

Le recenti novità in materia di Patent Box

Il Decreto crescita ed il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019 hanno apportato alcune modifiche alla tassazione agevolata



Eleonora Veglianti

Ph.D. in Economia e Management presso
Università di Perugia
Transfer Pricing Consultant presso
Duff and Phelps, Milano

Nel 2019, l'agevolazione Patent Box ha subito alcune importanti modifiche apportate: (i) dall'art. 4 D.L. n. 34/2019 (noto come "Decreto crescita"), convertito in L. n. 58/2019, il quale ha semplificato particolarmente la procedura per la fruizione della tassazione agevolata sui redditi derivanti dall'utilizzo di alcune tipologie di beni immateriali; (ii) dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 658445 del 30 luglio 2019, nato a seguito di una consultazione pubblica avviata il 17 luglio 2019. Nel presente articolo verranno spiegate le principali novità del 2019 concernenti il Patent Box.

I. Introduzione	64
II. I soggetti beneficiari e quelli esclusi	64
III. I beni immateriali agevolabili	64
IV. La determinazione della quota di reddito agevolabile	65
V. Le novità del 2018	65
VI. Le novità del 2019	65
VII. Conclusioni	66

I. Introduzione

L'art. 1, dal comma 37 al comma 45, della Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014) ha introdotto nell'ordinamento italiano per i soggetti titolari di reddito d'impresa, un regime opzionale di tassazione agevolata (cd. "Patent Box") per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali.

Vale innanzitutto sottolineare che l'agevolazione in commento, trovando attuazione con il Decreto Ministeriale (D.M.) del 30 luglio 2015, sostituito poi dal D.M. del 28 novembre 2017 del Ministero dello Sviluppo Economico, ha come obiettivo principale quello di favorire l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

Tra le ultime novità in materia di *Patent Box*, oggetto di un commento in questo contributo, si segnalano (i) quelle apportate dall'art. 4 del Decreto Legge (D.L.) n. 34/2019 (cd. "Decreto crescita 2019"), nonché (ii) i chiarimenti del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 658445 del 30 luglio 2019^[1].

II. I soggetti beneficiari e quelli esclusi

Ai sensi dell'art. 2 D.M. del 28 novembre 2017 possono fruire dell'agevolazione *Patent Box* i soggetti titolari di reddito d'impresa, a prescindere dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi. È necessario, però, che tali soggetti:

- svolgano attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla produzione di determinati beni immateriali sia internamente o mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa;
- abbiano diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati all'art. 6 D.M. del 28 novembre 2017.

La possibilità di accesso al regime in parola viene estesa anche ai soggetti non residenti in Italia a condizione che siano residenti in Paesi con i quali sia presente uno scambio effettivo di informazioni e un accordo al fine di evitare una doppia imposizione.

Restano comunque escluse dall'agevolazione:

- le società fallite, in liquidazione coatta o assoggettate alla procedura di amministrazione straordinaria;
- i titolari di reddito di lavoro autonomo;
- i soggetti titolari di reddito d'impresa che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica.

[1] GAETANO SCALA/ROBERTA ZIARIELLI, *Patent Box: pronte le regole per l'autoliquidazione del beneficio*, in: *Il fisco* n. 32/2019, p. 3133.

III. I beni immateriali agevolabili

Ai sensi dell'art. 6 D.M. del 28 novembre 2017 sono oggetto dell'agevolazione *Patent Box* i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- software protetto da *copyright*;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili;
- utilizzo congiunto di due o più dei suddetti beni immateriali, collegati tra loro da un vincolo di complementarietà ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi.

IV. La determinazione della quota di reddito agevolabile

Già detto, l'agevolazione in parola consiste nella detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali, i quali non concorrono alla formazione del reddito complessivo per il 50% del relativo ammontare. La detassazione è ridotta al 30% per il periodo d'imposta 2015 e al 40% per il periodo d'imposta 2016, mentre a partire dal 2017 è al 50%. Vale inoltre sottolineare che l'opzione per la determinazione diretta del reddito agevolabile:

- dev'essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale si intende optare per la stessa;
- ha durata annuale;
- è irrevocabile e rinnovabile.

