

LEGGE DI STABILITÀ E “PATENT BOX”: LA TASSAZIONE AGEVOLATA PER MARCHI E BREVETTI

di **Marco Bargagli***

Negli ultimi anni stiamo assistendo ad un notevole processo di globalizzazione ed armonizzazione dei mercati, soprattutto in ambito europeo, tenuto conto della graduale eliminazione delle “barriere all’entrata” che in precedenza impedivano la libera circolazione dei beni e dei servizi e la concorrenza fra i vari operatori economici. In tale contesto, il legislatore ha introdotto, con la legge di stabilità 2015, specifiche misure per incentivare le imprese italiane a mantenere in Italia marchi e brevetti, incrementando le attività di ricerca e sviluppo a favore dell’economia domestica. Tali nuove misure prevedono, in particolare, la parziale detassazione ai fini IRES ed IRAP dei redditi derivanti dalla concessione e dallo sfruttamento di beni immateriali, con il preciso scopo di rendere il nostro paese più competitivo, sotto il profilo fiscale, in linea con gli standard europei.

1. Premessa

Le politiche di investimento da parte di un’impresa sul mercato italiano, oltre alle variabili “economico-strutturali” specificatamente legate al *business*, comportano la necessità di valutare attentamente la variabile fiscale delle scelte imprenditoriali adottate. Infatti, in questo particolare momento di congiuntura economica, le imprese italiane cercano opportunità di investimento, al fine di creare nuovo valore, senza rinunciare alle politiche tese a ridurre l’onere fiscale e, più in generale, il livello di tassazione. Esiste, pertanto, il rischio che il nostro Paese non riesca più ad attrarre e trattenere in Italia la produzione e lo sfruttamento dei beni immateriali. Conseguentemente, anche i redditi derivanti dallo sfruttamento e dalla concessione in uso di marchi e brevetti potrebbero inesorabilmente migrare verso altri Paesi, quali ad esempio Francia, Olanda, Spagna, Lussemburgo, Belgio e Regno Unito, dove il livello di tassazione previsto per la gestione degli *intangibles* è sensibilmente inferiore rispetto a quello italiano. Per tale motivo, il disegno di legge di stabilità 2015, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, nel testo approvato in via definitiva dalla Camera dei Deputati il 22 dicembre 2014, ha previsto specifiche misure per arginare la delocalizzazione all’estero di beni immateriali, introducendo un particolare regime agevolato opzionale per i redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali e per le plusvalenze realizzate mediante la loro cessione, che permetterà di ottenere importanti esenzioni fiscali già a partire dal 2015. Con la pubblicazione nella G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014, della **legge di Stabilità 2015** (Legge n. 190/2014), entrano definitivamente in vigore le novità fiscali previste dal provvedimento.

2. Tassazione agevolata dei diritti immateriali: il *patent box*

La novella legislativa ha introdotto anche in Italia, a partire dal 2015, il c.d. “*patent box*” ossia un regime opzionale di **tassazione agevolata** applicabile ai redditi derivanti dall’utilizzo di diritti immateriali, quali:

- opere dell’ingegno;
- brevetti industriali;
- marchi di impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti¹ nonché derivanti da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili.

3. Ambito soggettivo

Le agevolazioni introdotte dalla Legge di stabilità, sono riservate ai titolari di reddito d’impresa residenti in Italia ed in particolare ai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a condizione di essere 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. Il regime *de quo* è opzionale, ha una durata di cinque esercizi sociali ed è irrevocabile nel periodo considerato.

Quindi, potranno usufruire del regime opzionale di tassazione agevolata i soggetti economici residenti in Italia titolari di reddito d’impresa e, segnatamente:

- le società di capitali;
- le società di persone;
- le ditte individuali titolari di reddito d’impresa;
- le stabili organizzazioni italiane di soggetti residenti in Paesi “*white list*”.

4. La misura dell’agevolazione

I redditi derivanti dall’utilizzo di opere dell’ingegno, da brevetti industriali, da marchi d’impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule ed informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili,

¹ Ossia i marchi che richiedono il sostenimento di spese per attività di ricerca e sviluppo. Nella versione originaria del provvedimento, risultavano esclusi dal regime di tassazione agevolata i marchi commerciali e gli altri beni immateriali. Tuttavia, con il D.L. “*investment compact*” è stato notevolmente rafforzato l’ambito applicativo del *patent box*, estendendone il raggio d’azione anche ai marchi commerciali, ai modelli ed ai disegni.

non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto esclusi per il 50 per cento del relativo ammontare.

