

**IL REGIME  
AGEVOLATO DEL  
“PATENT BOX”**

15 dicembre 2015

**F**

**N**

**C**

**ABSTRACT**

*L'art. 1, commi da 37 a 45 della legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2015), come successivamente modificati dall'art. 5 del D.L. n. 3/2015 (decreto "Investment Compact"), ha introdotto nel nostro ordinamento un regime di tassazione agevolata (c.d. "Patent Box"), di carattere opzionale, per i redditi derivanti dall'uso diretto o indiretto di alcune tipologie di beni immateriali (quali opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, modelli, design e software coperti da copyright), sul modello di quanto già avviene in altri paesi europei.*

*Come si legge nella Relazione illustrativa, attraverso tale intervento il legislatore ha inteso incentivare il "rientro" in Italia degli intangibles detenuti all'estero da imprese italiane o straniere, premiare le imprese che mantengono tali beni immateriali nel nostro Paese, e, più in generale, favorire gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.*

*Le disposizioni attuative della disciplina sono state dettate da un decreto interministeriale (di concerto MiSE e MEF), di natura non regolamentare, emanato il 30 luglio 2015. La disciplina è, poi, stata completata da due Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate contenenti, il primo (prot. n. 144042 del 10.11.2015) le modalità ed i termini per l'esercizio dell'opzione, ed il secondo (prot. n. 154278 dell'1.12.2015), le modalità di presentazione ed il contenuto essenziale delle istanze di ruling.*

*L'agevolazione da Patent Box consiste nella parziale detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo (diretto o indiretto) di beni immateriali, ricalcolati sulla base di un apposito "coefficiente" (rapporto tra costi in R&S) la cui introduzione risulta giustificata dalla volontà di collegare l'agevolazione al sostenimento di tali spese e, quindi, allo svolgimento di un'effettiva attività economica in Italia (c.d. substantial activity cui fa riferimento l'OCSE).*

*Nel caso in cui si tratti di redditi che derivano dalla concessione in uso dei suddetti intangibles, l'agevolazione consiste nella esclusione da imposizione dei relativi redditi:*

- per il 30% nel 2015;*
- per il 40% nel 2016;*
- per il 50% a partire dal 2017.*

*In caso di utilizzo degli intangibles sarà esclusa da imposizione, con le stesse percentuali, la quota parte del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali, determinata in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate sulla base di una procedura di ruling.*

*In tali ipotesi la procedura di ruling ha ad oggetto la determinazione, in via preventiva ed in contraddittorio con l'Amministrazione, dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi.*

*Sono escluse dalla formazione del reddito anche le plusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi beni, a condizione che, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui si è verificata la cessione, almeno il 90% del corrispettivo derivante dal loro trasferimento sia reinvestito nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.*

*Possono fruire dell'agevolazione tutti i soggetti residenti titolari di reddito di impresa (persone fisiche, società per azioni, s.n.c., s.a.s., enti pubblici e privati commerciali e non) che svolgano attività di ricerca e sviluppo, indipendentemente dal titolo giuridico in forza del quale utilizzano il bene immateriale.*

*Anche le società, gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con stabile organizzazione in Italia, possono esercitare l'opzione per il regime di Patent Box a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.*

*Come precisato nella relazione illustrativa del suddetto decreto, l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari.*

*L'esercizio dell'opzione per il Patent box, è efficace per cinque periodi di imposta, durante i quali è irrevocabile. Al termine del periodo di durata, l'opzione è rinnovabile.*

*L'opzione è esercitabile per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 ed è comunicata all'Agenzia delle Entrate con una semplice istanza telematica stabilita da apposito provvedimento del direttore della stessa Agenzia; per i periodi d'imposta successivi, invece, l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a decorrere dal quale il contribuente intende fruire del regime agevolato.*

*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.*

*Con il presente Documento si intendono offrire le prime indicazioni operative in merito alle problematiche che possono sorgere in sede di prima applicazione della nuova disciplina, tenendo conto di quelle già fornite dalla prassi amministrativa con la Circolare 1° dicembre 2015, n. 36/E. Se, infatti, il recente provvedimento dell'Agenzia affronta diversi profili critici della Patent Box relativi alle modalità e agli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione ed al trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento degli intangibles, diverse sono le incertezze che gli operatori segnalano relative, in particolare, all'ambito oggettivo di applicazione della misura, all'individuazione dei costi (diretti e indiretti) rilevanti per la determinazione del reddito prodotto dal bene immateriale ed alla definizione di cosa debba intendersi per vincolo di complementarità.*

*Si tratta di incertezze da superare quanto prima in via interpretativa al fine di evitare che influenzino la stessa scelta di effettuare l'opzione per il nuovo regime di parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento delle opere di ingegno sul modello di altri Stati europei ed in coerenza con gli standard internazionali condivisi.*

## **ABSTRACT**

### **THE PATENT BOX PREFERENTIAL REGIME\***

*The Stability Law 2015 (Art. 1, paragraphs 37-45 of Legge n. 190/2015, and subsequent amendments included in Art. 5 of the Investment Compact decree, i.e. Decreto Legge n. 3/2015) introduced the "Patent box" in the Italian jurisdiction. The Patent box is a tax relief system applicable to income generated from the direct or indirect use of some classes of intangible assets (such as original works, design patents, marks, models, copyrighted designs and software), based on rules applying in other European countries.*

*As described in the Illustrative Report, the legislator's objective is to incentivize the recovery of the intangible assets held overseas by Italian or foreign enterprises, to reward the enterprises which retain these assets in our country and, more generally, to foster the investments in research and development.*

*The implementation of this tax relief system was defined through a decree (so called interministeriale) with a non-regulatory nature issued by both the Ministry for Economic Development and the Ministry of Economy and Finance on 30 July 2015. Further rules were established by the Director of the Italian Revenue Agency through a Provvedimento. The first one (prot. n. 144042 of 10.11.2015) includes the formalities and terms to exercise the option, and the second one (prot. n. 154278 of 1.12.2015) illustrates the procedures for the filing and the content of the ruling requests.*

*The Patent Box consists in a partial tax exemption of the income generated from the (direct or indirect) use of intangible assets, based on a "coefficient" (R&D expenses ratio). The use of this*

*coefficient intends to connect the tax relief with the relevant expenses, in other words with an actual economic activity carried out in Italy (so called substantial activity referred to by OECD).*

*In more details, the tax exemption for income generated from the license to use these intangible assets equals:*

- 30% in 2015;*
- 40% in 2016;*
- 50% from 2017.*

*In case of use of the intangible assets, the exemption - with the same percentages - will apply to the portion of the income generated from the use of the intangible assets, established with a ruling procedure. In this case, the ruling determines - in advance and through an adversarial process with the Italian Revenue Agency - the amount of income and the criteria to identify the expenses related with that income.*

*This income does not include capital gains from the disposal of intangible assets, provided that - by the end of the second tax year following the one in which the disposal occurred - at least 90% of the related consideration is reinvested in the maintenance or development of other intangible assets.*