Da ultimo, l'esercizio dell'opzione è rilevante per la determinazione del reddito complessivo ai fini dell'Imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), nonché ai fini della determinazione del valore della produzione dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

V. Le novità del 2018

Con l'entrata in vigore del D.M. del 28 novembre 2017 si è cercato di allineare la disciplina nazionale in materia di *Patent Box* alle Linee Guida dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), al fine di contrastare anche i fenomeni di elusione ed evasione fiscale derivanti da possibili trasferimenti di redditi verso Paesi a bassa fiscalità^[2].

Una delle principali novità previste dal D.M. in esame riguarda l'eliminazione dei marchi d'impresa dai beni immateriali agevolabili, come sopra indicato, a partire dalle domande presentate successivamente al 31 dicembre 2016. Difatti, come detto, i marchi d'impresa sono stati eliminati dai beni immateriali oggetto di agevolazione con il D.L. n. 50/2017 (cd. "Manovra correttiva")^[3].

[2] L'OCSE con l'Action 5 del Progetto BEPS (pubblicato il 5 ottobre 2015) ha avviato un'analisi volta ad appurare la dannosità dell'agevolazione in esame rispetto ai sistemi fiscali vigenti nei Paesi aderenti all'organizzazione stessa.

[3] GIANMARCO COMMITTERI/MAURO SEBASTIANELLI, *Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva*, in: *Corriere tributario*, n. 31/2017, p. 2444.

A tal proposito, occorre ricordare che il D.M. del 28 novembre 2017 ha previsto da un lato, l'introduzione di disposizioni di coordinamento per tener conto della soppressione dall'agevolazione dei marchi, dall'altro lato, la disciplina del periodo transitorio ("*grandfathering*") per tali beni soppressi^[4].

Inoltre, per quanto riguarda le opzioni esercitate per i due periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2014 (2015 e 2016, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) aventi per oggetto i marchi d'impresa (sia registrati che in corso di registrazione), queste resteranno in vigore per cinque periodi d'imposta, con una valenza che non può, tuttavia, andare oltre il 30 giugno 2021. Di recente, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato l'impossibilità di rinnovo dell'opzione in relazione ai marchi con il Principio di Diritto n. 28 del 18 dicembre 2019.

Il D.M. in parola, con riferimento alle opzioni *Patent Box* esercitate per i marchi d'impresa con le Amministrazioni fiscali dei Paesi esteri, ha anche introdotto un'ulteriore novità in ambito giuridico internazionale riguardante le modalità di scambio spontaneo di informazioni fiscali. In particolare, per i Paesi membri dell'"*Inclusive Framework on BEPS*", l'Agenzia delle Entrate deve comunicare alle Amministrazioni fiscali dei Paesi in cui risiede la controllante del soggetto italiano (o in cui hanno sede le società del gruppo che hanno pagato *royalties* al soggetto italiano) il nominativo di ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione esaminata.

Infine, è necessario che tale comunicazione avvenga entro tre mesi dalla ricezione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il contribuente ha fruito dell'agevolazione sui marchi d'impresa.

VI. Le novità del 2019

Nel 2019 l'agevolazione *Patent Box* ha subito alcune importanti modifiche apportate:

- dall'art. 4 Decreto crescita, il quale è intervenuto al fine di semplificare la procedura del regime;
- dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 658445 del 30 luglio 2019, nato a seguito di una consultazione pubblica avviata il 17 luglio 2019.

Più in particolare, in alternativa alla procedura di *ruling* (art. 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] n. 600/1973), viene data la possibilità ai contribuenti di determinare e dichiarare autonomamente il proprio reddito agevolabile ripartendo la variazione in diminuzione in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo d'imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi^[5].

[4] GIOVANNI ARCURI, *Novità in materia di Patent Box*, in: *Fiscopiù Giuffrè*, 26 giugno 2019.

[5] DIEGO AVOLIO, *Documentazione obbligatoria e formalità da rispettare per il Patent Box "autoliquidato"*, in: *Il fisco*, n. 35/2019, p. 3317; ANTONIO FREDIANI/GIANPAOLO SBARAGLIA, *Patent Box: possibile "autodeterminare" il reddito agevolabile*, in: *Il fisco*, n. 29/2019, p. 2840.

In altre parole, per le opzioni *Patent Box* "autoliquidate" esercitate per il periodo d'imposta 2019 dai soggetti "solari", il reddito agevolabile andrà indicato nella dichiarazione dei redditi e IRAP relativa a detto periodo d'imposta (da presentare nel 2020) e in quella relativa ai due periodi d'imposta successivi (2020 e 2021, da presentare, rispettivamente, nel 2021 e nel 2022)[6].