Il regime di tassazione agevolata si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014. Tuttavia, per tale periodo d'imposta e per quello successivo, la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo è fissata, rispettivamente, in misura pari al 30% e al 40%.

In estrema sintesi, il regime opzionale di tassazione agevolata sarà operativo nei prossimi cinque periodi di imposta, con le seguenti percentuali di detassazione:

• dal 2015 la quota di reddito detassata sarà pari al 30%
• dal 2016 la quota di reddito detassata sarà pari al 40%
• dal 2017 al 2019 la quota di reddito detassata sarà pari al 50%

Come detto, con il *patent box* l'Italia mira ad incentivare lo sfruttamento dei cs.dd. *intangibles*, cercando di colmare il “gap” rispetto agli altri paesi europei, quali Belgio, Francia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Regno Unito, Spagna, che già prevedono, nel loro ordinamento tributario, regimi analoghi, come di seguito schematizzato².

Tavola n. 1. Patent box: aliquote a confronto in Europa

FRANCIA	PAESI BASSI	SPAGNA
Aliquota 15%: il patent box riguarda principalmente i brevetti.	Aliquota 5%: il patent box riguarda i brevetti e gli altri beni immateriali che derivano da spese di ricerca e sviluppo qualificate.	Aliquota 6/15%: il patent box riguarda i brevetti i disegni e i modelli, le formule, i processi ed il <i>Know – how</i> .
LUSSEMBURGO	BELGIO	REGNO UNITO
Aliquota 5,8%: il patent box riguarda i brevetti, il software, i diritti d'autore ed i marchi.	Aliquota 0/6,8%: il patent box riguarda principalmente i brevetti.	Aliquota 10%: il patent box riguarda principalmente i brevetti.

² Per un ulteriore esame della novità e delle differenti aliquote in Europa, cfr. C. Benigni A. Tomassini, “Attrazione fiscale per i brevetti”, in “*il Sole24ore*” - lunedì 22 dicembre 2014.

5. Le condizioni per usufruire dell'agevolazione

Condizione fondamentale per rientrare nel regime di tassazione agevolata è che i soggetti che esercitano l'opzione svolgano attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei marchi, dei brevetti o dei beni immateriali oggetto della agevolazione. In tal modo, il legislatore ha voluto incentivare le attività di ricerca e di sviluppo in Italia, per fornire anche un concreto impulso all'economia e, in generale, alla tecnologia e alla ricerca scientifica a favore delle nostre imprese. Sullo specifico punto, si rileva che le modifiche introdotte recentemente dal **D.L. *investment compact***, concedono la possibilità di svolgere le attività di ricerca e sviluppo anche tramite **società esterne**, a condizione che non si tratti di società del gruppo.

In buona sostanza viene detassato, in termini percentuali, il reddito derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolati, ossia il contributo economico degli stessi al reddito complessivo realizzato dall'impresa.

Tuttavia, in caso di utilizzo diretto dei marchi e brevetti d'impresa, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo può beneficiare dell'esclusione, a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo (*ruling*) in linea con le disposizioni previste dall'articolo 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269.

In particolare, la procedura di *ruling* internazionale ha per oggetto la determinazione, in via preventiva, ed in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Il reddito agevolabile sarà poi individuato in base al rapporto tra i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento e lo sviluppo dell'attività e i costi sostenuti per produrre il bene³.

6. Le transazioni infragruppo di beni immateriali

Nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, l'agevolazione in commento spettava, nella versione originaria del provvedimento, a condizione che gli stessi siano determinati sulla base di un apposito accordo conforme a quanto previsto dal citato articolo 8 del decreto-legge n. 269 del

³ Nelle modifiche apportate alla versione definitiva del provvedimento legislativo, viene prevista la possibilità di comprendere nei costi di attività di ricerca e sviluppo i costi di acquisto del bene immateriale agevolabile, nonché eventuali costi di ricerca relativi a contratti stipulati con società facenti parte del gruppo con un tetto massimo del 30% delle stesse.

2003, e successive modificazioni. Tuttavia, per effetto delle citate modifiche introdotte dal D.L. *investment compact*, la procedura di *ruling* non è più necessaria per le operazioni infragruppo.