*The parties entitled to the tax relief scheme are residents in Italy with business income (natural persons, limited liability companies, general partnerships, partnerships limited by shares, public and private entities, both trading and non-trading entities) carrying out research and development activities, irrespective of the legal title by which they use the intangible asset. Even companies and other kind of entities, including trusts, with a stable organization in Italy are entitled to use the Patent Box regime, provided that they are resident in countries that have an agreement with Italy to avoid the double taxation and are available to an effective exchange of information.*

*As pointed out in the Illustrative Report to the above-mentioned decree, the option does not need to be used with reference to all the intangible assets held by the beneficiaries.*

*The exercise of the patent box option is effective for five tax periods during which it is irrevocable. At the end of these periods, the option can be renewed.*

*For the first two tax periods following the one underway at 31 December 2014, the option can be exercised with a communication to the Italian Revenue Agency through a simple online request provided for by a Provvedimento of the Director of the Agency. For the following tax periods, the option will be exercised in the income tax return of the tax period starting from which the taxpayer intends to benefit from the tax relief system.*

*If, after exercising the option, it is not possible or convenient to reduce the income in the tax return in order to benefit from the relief, the taxpayer will not suffer any consequence.*

*This document aims at providing some early operational indications in response to the issues that could arise during the first application of the new rules, taking into account the guidance already provided by the administrative practice with the Circolare 1° December 2015, n. 36/E. On one hand, the recent decision of the Revenue agency deals with some criticalities related to the methods and effects arising from the exercise of the option and to the treatment of the losses generated from the exploitation of the intangible assets. On the other hand, though, many concerns have been reported by the operators with reference to the exact scope of the regime, to the identification of the costs (both direct and indirect) required to establish the income, and to the issue of complementarity between intangible assets.*

*These doubts need to be addressed and clarified as soon as possible, by providing the right interpretation, so that they will not affect the choice to opt for the new system of partial tax relief for the income generated from the exploitation of original works, following the model of other European countries and in accordance with the common international standards.*

\* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

## IL REGIME AGEVOLATO DEL “PATENT BOX”

di Paola Rossi e Pasquale Saggese

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Ambito di applicazione del regime agevolato. – 2.1. Ambito soggettivo. – 2.2. Ambito oggettivo. – 2.3. Tipologie di utilizzo agevolabili: l’agevolazione sui redditi e sulle plusvalenze. – 3. Modalità di calcolo del reddito agevolabile. – 3.1. Le attività di ricerca e sviluppo rilevanti. – 3.2. La determinazione reddito derivante dall’utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale. – 3.3. Il calcolo del *nexus ratio*. – 3.4. Il trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento degli intangibili oggetto di opzione. – 4. L’esercizio dell’opzione. Il provvedimento direttoriale del 10 novembre 2015. – 5. L’istanza di *ruling*. Il provvedimento direttoriale del 1° dicembre 2015.

### 1. Premessa

L’art. 1, commi da 37 a 45, della legge di stabilità 2015 (L. 23 dicembre 2014, n. 190), ha introdotto nel nostro ordinamento un regime di tassazione agevolata (c.d. “*Patent box*”), di carattere opzionale, per i redditi derivanti dall’utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali (quali opere dell’ingegno, brevetti industriali, marchi, modelli, design e *software* coperti da *copyright*), sul modello di quanto già avviene da diversi anni in altri paesi europei.

Successivamente, l’art. 5 del DL 24 gennaio 2015, n. 3, convertito con modificazioni dalla L. 24 marzo 2015, n. 33 (c.d. “*Investment Compact*”) è intervenuto sulla normativa originaria, con alcune rilevanti modifiche concernenti l’ambito applicativo della misura, le modalità di calcolo e le istanze di *ruling*.

Le disposizioni attuative della disciplina sono state dettate da un decreto del Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze, di natura non regolamentare, emanato il 30 luglio 2015 (d’ora in avanti, il “Decreto”)<sup>1</sup>.

La disciplina è, infine, completata da due Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate contenenti il primo (prot. n. 144042 del 10 novembre 2015) le modalità ed i termini per l’esercizio dell’opzione ed il secondo (prot. n. 154278 del 1° dicembre 2015) le modalità di presentazione ed il contenuto essenziale delle istanze di *ruling*.

L’Agenzia delle Entrate ha, infine, fornito i primi chiarimenti su alcuni profili della disciplina con la Circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015.

---

<sup>1</sup> Pubblicato sul sito *internet* istituzionale del Ministero dello sviluppo economico, nella sezione «normativa - decreti interministeriali», con avviso pubblicato sulla G.U. n. 244 del 20 ottobre 2015.

## 2. Ambito di applicazione del regime agevolato

L'agevolazione consiste, in sintesi, in un regime opzionale, di durata quinquennale, che consente di escludere dal concorso alla formazione della base imponibile IRES/IRPEF ed IRAP una quota del reddito derivante dall'utilizzo e dallo sfruttamento di talune opere dell'ingegno (c.d. *intangibles*).

Come si legge nella relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità per il 2015<sup>2</sup>, attraverso tale intervento il legislatore ha inteso incentivare il "rientro" in Italia della proprietà di beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o straniere, premiare le imprese che mantengono tali beni nel nostro Paese, evitandone la ricollocazione all'estero, e, più in generale, favorire gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo (R&S), andando a completare un sistema di agevolazioni finora essenzialmente incentrato sul meccanismo del credito di imposta.

### 2.1. Ambito soggettivo

Possono fruire del nuovo regime tutti i *soggetti titolari di reddito di impresa* (comma 37), incluse le società, gli enti di ogni tipo ed i *trust*<sup>3</sup> residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo (comma 38)<sup>4</sup> con stabile organizzazione in Italia, alla quale sono attribuibili i beni immateriali (art. 2)<sup>5</sup>.

Come confermato dal Decreto attuativo (art. 2), non avendo la norma primaria previsto alcuna limitazione, tutti i soggetti titolari di reddito di impresa possono avvalersi regime agevolato a prescindere dalla loro *forma giuridica* (società di capitali, società di persone (ad eccezione delle società semplici), imprenditori individuali, società cooperative, enti commerciali, enti non commerciali, *trust*) e dal *regime contabile* (ordinario o semplificato) adottato<sup>6</sup>. Per i soggetti non costituiti in forma societaria e diversi dagli enti commerciali, l'agevolazione compete solo per la parte dei redditi rientranti nella disciplina del reddito di impresa.

Unico requisito soggettivo richiesto dal legislatore (comma 41) è che i potenziali beneficiari della misura svolgano *attività di ricerca e sviluppo* finalizzata alla "*produzione*" dei beni immateriali che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione (art. 6 del

---

<sup>2</sup> Cfr. pag. 5 della relazione.

<sup>3</sup> Sebbene il comma 38 e l'art. 2 del Decreto facciano esplicito riferimento ai soli soggetti passivi IRES non residenti (art. 73, comma 1, lettera d) del TUIR) si ritiene che anche gli imprenditori individuali non residenti possano accedere ai benefici della disciplina *de qua*, in quanto "*soggetti titolari di reddito di impresa*", fermo restando il necessario rispetto dei due requisiti previsti dal comma 38.