L'opzione è applicabile anche nel caso in cui alla data di entrata in vigore del Decreto crescita, ovvero del 1° maggio 2019, fosse già in corso la procedura di *ruling*. In questo caso il contribuente deve comunicare all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura di *ruling*, via posta elettronica certificata (PEC) o tramite raccomandata A/R, la volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura stessa.

Dunque, in sintesi, a decorrere dal 2019, il contribuente può:

- 1) presentare una richiesta di *ruling* all'Agenzia delle Entrate;
- 2) valutare autonomamente il beneficio fiscale e, dunque, presentare una documentazione idonea utile a fornire al contribuente medesimo, in caso di verifica fiscale, una "protezione penale".

Se il contribuente decide di autodeterminare il proprio reddito agevolabile dovrà quindi "preparare" una documentazione che dev'essere[7]:

- firmata dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato tramite firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Vale a tal proposito sottolineare che la mancanza della firma elettronica, della documentazione stessa o della suddetta o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comporta l'integrale recupero dell'agevolazione *Patent Box*, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni;
- costituita da un documento articolato in due sezioni.

La sezione A deve contenere alcune informazioni di carattere qualitativo riferibili al periodo dell'agevolazione *Patent Box*:

- la struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari;
- le operazioni con imprese associate;
- il modello organizzativo dell'impresa;
- le caratteristiche del mercato di riferimento e dei principali fattori di competitività;
- la descrizione della catena di valore dell'impresa;
- le funzioni, rischi e beni dell'impresa;
- i beni immateriali (elenco dei beni immateriali dell'impresa, inclusi quelli non agevolabili ai fini del *Patent Box*, che dia evidenza e descriva gli *Intellectual Property* [IP] – oggetto

di agevolazione *Patent Box*, l'eventuale vincolo di complementarietà e il titolo di disponibilità economica e/o giuridica);

- le attività di ricerca e sviluppo;
- le plusvalenze da cessione di IP agevolabili;
- le eventuali somme ottenute a titolo di risarcimento o di restituzione dell'utile di cui al decreto *Patent Box* (art. 7, comma 4, D.M. del 28 novembre 2017).

La sezione B deve, invece, contenere:

- le informazioni di sintesi sulla determinazione del reddito agevolabile (con riferimento alla variazione in diminuzione indicata in dichiarazione, evidenza della quota di reddito agevolabile riferibile al periodo di applicazione dell'agevolazione e della formula [cd. "nexus ratio"] utilizzata per la determinazione della stessa);
- le valutazioni riferibili agli IP oggetto di agevolazione *Patent Box*;
- il metodo adottato (*comparable uncontrolled price* [CUP], *residual profit split method* [RPSM], altri metodi), dettagliando le informazioni secondo quanto richiesto, nonché le ragioni di selezione dello stesso.

Mette conto ricordare che il soggetto titolare di reddito d'impresa deve comunicare il possesso della documentazione all'Agenzia delle Entrate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale si intenda beneficiare dell'agevolazione e deve consegnarla alla stessa entro e non oltre 20 giorni della relativa richiesta.

Da ultimo, può accadere che l'Amministrazione finanziaria, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, chieda al contribuente ulteriori informazioni di carattere integrativo che dovranno comunque essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta.

VII. Conclusioni

Il regime agevolativo del *Patent Box* è in continua evoluzione: come visto, tanti sono gli interventi che nel corso degli anni hanno apportato modifiche alla disciplina.

Sicuramente, la principale innovazione in materia è data dalla possibilità, riconosciuta dal nostro legislatore al contribuente titolare di reddito d'impresa, di autodichiarare il proprio reddito agevolabile direttamente in dichiarazione, evitando dunque di dover sottostare alle lunghe tempistiche del procedimento di *ruling* e di correre il rischio, nell'eventualità di commissione di errori nella quantificazione dell'agevolazione, di essere sanzionato.

Questo è sicuramente un grande passo avanti.

[6] DIEGO AVOLIO, *Patent Box "autoliquidato" alla prova di convenienza per i contribuenti*, in: *Il fisco*, n. 37/2019, p. 3513.

[7] GIOVANNI ARCURI, *La consultazione pubblica in materia di Patent Box e l'entrata in vigore del Provvedimento*, in: *Fiscopiù Giuffrè*, 19 agosto 2019.