendenti) – la quota di reddito agevolabile corrisponde all'intero importo del reddito derivante dall'utilizzo di tali beni, in quanto, in tale ipotesi, il valore del coefficiente è pari ad uno. Diversamente, in presenza di costi relativi ad operazioni intercorse con altre imprese del gruppo, il rapporto in commento potrebbe essere inferiore all'unità, comportando, quindi, il conseguimento di un minor beneficio, in termini di risparmio d'imposta.

Esempio

Costi "qualificati esterni" = euro 100.000

Spese di acquisizione del bene immateriale = euro 10.000

Oneri derivanti da rapporti con società del gruppo = euro 40.000

La sommatoria di queste ultime due componenti di costo (euro 50.000) eccede il 30% dei costi "qualificati esterni" (euro 30.000), con l'effetto che può concorrere parzialmente all'incremento di tali costi, sino a concorrenza di tale soglia.

Costi "qualificati totali" = euro 100.000 + 30%*euro 100.000 = euro 130.000

Costi "complessivi" = euro (100.000 + 10.000 + 40.000) = euro 150.000

Quota di reddito agevolabile = euro 130.000/euro 150.000 = 86,67%.

L'art. 9, co. 6, del D.M. 30 luglio 2015 precisa, tuttavia, che, ai fini del computo del predetto funzionale alla determinazione della quota di reddito agevolabile:

- per il **primo periodo d'imposta di efficacia** delle disposizioni relative all'agevolazione "Patent Box" (art. 1, co. 37-45, della Legge n. 190/2014) e per i **due successivi** (2015, 2016 e 2017), i costi di cui al co. 1 – concorrenti alla formazione del suddetto quoziente – sono quelli sostenuti nel **periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi** (esercizio 2015) e nei **tre periodi d'imposta precedenti** (esercizi 2012, 2013 e 2014) e sono **assunti complessivamente**. In altri termini, nella fase iniziale di applicazione delle disposizioni, al fine di consentire alle imprese di adottare adeguati sistemi di rilevazione e misurazione dei costi e ricavi legati ai singoli beni immateriali, è prevista la determinazione del coefficiente di reddito agevolabile sulla base di una **media mobile quadriennale**, fondata sui **costi qualificati e complessivi in termini aggregati, senza distinzione per bene immateriale**. Il soggetto beneficiario dell'agevolazione potrebbe, tuttavia, non essere oggettivamente in grado di distinguere i costi relativi ai beni agevolabili dagli altri oneri: in una tale situazione, e coerentemente con la scelta legislativa di consentire l'accesso al regime a coloro che non sono dotati di sistemi di contabilità analitica, l'Agenzia delle Entrate ritiene che nel **primo triennio di applicazione del regime** possano essere presi in considerazione **anche i costi relativi ai beni immateriali che non rientrano nella definizione prevista dall'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015** (C.M. n. 11/E/2016, par. 10). Naturalmente, l'Amministrazione Finanziaria controllerà che ricorrano le condizioni di oggettiva difficoltà di separazione dei costi di ricerca e sviluppo relativi ai diversi beni immateriali, al fine di accertare che non sia stato alterato il corretto calcolo del rapporto. Diversamente, qualora l'azienda sia in grado di determinare il **rapporto analitico tra costi qualificati e complessivi**, relativo ai beni agevolabili, già entro la chiusura del primo periodo d'imposta di decorrenza dell'opzione (esercizio 2015) – trattandosi di un dato di maggiore dettaglio rispetto a quello "minimo" previsto dalla normativa di riferimento – è consentito l'utilizzo di tale dato ai fini del calcolo dell'agevolazione fruibile per gli esercizi 2015, 2016 e 2017: al ricorrere di questa ipotesi, il contribuente potrà mantenere nel calcolo del rapporto analitico calcolato a partire dal 2018 anche i dati analitici relativi al triennio 2012-2014.