<sup>4</sup> Ad oggi, il requisito di "*un adeguato scambio di informazioni*" non presenta alcun problema di compatibilità con il diritto dell'Unione europea, in quanto, da un lato, l'Italia ha concluso con tutti gli Stati membri convenzioni per evitare la doppia imposizione, e, dall'altro, la direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15.2.2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, garantisce un effettivo scambio di informazioni in materia tributaria.

<sup>5</sup> Come si legge nella relazione illustrativa al Decreto, l'agevolazione compete ai redditi derivanti da beni immateriali la cui proprietà (o titolarità) economica è attribuibibile alla stabile organizzazione coerentemente con l'approccio elaborato in ambito OCSE ed espresso nell'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE 2010 e nel relativo Commentario.

<sup>6</sup> Cfr. Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità per il 2015, pag. 6.

Decreto)<sup>7</sup>. Tale attività di ricerca, oltre che essere svolta dal beneficiario, può essere affidata ad altri soggetti quali università, enti di ricerca ed organismi equiparati, purchè si tratti di soggetti non riconducibili in alcun modo al beneficiario del regime di favore (art. 5 DL n. 3/2015).

Non è richiesto, dunque, che il bene sia stato originariamente sviluppato dal contribuente, potendo beneficiare del nuovo regime anche *intangibles* acquistati (anche in licenza) da terzi. Piuttosto, quel che rileva è che, dopo l'acquisizione, detti beni non siano oggetto di mero sfruttamento, volendo in tal modo il legislatore premiare unicamente le imprese che svolgono un'effettiva attività di ricerca<sup>8</sup>, finalizzata alla realizzazione, allo sviluppo, all'accrescimento, ma anche al mantenimento di tali beni immateriali, intendendo con tale espressione le attività promozione e di comunicazione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano all'affermazione commerciale e all'immagine dei prodotti, dei servizi e degli altri materiali proteggibili<sup>9</sup>.

L'art. 3 del Decreto esclude, invece, dall'agevolazione le società assoggettate alle procedure di fallimento (dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione), liquidazione coatta (dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione) e in procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura), trattandosi di procedure non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica e per le quali, peraltro, vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari.

## 2.2. Ambito oggettivo

Una specificità della *Patent box* italiana è l'estensione del suo ambito oggettivo di applicazione a tutta la proprietà intellettuale, con l'inclusione anche di beni giuridicamente

---

<sup>7</sup> Sulla definizione di bene immateriale di cui all'art. 6 del Decreto, vedi *infra* il paragrafo successivo.

<sup>8</sup> Come si dirà *infra*, non solo l'*an*, ma anche il *quantum* della detassazione è collegato allo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, essendo la quota di reddito agevolabile commisurata ai costi specificamente afferenti tale attività.

<sup>9</sup> Nel senso che al termine "produzione" di cui al comma 41 debba essere attribuito un significato atecnico, comprensivo non solo dell'attività che comportano una significativa modificazione o, comunque, uno sviluppo sostanziale del bene originario, P. Arginelli e F. Pedaccini, *Prime riflessioni sul regime italiano di patent box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, V, 57 e ss. Nello stesso senso anche L.M. Pappalardo, *Alcuni commenti a caldo sul nuovo patent box*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 570 e ss., il quale sottolinea come la concessione di benefici fiscali direttamente collegati ad attività di ricerca e sviluppo si realizza nella forma del credito di imposta, inserendosi in una fase del ciclo imprenditoriale precedente e parametrando sulle spese di R&S sostenute. Nel caso della *Patent box*, invece, sembra mancare una simile correlazione, in quanto per l'esercizio dell'opzione è necessario che, da un punto di vista soggettivo, l'imprenditore svolga una generica attività di R&S, del tutto svincolata sotto il profilo oggettivo dai beni produttivi del reddito detassato.

tutelabili (ad es. brevetti in corso di registrazione o marchi in corso di registrazione)<sup>10</sup> e di marchi (ivi inclusi quelli commerciali).

L'ambito di applicazione oggettivo dell'agevolazione, alla luce sia della norma primaria (comma 39) così come emendata dall'*Investment compact*, sia del contenuto del Decreto attuativo, include i seguenti beni:

- *software* protetto da *copyright*<sup>11</sup>;
- brevetti industriali concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzioni, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modelli di utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- marchi di impresa e marchi collettivi, registrati o in corso di registrazione<sup>12</sup>;
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione, l'art. 6 del decreto rinvia alle norme nazionali, a quelle comunitarie e ai trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione. Con la conseguenza che i beni immateriali che possono fruire dell'agevolazione in parola non sono solo quelli tutelati in Italia, ma anche quelli tutelati in un qualsiasi paese estero in base alle norme ivi applicabili.

### 2.3. Tipologie di utilizzo agevolabili: l'agevolazione sui redditi e sulle plusvalenze

Secondo quanto previsto dall'art. 7 del Decreto, l'agevolazione da *Patent box* trova applicazione nel caso di uso diretto<sup>13</sup>, concessione in uso (o uso indiretto)<sup>14</sup> e cessione del bene immateriale da cui derivano i redditi oggetto di agevolazione.

---

<sup>10</sup> Come si legge nella Relazione illustrativa alla legge di stabilità 2015, pag. 6, il comma 39 non richiede necessariamente la registrazione del bene immateriale, ma solo che deve trattarsi di “*beni per cui le leggi vigenti prevedono “potenzialmente” la protezione*”.

<sup>11</sup> Secondo la Relazione illustrativa al Decreto, pag. 4, la limitazione delle opere di ingegno che possono beneficiare del regime agevolato di tassazione al solo *software* protetto da *copyright* rispetterebbe la posizione dell'OCSE espressa nelle proprie linee guida.

<sup>12</sup> Come è noto, secondo le versioni definitive del progetto BEPS – *Action 5* (pubblicate in data 5 ottobre 2015), i marchi sono esclusi dal novero dei beni immateriali agevolabili. Lo stesso progetto fornisce, tuttavia, anche i tempi entro i quali procedere ad apportare le modifiche ai regimi non conformi all'approccio OCSE. Tale termine è stato fissato per il 30 giugno 2016. Con la conseguenza che, in relazione al regime italiano non conforme, sembrerebbe che i contribuenti – con periodo di imposta coincidente con l'anno solare – possano optare per il regime italiano in relazione ai marchi posseduti in relazione al periodo di imposta 2015 in corso. Nello stesso documento è, però, previsto che, in ogni caso, per i soggetti che beneficiano degli effetti del previgente regime non conforme, gli stessi dovranno in ogni caso cessare entro il termine massimo del 30 giugno 2021.

<sup>13</sup> Per uso diretto deve intendersi, secondo l'art. 7 del decreto, l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso. Nel caso di uso diretto è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico che ha concorso a formare il reddito d'impresa o la perdita, ossia “*il reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente*”. Sempre secondo il decreto, la scelta di prevedere l'applicabilità



Sono parimenti oggetto di agevolazione 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 e per la violazione dei diritti sugli stessi beni.