Sullo specifico punto, si ricorda che la prassi ministeriale⁴, tenuto conto delle difficoltà di enucleare criteri analitici di determinazione del valore normale delle transazioni aventi ad oggetto beni immateriali (e le correlate *Royalties*), ai fini della corretta determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo ha ritenuto **congrue** le seguenti condizioni economiche:

- a) **canoni fino al 2%** del fatturato potranno essere accettati dall'Amministrazione quando;
 - I) la transazione risulta da un contratto redatto per iscritto ed anteriore al pagamento del canone;
 - II) sia sufficientemente documentata l'utilizzazione e, quindi, l'inerenza del costo sostenuto;
- b) **canoni oscillanti tra il 2% e il 5%** potranno essere ritenuti congrui, oltre che alle condizioni di cui al punto precedente, qualora;
 - I) i dati tecnici giustifichino il tasso dichiarato (effettuazione di ricerche e sperimentazioni, obsolescenza inferiore all'anno o meno, vita tecnica, originalità, risultati ottenuti, ecc.);
 - II) il tasso dichiarato sia giustificato dai dati "giuridici", emergenti dal contratto (diritto di esclusiva, diritto di concedere sub-licenze, diritto di sfruttamento delle scoperte o sviluppi del bene immateriale, ecc.);
 - III) sia comprovata l'effettiva utilità conseguita dal licenziatario;
- c) **canoni superiori al 5%** del fatturato potranno essere riconosciuti solo in casi eccezionali (es. quando derivanti dall'alto livello tecnologico del settore economico in questione o da altre circostanze), come previsto anche per i canoni di qualunque ammontare, corrisposti nei confronti di società residenti in Paesi a bassa fiscalità.

7. La tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli *asset* immateriali

La legge di stabilità 2015 ha anche introdotto un regime di favore per quanto riguarda la tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli *intangibles*.

In particolare, per espressa disposizione normativa, non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto escluse dalla formazione del reddito le plusvalenze derivanti dalla

⁴ Circolare del 22/09/1980 n. 32 - Min. Finanze - Imposte Dirette.

cessione dei beni immateriali⁵, a condizione che almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo dei medesimi beni immateriali.

In tale circostanza occorrerà presentare, ai sensi dell'articolo 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, istanza di *ruling* per determinare, in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, l'ammontare dei componenti positivi di reddito derivanti dalla cessione dei beni immateriali e della correlata plusvalenza esclusa da tassazione⁶.

8. Conclusioni

In un mercato ormai globalizzato come quello europeo, è importante prevedere specifiche misure finalizzate ad incentivare la produzione e lo sfruttamento di beni immateriali da parte delle imprese, per scongiurare il rischio che i marchi ed i brevetti possano essere registrati e/o trasferiti oltre confine.

Infatti, la crisi macroeconomica che ha colpito il nostro Paese, ha spinto di recente alcuni imprenditori italiani a costituire nuove unità produttive e commerciali all'estero dove, sovente, vengono localizzati anche gli *intangibles* usufruendo di regimi di tassazione agevolata, come accade nei principali paesi europei che hanno da tempo adottato il "*patent box*".

Come è stato illustrato nel presente intervento, per incentivare la produzione e lo sfruttamento in Italia dei beni immateriali, quali brevetti e marchi d'impresa, anche il legislatore domestico ha introdotto una serie di misure fiscali che consentono al nostro Paese di essere maggiormente competitivo dal punto di vista fiscale rispetto ai principali Paesi europei ed arginare, contestualmente, la delocalizzazione dei beni immateriali oltre frontiera.

In tal modo, si è voluto agevolare tutte le attività di ricerca e di sviluppo in Italia, per fornire anche un concreto impulso all'economia e, in generale, alla tecnologia ed alla ricerca scientifica a favore delle imprese nazionali.

** Maresciallo Aiutante del Corpo, Nucleo PT di Torino, Capopattuglia verifiche complesse*

28 febbraio 2015

⁵ Opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché derivanti da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

⁶ Cfr. comma 40, ultimo periodo, della legge di stabilità, il quale prevede che, ai fini della esclusione da tassazione della plusvalenza: ". omissis .. si applicano le disposizioni relative al *ruling* previste dal terzo periodo del comma 39".