Esempio: determinazione del coefficiente relativo al periodo d'imposta 2015

Periodo d'imposta	Costi "qualificati"	Costi "complessivi"
2012	25.000	50.000
2013	50.000	75.000
2014	50.000	125.000
2015	75.000	75.000
	200.000	325.000
Differenza costi	125.000	
Rettifica "30%" costi qualificati	60.000	
TOTALE	260.000	325.000
COEFFICIENTE	260.000/325.000 = 80%	

- a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di efficacia delle predette disposizioni (esercizio 2018), i costi di cui al co. 1 sono quelli sostenuti nei periodi d'imposta in cui tali norme trovano applicazione, e sono **assunti distintamente per ciascun bene immateriale**. Ciò comporta che a regime, ovvero dall'anno 2018, le imprese dovranno individuare un coefficiente differente per ciascun bene immateriale oggetto di opzione che farà riferimento solamente alle spese di ricerca e sviluppo sostenute a far data dall'anno 2015 (inizio periodo di tracciatura obbligatoria).

In ogni caso, sono **esclusi** dal computo gli **interessi passivi**, le **spese relative agli immobili** e qualsiasi **costo non direttamente collegato ad uno specifico bene immateriale** di cui all'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015: il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo indicate dal successivo art. 8 del Decreto attuativo e i beni immateriali che attribuiscono il diritto alla detassazione, nonché tra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi, deve risultare da un **adeguato sistema di rilevazione** contabile oppure extracontabile (art. 11 del D.M. 30 luglio 2015). L'obbligo di tracciatura analitica dei costi a partire dall'anno 2015 consentirà al contempo di memorizzare, per singolo bene immateriale, le perdite da esso prodotte: anche se l'opzione viene esercitata quando il bene immateriale comincia a produrre un reddito, ovvero quando i ricavi eccederanno i costi, permane l'**obbligo di riassorbire le perdite generate dall'anno 2015 da ogni singolo bene immateriale**, comprese quelle sostenute nella fase di ricerca.

Il rapporto così determinato viene, infine, moltiplicato per il **reddito agevolabile** di cui all'art. 7, co. 2, del D.M. 30 luglio 2015, ottenendo, quindi, la quota di reddito agevolabile, da assoggettare al relativo **coefficiente di detassazione**, differenziato in base al periodo d'imposta di riferimento (art. 9, co. 8, del Decreto attuativo):

- **30%** nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, ovvero – nel caso dei contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare – nel **periodo d'imposta 2015**, con effetto in sede di compilazione del **modello Unico 2016 e Irap 2016**;
- **40%** nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015;
- **50%** nei periodi d'imposta successivi a quelli di cui ai punti precedenti.

In particolare, nel modello Unico, la quota del reddito agevolabile – che non concorre a formare l'imponibile – deve essere indicata nel **rigo RF50, colonna 1**, il cui ammontare confluisce, poi, anche in colonna 2, che comprende tutti i redditi esenti e detassati.

RF50 Reddito esente e detassato	(¹ _____ ,00) ² _____ ,00
--	---

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nell'ipotesi in cui – a seguito di eventi particolari – l'impresa **non abbia sostenuto per un anno costi legati all'attività di ricerca e sviluppo** (rimangono invariati tanto il numeratore che il denominatore del rapporto tra i costi qualificati e quelli complessivi), la stessa potrà continuare a fruire dell'agevolazione apportando la variazione in diminuzione in sede di dichiarazione: in tal caso, il quinquennio continuerà a decorrere e la fruizione dell'age-

volazione potrà avvenire fino ad esaurimento dell'opzione (C.M. n. 11/E/2016, par. 10).

Nel **modello Irap** deve essere compilata la **colonna 1 del rigo IS88**, il cui importo – sommato a quello di colonna 2 – è imputato **in diminuzione**, nel caso delle società di capitali, del **rigo IC64**.