Nel caso di uso (diretto o indiretto) del bene immateriale il reddito derivante dal bene, ricalcolato in base ad un apposito coefficiente (rapporto tra costi in R&S)<sup>15</sup>, è escluso per il 50 per cento dalla base imponibile ai fini IRES/IRAP e dal valore della produzione netta ai fini IRAP.

La percentuale di esclusione di tali proventi dal concorso alla formazione del reddito complessivo nella misura piena del 50 per cento troverà applicazione, a regime, a decorrere dal 2017, mentre nel primo anno di applicazione (2015) la percentuale è pari al 30 per cento, e nel secondo (2016) al 40 per cento.

Sono escluse dalla formazione del reddito, ai sensi dell'art. 10 del decreto, anche le *plusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi beni*, a condizione che, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui si è verificata la cessione, almeno il 90% del corrispettivo derivante dal loro trasferimento sia reinvestito in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali e subordinatamente al fatto che tali attività siano svolte:

- direttamente dai soggetti beneficiari;
- mediante contratti di ricerca da università, o enti di ricerca e organismi equiparati;
- mediante contratti di ricerca da società, anche *start up* innovative, non riconducibili in alcun modo al soggetto beneficiario del regime di favore;
- mediante contratti di ricerca da società riferibili al soggetto beneficiario che si siano limitate a far svolgere le attività di ricerca e sviluppo da università, o enti di ricerca e organismi equiparati.

Nel caso in cui la cessione venga effettuata nei confronti di una società appartenente al medesimo gruppo, il contribuente ha la possibilità di concordare preventivamente nell'ambito di una procedura di *ruling* internazionale (art. 8 DL n. 269/2003, ora art. 31-ter DPR n. 600/1973) il prezzo di cessione infragruppo e la conseguente plusvalenza.

Sempre nell'art. 10 del decreto (comma 4) è previsto un meccanismo di *recapture* del reddito agevolato, laddove il soggetto che ha realizzato la plusvalenza non soddisfi le condizioni per l'esenzione della plusvalenza nel termine previsto<sup>16</sup>.

---

del beneficio fiscale anche in queste ipotesi “*risponde all'esigenza di attribuire ai soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali lo stesso beneficio che otterrebbero laddove licenziassero gli stessi beni ad altri soggetti*”. Sulla determinazione del reddito derivante dall'utilizzo, diretto e indiretto, del bene immateriale, vedi *amplius* il successivo par. 3.2.

<sup>14</sup> Nel caso di uso indiretto del bene immateriale, il reddito agevolabile sarà costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso del bene, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti ed indiretti a esso connessi e di competenza del periodo d'imposta. Sulla determinazione del reddito derivante dall'utilizzo, diretto e indiretto, del bene immateriale, vedi *amplius* il successivo par. 3.2.

<sup>15</sup> Su cui *amplius* il paragrafo successivo.

<sup>16</sup> Nonostante questa forma di detassazione sia sicuramente apprezzabile, anche nell'ottica di incentivare le imprese nazionali e non ad investire in Italia, ci sono diversi criticità che andrebbero superate. In primo luogo,

In tal caso il recupero a tassazione avviene nella dichiarazione dei redditi relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione mediante una variazione in aumento pari all'importo della plusvalenza che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile nel periodo d'imposta di realizzazione.

Il descritto regime agevolativo ha natura opzionale e l'opzione<sup>17</sup> una volta esercitata è irrevocabile e si applica per cinque esercizi sociali al termine dei quali è rinnovabile.

### 3. Le modalità di calcolo del reddito agevolabile

Tra gli aspetti più problematici del nuovo regime vi è, senza dubbio, la determinazione della quota di reddito agevolabile.

Ai sensi del comma 42 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015 detta quota “è determinata sulla base del rapporto tra: a) i costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale di cui al comma 39; b) i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene”<sup>18</sup>.

Il successivo comma 42-bis<sup>19</sup> stabilisce inoltre che “l'ammontare di cui alla lettera a) del comma 42 è aumentato di un importo corrispondente ai costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale o per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa fino a concorrenza del trenta per cento del medesimo ammontare di cui alla predetta lettera a)”.

La disciplina si ispira, quindi, al cosiddetto *nexus approach* elaborato in sede OCSE (*Action 5* del progetto Beps<sup>20</sup>) quale condizione per ritenere legittime agevolazioni di tale natura. In estrema sintesi, deve sempre sussistere un collegamento diretto tra costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo relative al bene immateriale e reddito agevolabile derivante dall'utilizzo del bene stesso.

In altri termini, i costi per attività di ricerca e sviluppo costituiscono indice e garanzia dello svolgimento di un'attività materiale rilevante (*substantial activity*) da parte del contribuente

---

molto spesso i corrispettivi derivanti dalla cessione degli *intangibles* non vengono incassati in un'unica soluzione, ma in più *tranches*. In questo caso sarebbe logico valutare la condizione del reinvestimento non secondo il criterio di competenza, ma in base a quello di cassa. Ma più in generale è lo stesso periodo di due anni ad apparire eccessivamente stringente qualora la condizione fosse interpretata nel senso di richiedere l'effettivo reinvestimento di tutto il corrispettivo percepito nei due periodi di imposta successivi a quello in cui ha avuto luogo la cessione. Sarebbe, quindi, auspicabile che la previsione fosse interpretata nel senso di richiedere semplicemente al contribuente di intraprendere, nel lasso di tempo individuato, uno o più progetti di produzione di beni immateriali per un valore complessivo pari ad almeno di 90% del corrispettivo percepito, senza che i costi di tali progetti siano sostenuti per intero in detto lasso temporale.

<sup>17</sup> Come chiarito nella relazione illustrativa al Decreto, pag. 4, l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari. Sugli effetti dell'esercizio dell'opzione, come chiariti da ultimo dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 36/E/2015, vedi *infra* paragrafo n. 4.

<sup>18</sup> Comma così sostituito dall'art. 5, comma 1, lett. c), del DL 24 gennaio 2015, n. 3, convertito con modificazioni dalla L. 24 marzo 2015, n. 33.

<sup>19</sup> Comma aggiunto dalla lett. d) del cit. art. 5, comma 1, DL n. 3/2015.

<sup>20</sup> OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

che contribuisce alla creazione o allo sviluppo del bene immateriale. Ciò che rileva ai fini dell'agevolazione non è l'ammontare dei costi in valore assoluto, ma è l'incidenza di tali costi sull'intero processo produttivo del bene e ciò viene “tradotto” nel rapporto tra costi qualificati e costi complessivi.

La definizione degli elementi rilevanti ai fini del rapporto di cui al comma 42 è stata demandata dal successivo comma 44 ad un decreto, di natura non regolamentare, del Ministero dello sviluppo economico di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, con cui sono state altresì adottate le disposizioni attuative dei commi da 37 a 43 della legge.

Il decreto interministeriale del 30 luglio 2015 specifica le modalità di determinazione del rapporto tra costi qualificati e costi complessivi.

### *3.1. Le attività di ricerca e sviluppo rilevanti*

Innanzitutto, all'articolo 8 sono individuate le attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento del valore dei beni immateriali agevolabili.

A tal fine, si considerano tali le seguenti attività:

- (i) la ricerca fondamentale, intendendosi per tale i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e *design*;
- (ii) ✓ la ricerca applicata, con ciò dovendosi intendere la ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica;  
✓ lo sviluppo sperimentale e competitivo, con ciò dovendosi intendere l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche le altre attività destinate alla definizione concettuale, concernente nuovi prodotti, processi o servizi, e i *test*, le prove e le sperimentazioni necessari ad ottenere le autorizzazioni per la immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale 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;
- (iii) il *design*, con ciò intendendosi le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e le attività di sviluppo dei marchi;
- (iv) l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*;
- (v) le ricerche preventive, i *test* e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il

mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;

- (vi) le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del *design*, o degli altri materiali proteggibili.

### 3.2. *La determinazione reddito derivante dall'utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale*

La quota di reddito agevolabile è determinata, ai sensi dell'articolo 9 del Decreto, sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (“*Costi qualificati*”) e i costi complessivi sostenuti per i medesimi fini (“*Costi complessivi*”).

Con tale rapporto si determina il coefficiente che dovrà essere applicato al reddito derivante dall'utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale determinato, a sua volta, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 7 del Decreto.

Nel caso di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali, il citato comma 2 prevede che il reddito agevolabile sia costituito dai canoni derivanti da detta concessione in uso, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.

In caso di uso diretto dei beni immateriali<sup>21</sup>, il successivo comma 3 stabilisce invece che è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita.

Nel caso in cui il bene immateriale sia utilizzato direttamente, la determinazione della quota di reddito agevolabile è frutto, quindi, di una stima più complessa, dovendosi procedere alla stima di un ricavo e di un reddito figurativo.

L'art. 12 del Decreto stabilisce che “*il contributo (economico al reddito d'impresa del bene immateriale, n.d.r) è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento*”.

Al fine di fornire indicazioni utili a garantire coerenza fra i criteri di valutazione dei beni immateriali internazionalmente riconosciuti e gli *standard* internazionali dell'OCSE in tema di *transfer pricing*, l'Organismo Italiano di Valutazione ha pubblicato sul proprio sito *internet* un *discussion paper*<sup>22</sup> nel quale sono illustrate le principali metodologie utilizzabili per la stima del contributo economico del bene immateriale (utilizzato direttamente) alla formazione

---

<sup>21</sup> Per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso.

<sup>22</sup> Organismo Italiano di Valutazione (OIV), *La stima del contributo economico dei beni immateriali usati direttamente ai fini del regime di Patent Box: riflessioni per gli esperti di valutazione*, Bozza di *discussion paper* del 4 dicembre 2015.

del reddito d'impresa del contribuente, che discendono dalla capacità del bene di generare flussi di cassa netti (e quindi un reddito economico). Si tratta dei seguenti metodi<sup>23</sup>:

a) *relief from royalty*: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale coincide con il tasso di *royalty* che – in assenza di proprietà del bene immateriale – l'utilizzatore del bene avrebbe dovuto riconoscere a terzi per ottenerlo in licenza. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella del costo evitato. Il valore attuale dei flussi di *royalty* al netto delle spese che graverebbero sull'ipotetico licenziatario equivale al valore del bene immateriale;

b) *excess earnings*: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale è ottenuto per differenza fra il reddito del contribuente e la remunerazione finanziaria del capitale investito nel bene (*return on*) e la riduzione di valore (c.d. ammortamento economico o *return of*) di tutti gli altri beni materiali ed immateriali di cui questi dispone, fatta eccezione del bene immateriale di cui si vuole calcolare il contributo economico. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella del reddito che residuerebbe se l'entità avesse il solo bene immateriale di cui si intende calcolare il reddito figurativo ed acquisisse in noleggio/locazione tutte le altre attività. Il valore attuale degli *excess earnings* equivale al valore del bene immateriale;

c) *with and without – benchmarking*: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale è ottenuto per differenza tra il reddito del contribuente ed il reddito che questi avrebbe conseguito in assenza dell'uso del bene immateriale. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella propria dell'analisi differenziale, che muove dalla comparazione con imprese simili, ma sprovviste del bene immateriale oggetto di valutazione (*benchmarking*). Il valore attuale dei redditi differenziali equivale al valore del bene immateriale;

d) *reddito implicito nel valore corrente del bene*: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale è stimato muovendo dal valore di mercato del bene e della sua vita utile residua. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella propria di chi già conosca il valore di mercato del bene e quindi ne ricavi l'ipotetico canone di noleggio sulla base della perdita di valore del bene (ammortamento economico = *return of*) e della remunerazione del capitale impiegato nel bene (*return on*). Il valore attuale dei *return on* e dei *return of* equivale al valore del bene immateriale.

Sia il *nexus ratio* che il reddito agevolabile vanno determinati distintamente con riferimento a ciascun bene immateriale per il quale sono svolte le attività di ricerca e sviluppo rilevanti ai fini della fruizione del beneficio<sup>24</sup>.

Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali agevolabili, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarità tale

---

<sup>23</sup> Cfr. par. 1.12 del documento di cui alla nota precedente.

<sup>24</sup> V. il comma 1 dell'art. 9 del Decreto. Nella Relazione illustrativa al Decreto è inoltre precisato che “l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari”.

per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione della disciplina in esame<sup>25</sup>.

Nella relazione illustrativa al Decreto viene specificato che i beni immateriali collegati da vincoli di complementarità “*si considerano un unico bene immateriale. È il caso, ad esempio, del modello di autovettura che “incorpora” più brevetti*”. Il provvedimento direttoriale del 1° dicembre 2015 ha inoltre precisato che il vincolo di complementarità tra diversi beni deve essere indicato dall'impresa in sede di *ruling*.

La quota di reddito agevolabile in tal modo determinata non concorre a formare il reddito d'impresa, in quanto esclusa, per il 50 per cento del relativo ammontare<sup>26</sup>. L'agevolazione si sostanzia dunque in una variazione in diminuzione da apportare in sede di dichiarazione del reddito di impresa.

Come già anticipato, in via transitoria, per i primi due anni di applicazione del regime, ossia per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015<sup>27</sup>, la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito di impresa è stata invece fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e al 40 per cento.

### 3.3. Il calcolo del *nexus ratio*

Per quanto concerne le modalità di calcolo del coefficiente (c.d. *nexus ratio*), il numeratore del rapporto (*Costi qualificati*) è determinato dall'ammontare complessivo di tutti i costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo indicate all'articolo 8 del Decreto che sono state svolte (i) direttamente dal contribuente, (ii) da università o enti di ricerca e organismi equiparati e (iii) da società, incluse le *start-up* innovative, diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo<sup>28</sup>.