Sez. XVI Patent Box	IS88	Valore della produzione escluso	Plusvalenze escluse
		1	2
		,00	,00

A questo proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, per esigenze di semplificazione, la variazione in diminuzione da effettuare in ambito Irpef/Ires sia da operare anche ai fini Irap, **senza tener conto della diversa modalità di calcolo del tributo regionale** (C.M. n. 11/E/2016, par. 11): l'art. 1, co. 43, della Legge n. 190/2014 stabilisce, infatti, che l'esercizio dell'opzione rileva pure in sede di determinazione della base imponibile Irap.

5.5. Perdite da "Patent Box"

Nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una **perdita fiscale**, si devono **rinvviare gli effetti positivi del "Patent Box"** agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito (C.M. n. 36/E/2015, par. 2). La perdita fiscale può verificarsi nel caso in cui il bene immateriale venga concesso in uso, oppure quando lo stesso venga utilizzato direttamente. In entrambe le ipotesi può verificarsi un'eccedenza fisiologica di costi fiscalmente rilevanti rispetto ai ricavi generati dallo sfruttamento diretto o indiretto del bene, concorrenti alla formazione del reddito di periodo.

Per un corretto funzionamento dell'agevolazione è **necessario tenere memoria**, attraverso il sistema di tracciatura imposto dall'art. 11 del D.M. 30 luglio 2015, del **risultato fiscale differenziale relativo al bene immateriale** anche negli esercizi in cui l'azienda non l'aveva ancora generato ed esercitato l'opzione per entrare nel regime. In altri termini, la perdita del singolo bene immateriale – anche per la parte relativa al periodo antecedente alla creazione dello stesso – dovrà essere memorizzata, con il sistema di tracciatura a far data dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolato. L'esercizio dell'opzione, prima di produrre una variazione in diminuzione rappresentativa della misura dell'agevolazione, comporterà necessariamente una compensazione tra redditi e perdite formati nei periodi antecedenti l'opzione. Nel caso in cui nel **periodo "ante opzione"** siano presenti soltanto perdite fiscali, queste ultime dovranno essere abbattute dal reddito prodotto dallo stesso bene immateriale fino ad esaurimento delle stesse e senza limitazioni di natura temporale. Le perdite fiscali generate da un determinato bene immateriale devono essere **mantenute all'interno del regime "Patent Box" del solo bene immateriale che le ha prodotte**, senza alcun impatto sui redditi eventualmente generati da altri beni immateriali per i quali sia stata esercitata l'opzione per il regime in argomento. Le perdite fiscali di un determinato bene immateriale, infatti, andranno a decurtare i soli eventuali redditi positivi generati dallo stesso bene immateriale nel quinquennio di efficacia dell'opzione, senza alcun impatto sul "Patent Box" di altri beni

immateriale per i quali l'azienda ha optato.

6. Cessione del bene immateriale e detassazione della plusvalenza

L'art. 1, co. 40, della Legge n. 190/2014 stabilisce che non concorrono a formare il reddito complessivo le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali di cui al precedente co. 39, a condizione che **almeno il 90% del corrispettivo** derivante da tale alienazione (a prescindere dalle condizioni finanziarie relative alla tempistica del pagamento) sia **reinvestito – prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo** a quello della vendita plusvalente – nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali di cui al co. 39. Il rinvio a quest'ultima disposizione, come precisato anche dal co. 1 dell'art. 10 del D.M. 30 luglio 2015, deve intendersi effettuato al solo fine di **individuare le tipologie di beni immateriali** cui si riferisce il regime di esclusione delle plusvalenze dalla formazione del reddito d'impresa: a questo proposito, la relazione illustrativa al Decreto precisa che *"non rientrano tra i reinvestimenti 'qualificati' le somme destinate all'acquisto di altri beni immateriali"*. Sul punto, la **C.M. n. 11/E/2016, par. 6.3**, ha altresì osservato che l'espressione *"altri beni immateriali"* utilizzata dal legislatore induce a ritenere che il reinvestimento in attività di ricerca e sviluppo debba avere ad oggetto **beni immateriali diversi da quelli già posseduti dal soggetto beneficiario al momento del realizzo della plusvalenza**.