In conformità alle indicazioni provenienti in ambito OCSE (*Action 5* del progetto Beps<sup>29</sup>), il valore dei costi qualificati da indicare al numeratore può essere incrementato dei costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo derivanti da operazioni intercorse con società del gruppo, per la quota degli stessi che rappresenta un mero riaddebito (*flow through*) di costi

---

<sup>25</sup> In tal senso, l'art. 6, comma 3, del Decreto. Un dubbio interpretativo che ancora permane deriva dal fatto che l'art. 6 fa riferimento a beni immateriali nell'ambito “*delle singole tipologie*”, il che sta a significare, letteralmente, che la complementarità dovrebbe sussistere tra brevetti, tra *software* o tra modelli, etc., ma non tra beni di tipologie diverse. In un emendamento alla legge di stabilità, presentato a metà dicembre 2015, è previsto che il vincolo di complementarità possa ricorrere anche tra *intangibles* diversi (ad esempio tra brevetti e *know how*, tra *software* e *know how*).

<sup>26</sup> Cfr. il comma 39 dell'art. 1 della legge di stabilità 2015, nonché i commi 7 e 8 dell'art. 9 del Decreto di attuazione.

<sup>27</sup> 2015 e 2016 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare. In termini, il comma 45, ultimo periodo, dell'art. 1 della legge di stabilità 2015, nonché il comma 8, ultimo periodo, dell'art. 9 del Decreto di attuazione.

<sup>28</sup> A tali fini, si considerano appartenenti al gruppo le società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

<sup>29</sup> Cfr. lett. F (“*Outsourcing*”) par. 50 del citato documento relativo all'*Action 5* del progetto BEPS in cui si afferma che “*where a payment is made through a related party to an unrelated party without any margin, the payment will be included in qualifying expenditures*”.

sostenuti da queste ultime società nei confronti di soggetti terzi per l'effettuazione delle predette attività di ricerca e sviluppo<sup>30</sup>.

In linea con il medesimo principio, il valore del numeratore può essere altresì incrementato dei costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo sostenuti dal contribuente nell'ambito di accordi per la ripartizione dei costi (*Cost Contribution Agreement* o "CCA")<sup>31</sup> nel limite dei proventi costituiti dal riaddebito ai partecipanti dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento del valore dei beni immateriali oggetto dell'agevolazione.

Il denominatore del rapporto (*Costi complessivi*) in esame è costituito dall'importo del numeratore, come in precedenza determinato, maggiorato (i) dei costi derivanti da operazioni infragruppo sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività di ricerca e sviluppo rilevanti ai fini dell'agevolazione e (ii) del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta<sup>32</sup>.

In aggiunta a quanto precede, ai fini del calcolo del coefficiente per la determinazione della quota di reddito agevolabile, il valore del numeratore può essere ulteriormente incrementato di un importo corrispondente alla differenza tra il valore complessivo del denominatore del predetto rapporto (totale dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni intangibili "agevolabili") e il valore del numeratore come sopra determinato (costi di sviluppo, mantenimento ed accrescimento dei beni intangibili "agevolabili" per attività di ricerca e sviluppo effettuata direttamente o per il tramite di soggetti terzi indipendenti, inclusi i riaddebiti di cui al comma 3 dell'articolo 9 del Decreto) nei limiti tuttavia del 30 per cento di quest'ultimo valore (c.d. *up-lift*)<sup>33</sup>.

Di conseguenza, il numeratore e il denominatore del rapporto non differiscono per la natura dei costi ivi indicati, ma soltanto per il diverso computo dei costi di R&S derivanti da rapporti con consociate e di quelli relativi ad acquisizioni dei beni immateriali.

In ragione della suddetta composizione degli elementi del coefficiente, risulta pertanto evidente che qualora le spese di sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni intangibili "agevolabili" siano solo quelle relative ad attività di ricerca e sviluppo effettuate direttamente dal contribuente o effettuate da soggetti terzi indipendenti (università, centri di ricerca e soggetti indipendenti), la quota di reddito agevolabile sarà pari all'intero importo del reddito derivante dall'utilizzo di tali beni (infatti, in tale caso il valore del coefficiente risulterà pari ad uno).

Si ipotizzi, ad esempio, che i costi "qualificati" sono pari a 100, i costi di acquisizione di un intangibile sono pari a 10 e i costi di R&S derivanti da rapporti con società del gruppo sono pari a 40. In tal caso, l'ammontare iniziale del numeratore (costi "qualificati") è pari a 100 ed

---

<sup>30</sup> Cfr. il comma 3 dell'art. 9 del Decreto di attuazione.

<sup>31</sup> Come definiti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010, prot. n. 2010/137654.

<sup>32</sup> In termini, il comma 4 dell'art. 9 del Decreto di attuazione.

<sup>33</sup> V. il comma 42-*bis* dell'art. 1 della legge di stabilità 2015, nonché il comma 5 dell'art. 9 del Decreto di attuazione.

il limite massimo dell'*up-lift* computabile ad incremento del valore del numeratore sarà 30 (100 x 30%).

Il contribuente potrà pertanto incrementare il valore dei costi “qualificati” fino a 130 soltanto se i costi per l’acquisizione del bene immateriale e per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società del gruppo sono almeno pari a 30 (limite massimo *up-lift*).

Tali costi, nel caso in oggetto, sono pari a 50, per cui l’*up-lift* permette di incrementare il valore del numeratore fino a 130. Il coefficiente derivante dal rapporto tra costi qualificati (130) e costi complessivi (150) è quindi pari all’86,67 per cento.

Applicando tale coefficiente al reddito derivante dall’utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale<sup>34</sup> si ottiene, infine, la quota di reddito agevolabile<sup>35</sup>.

Se, fermi restando gli altri dati, i costi di R&S derivanti da rapporti con società del gruppo sono invece pari a 15, il limite massimo dell’*up-lift* (100 x 30%) potrebbe ancora incrementare il valore del numeratore del rapporto a 130, ma, in tal caso, i costi per l’acquisizione del bene immateriale (10) e per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società del gruppo (15) sono pari a 25.

L’*up-lift* può pertanto incrementare il numeratore del rapporto soltanto fino a 125.

Tenuto conto che, nel caso in oggetto, il denominatore del rapporto è anch’esso pari a 125, il coefficiente sarà quindi del 100% (125/125), per cui il reddito agevolabile sarà pari all’integrale importo del reddito derivante dall’utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale<sup>36</sup>.

È stato anche previsto che in caso di operazioni straordinarie neutrali ai fini fiscali (fusione, scissione e conferimento di azienda) il soggetto avente causa subentra nell’esercizio dell’opzione effettuata dal dante causa, sia con riguardo al computo degli anni di durata della medesima sia in relazione al principio di eredità dei costi rilevanti agli effetti del calcolo del rapporto in esame<sup>37</sup>.

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 36/E/2015<sup>38</sup>, ha anche chiarito che dette operazioni straordinarie, in un’ottica organizzativa, potrebbero consentire una più facile gestione del regime agevolativo in argomento e, allo stesso tempo, rendere più efficiente la gestione dell’attività di ricerca e sviluppo.

In pratica, si avrebbe un nuovo soggetto titolare dei beni immateriali agevolabili, il quale li potrebbe concedere in uso ad altre società, realizzando uno sfruttamento economico indiretto.

Ciò comporta anche la possibilità di rendere facoltativa la procedura di *ruling*, che, invece, è obbligatoria per i soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali.

L’operazione in questione, ad avviso delle Entrate, nel presupposto che la società avente causa svolga una “*substantial activity*” in tema di ricerca e sviluppo, non può ritenersi elusiva

<sup>34</sup> Determinato quest’ultimo ai sensi dei commi 2 e 3 dell’articolo 7 del Decreto.

<sup>35</sup> Che, per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, non concorre a formare il reddito d’impresa, in quanto esclusa, per il 30 per cento del relativo ammontare.

<sup>36</sup> Fermo restando che, per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l’esclusione da imposizione è pari al 30 per cento del reddito agevolabile come in precedenza determinato.

<sup>37</sup> In tal senso, la relazione illustrativa all’art. 5 del Decreto.

<sup>38</sup> Cfr. par. 3 Circolare cit.



o abusiva anche se esclusivamente finalizzata ad evitare il *ruling* obbligatorio; ciò in quanto tale operazione non consente di beneficiare di alcun vantaggio fiscale.

La circolare precisa tuttavia che 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.

Tali operazioni straordinarie non dovrebbero avere alcun effetto negativo neppure nella determinazione del coefficiente derivante dal rapporto tra costi "qualificati" e costi complessivi. Dette operazioni non dovrebbero infatti dare luogo a costi di acquisizione da imputare integralmente al denominatore del rapporto in quanto l'avente causa subentra al dante causa in piena continuità e, quindi, non sembra che il primo debba mutare la quantificazione dell'agevolazione che sarebbe maturata in capo al secondo.

Il Decreto di attuazione<sup>39</sup> ha inoltre disposto che, ai fini della determinazione del *nexus ratio* non rilevano:

- a) gli interessi passivi;
- b) le spese relative agli immobili;
- c) qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale oggetto dell'agevolazione.

Nel documento OCSE relativo all'Action 5 del progetto Beps è anche precisato che i costi da considerare nel calcolo del rapporto sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento, a prescindere dal regime fiscale e dal trattamento contabile<sup>40</sup>. Ne consegue, che le spese non interamente deducibili nel periodo d'imposta, ad esempio perché capitalizzate, saranno incluse per intero nel calcolo del coefficiente a partire dall'anno in cui sono sostenute, sempre che direttamente riferibili al bene immateriale.

Occorre, altresì, considerare che la modalità di calcolo del coefficiente prevede che i costi sostenuti nei diversi esercizi si cumulino secondo un criterio progressivo. Numeratore e denominatore del *nexus ratio* sono quindi espressione della sommatoria dei costi rilevanti sostenuti durante tutta la vita utile del bene immateriale<sup>41</sup>.

I costi per la ricerca e lo sviluppo di un bene immateriale sono infatti sostenuti, generalmente, prima del realizzo del connesso reddito ed è quindi necessario adottare un approccio che l'OCSE definisce "additivo", andando a sommare algebricamente le spese sostenute dal contribuente durante l'intera vita del bene medesimo (considerando anche i costi antecedenti rispetto alla produzione del reddito).

---

<sup>39</sup> V. art. 9, comma 9.

<sup>40</sup> Cfr. lett. C ("*Qualifying expenditures*") par. 39 del documento citato in cui si afferma che "*qualifying expenditures will be included in the nexus calculation at the time they are incurred, regardless of their treatment for accounting or other tax purposes. In other words, expenditures that are not fully deductible in the year in which they were incurred because they are capitalised will still be included in full in the nexus ratio starting in the year in which they were incurred. This timing rule only applies for purposes of the nexus ratio, and it is not intended to change any timing rules in jurisdictions' domestic tax rules*".

<sup>41</sup> In tal senso, L. Miele – R. Vio, *Nel Decreto di attuazione del regime "Patent box" la procedura per determinare l'agevolazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 34, p. 2557.

Da qui la necessità di costruire un sistema di tracciabilità (c.d. “*tracking and tracing*”) dei costi e dei redditi relativi al bene immateriale oggetto di agevolazione che il Decreto individua in un “*adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile*” da cui risulti il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali rilevanti, nonché fra questi ultimi e il reddito agevolabile derivante dai medesimi beni<sup>42</sup>.

Al fine di tener conto delle difficoltà delle imprese ad implementare nei primi periodi di efficacia delle disposizioni un idoneo sistema di tracciabilità dei costi e dei ricavi collegati ai singoli beni immateriali, il Decreto ha previsto un sistema “semplificato” di *tracking and tracing* nella fase iniziale d’ingresso nel regime<sup>43</sup>.

Viene infatti stabilito che, nel primo periodo d’imposta di efficacia delle disposizioni e per i due successivi<sup>44</sup>, il coefficiente in esame sia calcolato sulla base dei costi sostenuti nel periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d’imposta precedenti, ossia sulla base di una media mobile quadriennale.

Sebbene l’agevolazione si riferisca ai redditi derivanti dai beni immateriali realizzati a partire dall’entrata nel regime, per i primi tre periodi di imposta di efficacia dell’opzione si consente quindi di prendere in considerazione, ai fini della determinazione del coefficiente, anche i costi qualificati e complessivi di ricerca e sviluppo sostenuti nei periodi d’imposta anteriori all’entrata nel regime, fino ad un massimo, nel primo anno di applicazione dell’agevolazione, del terzo periodo d’imposta precedente.

Inoltre, per lo stesso arco temporale<sup>45</sup>, i costi rilevanti ai fini del calcolo del rapporto sono assunti complessivamente, vale a dire considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate, senza distinzione per bene immateriale. Ciò in considerazione della circostanza che, anteriormente all’entrata nel regime preferenziale, i sistemi di rilevazione dei costi e dei ricavi non consentono, generalmente, di operare la tracciatura prevista dalla disciplina e, quindi, di rilevare quel legame fra costi, bene immateriale e ricavi richiesto dal *nexus approach*.

A partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello di efficacia delle disposizioni, i costi rilevanti per il calcolo del coefficiente sono invece quelli sostenuti nei periodi di imposta in cui le medesime disposizioni trovano applicazione e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

Fintantoché nel quadriennio di riferimento si hanno annualità senza *tracking and tracing* e annualità con *tracking and tracing*, il coefficiente dovrà dunque essere determinato cumulativamente, considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate.

---

<sup>42</sup> In termini, l’art. 11 del Decreto di attuazione.

<sup>43</sup> Cfr. il comma 6 dell’art. 9 del Decreto di attuazione.