L'individuazione del **periodo di imposta in cui si considera realizzata la plusvalenza**, e di quello in cui si considera assolto l'obbligo di reinvestimento, deve essere effettuata applicando gli **ordinari criteri di competenza** utilizzati nella determinazione del reddito di impresa del beneficiario dell'agevolazione, prescindendo dalle condizioni finanziarie relative alla tempistica dei pagamenti.

Rientrano nella previsione della norma in commento le plusvalenze realizzate nell'ambito di **cessioni di beni immateriali a:**

- **parti correlate** (nazionali o estere), i cui criteri e metodi di determinazione **possono** essere stabiliti mediante **accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate**. Se l'operazione plusvalente è effettuata con **parti correlate nazionali**, resta fermo il **potere dell'Amministrazione Finanziaria** di effettuare le ordinarie valutazioni in merito all'eventuale **antieconomicità** delle operazioni stesse. Diversamente, nel caso di plusvalenze derivanti da cessioni di beni immateriali a parti correlate estere – nell'ambito di operazioni di cui all'art. 110, co. 7, del Tuir – il contribuente può attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo ai sensi dell'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, finalizzate ad acquisire certezza in relazione al valore normale delle componenti positive e negative che hanno dato luogo alle predette plusvalenze;
- **terze parti indipendenti**, con impossibilità di attivare la procedura di accordo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria.

La **C.M. n. 11/E/2016, par. 6.3**, ha precisato che, siccome queste plusvalenze costituiscono anch'esse reddito agevolabile, la relativa variazione in diminuzione deve essere calcolata con le

medesime modalità previste per l'ordinario reddito agevolabile: in altri termini, dal prodotto tra la plusvalenza e il rapporto tra i costi qualificati e quelli complessivi scaturirà la quota di reddito agevolabile che non concorrerà alla formazione del reddito complessivo, in quanto esclusa nei limiti del 50% a regime (30% nel 2015 e 40% nel 2016).

Ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti per la detassazione, è altresì necessario avere riguardo al reinvestimento in **attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento o all'accrescimento di altri beni immateriali** di cui all'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015, svolte direttamente dai soggetti beneficiari, oppure mediante contratti di ricerca dai seguenti soggetti:

- **università o enti di ricerca** e organismi equiparati;
- società, **anche start up innovative**, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- società, anche start up innovative, che direttamente o indirettamente **controllano l'impresa**, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, purché si siano limitate a far svolgere la **attività di ricerca e sviluppo** di cui all'art. 8 del D.M. 30 luglio 2015 dai soggetti indicati nei punti precedenti (università, enti di ricerca, imprese indipendenti, ecc.).

Nel periodo d'imposta di conseguimento della plusvalenza, deve essere operata una variazione in diminuzione, nel **rigo RF55 del modello Unico**, utilizzando il **codice "40"**:

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37

Nel **modello Irap** deve essere compilata la **colonna 2 del rigo IS88**, il cui importo – sommato a quello di colonna 1 – è imputato **in diminuzione**, nel caso delle società di capitali, del **rigo IC64**.

Sez. XVI Patent Box	IS88	Valore della produzione escluso	Plusvalenze escluse
		1	2
		,00	,00

L'art. 10, co. 4, del D.M. 30 luglio 2015 stabilisce che, nell'ipotesi in cui **non si verificano le suddette condizioni** previste per la detassazione della plusvalenza da cessione del bene immateriale, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata effettuata l'alienazione deve essere aumentato, mediante un'apposita variazione nel relativo modello Unico ed Irap, dell'importo della plusvalenza che avrebbe concorso a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui è stata realizzata in assenza della previsione della detassazione.

La plusvalenza che non concorre alla formazione del reddito e che deve, eventualmente, essere recuperata è assunta nella **misura fiscalmente rilevante**: le aliquote applicabili sono quelle vigenti nei periodi di imposta in cui avviene, rispettivamente, l'esclusione dalla formazione del reddito o il recupero a tassazione.