<sup>44</sup> La relazione illustrativa al Decreto, parlando di “*fase iniziale di ingresso nel regime*”, lascia ritenere che il riferimento al “*primo periodo d’imposta di efficacia delle disposizioni*” contenuto nel comma 6 dell’art. 9 debba essere inteso come primo periodo d’imposta di efficacia dell’opzione, piuttosto che periodo d’imposta 2015.

<sup>45</sup> Primo periodo d’imposta di efficacia delle disposizioni e due successivi.

Solo quando in tutto il quadriennio di riferimento i costi qualificati e i costi complessivi sono rilevati secondo il sistema di *tracking and tracing* richiesto dal *nexus approach*, il coefficiente potrà essere determinato per singolo bene immateriale.

Alla luce di tale disciplina, ipotizzando che i costi di ricerca e sviluppo relativi ai due beni immateriali A e B siano quelli indicati in tabella, la determinazione del coefficiente, a partire dal periodo d'imposta 2015, dovrà essere effettuata con le seguenti modalità<sup>46</sup>:

<b>Anno</b>	<b>Tipologia Costi</b>	<b>Importo cumulato</b>	<b>Importo Bene immateriale A</b>	<b>Importo Bene immateriale B</b>
2012	Costi qualificati	1.000	Non rilevabile	Non rilevabile
	Costi complessivi	2.000	Non rilevabile	Non rilevabile
2013	Costi qualificati	2.000	Non rilevabile	Non rilevabile
	Costi complessivi	3.000	Non rilevabile	Non rilevabile
2014	Costi qualificati	2.000	Non rilevabile	Non rilevabile
	Costi complessivi	5.000	Non rilevabile	Non rilevabile
<b>2015</b>	Costi qualificati	Costi non più rilevabili cumulativamente	1.000	2.000
	Costi complessivi		1.500	1.500
2016	Costi qualificati		400	1.600
	Costi complessivi		2.400	2.600
2017	Costi qualificati		1.300	700
	Costi complessivi		2.000	1.000
2018	Costi qualificati		800	200
	Costi complessivi		800	800

Nel **2015**, che è il primo anno di efficacia del regime preferenziale, per la determinazione del coefficiente i costi qualificati e i costi complessivi di ricerca e sviluppo devono essere assunti nella loro globalità e rilevano quelli sostenuti nel quadriennio 2012-2015.

Pertanto, si avrà:

- costi qualificati R&S =  $(1.000 + 2.000 + 2.000 + (1.000 + 2.000)) = 8.000$ ;

- costi complessivi R&S =  $(2.000 + 3.000 + 5.000 + (1.500 + 1.500)) = 13.000$ .

La differenza fra costi qualificati e costi complessivi, pari a 5.000, rappresenta i costi non qualificati (ossia i costi R&S infragruppo e i costi di acquisizione dei beni immateriali) che

<sup>46</sup> Si riportano i dati dell'esempio contenuto nella Relazione illustrativa al Decreto di attuazione.

potranno essere portati ad incremento del numeratore solo entro il limite del 30% dell'ammontare dei costi qualificati (c.d. *up-lift*).

$$Up-lift = 8.000 \times 30\% = 2.400.$$

I costi non qualificati, essendo superiori all'*up-lift*, possono essere considerati anche al numeratore soltanto entro il predetto limite di 2.400.

Pertanto, il coefficiente, considerato anche l'*up-lift*, sarà pari a  $(8.000 + 2.400)/13.000 = 0,80$ .

Il coefficiente sarà determinato con le modalità appena illustrate anche nei periodi d'imposta successivi, fino al periodo d'imposta 2017 compreso, in cui i costi, pur essendo rilevati analiticamente per ciascun bene, partecipano alla procedura di calcolo in modo aggregato.

In particolare, per il **2016**, in cui i costi rilevanti sono quelli del quadriennio 2013-2016, si avrà:

$$\text{- costi qualificati R\&S} = (2.000 + 2.000 + (1.000 + 2.000) + (400 + 1.600)) = 9.000;$$

$$\text{- costi complessivi R\&S} = (3.000 + 5.000 + (1.500 + 1.500) + (2.400 + 2.600)) = 16.000.$$

$$Up-lift = 9.000 \times 30\% = 2.700.$$

I costi non qualificati ( $16.000 - 9.000 = 7.000$ ), essendo superiori all'*up-lift*, possono essere considerati anche al numeratore soltanto entro il predetto limite di 2.700.

Pertanto, il coefficiente, considerato anche l'*up-lift*, sarà pari a  $(9.000 + 2.700)/16.000 = 0,7313$ .

Per il **2017**, in cui i costi rilevanti sono quelli del quadriennio 2014-2017, si avrà:

$$\text{- costi qualificati R\&S} = (2.000 + (1.000 + 2.000) + (400 + 1.600) + (1.300 + 700)) = 9.000;$$

$$\text{- costi complessivi R\&S} = (5.000 + (1.500 + 1.500) + (2.400 + 2.600) + (2.000 + 1.000)) = 16.000.$$

$$Up-lift = 9.000 \times 30\% = 2.700.$$

I costi non qualificati ( $16.000 - 9.000 = 7.000$ ), essendo superiori all'*up-lift*, possono essere considerati anche al numeratore soltanto entro il predetto limite di 2.700.

Pertanto, il coefficiente, considerato anche l'*up-lift*, sarà pari a  $(9.000 + 2.700)/16.000 = 0,7313$ .

Nel primo triennio (2015-2017) il rapporto fra costi qualificati e costi complessivi di ricerca e sviluppo è dunque "mobile", vale a dire che per ogni anno che si aggiunge se ne abbandona uno, quello più antico, fino ad arrivare al 2018, anno a partire dal quale i costi inclusi nel rapporto saranno solo quelli relativi al periodo 2015-2018 in cui ha trovato applicazione il regime agevolato, mentre non assumeranno più alcuna rilevanza quelli sostenuti nel periodo ante opzione (2012-2014).

A partire dal **2018**, inoltre, il coefficiente dovrà essere determinato distintamente per ciascun bene immateriale.

Considerando i dati della tabella si avranno i seguenti coefficienti:

✓ Bene immateriale A

$$\text{- costi qualificati R\&S} = (1.000 + 400 + 1.300 + 800) = 3.500$$

$$\text{- costi complessivi R\&S} = (1.500 + 2.400 + 2.000 + 800) = 6.700$$

$$\text{- } Up-lift = 3.500 \times 30\% = 1.050$$

- Costi non qualificati =  $6.700 - 3.500 = 3.200$
- Coefficiente =  $(3.500 + 1.050)/6.700 = 0,6791$
- ✓ Bene immateriale **B**
- costi qualificati R&S =  $(2.000 + 1.600 + 700 + 200) = 4.500$
- costi complessivi R&S =  $(1.500 + 2.600 + 1.000 + 800) = 5.900$
- *Up-lift* =  $4.500 \times 30\% = 1.350$
- Costi non qualificati =  $5.900 - 4.500 = 1.400$
- Coefficiente =  $(4.500 + 1.350)/5.900 = 0,9915$

A partire dal 2018 (quarto anno di efficacia dell'opzione), per entrambi i beni immateriali tutti i costi qualificati e complessivi di ricerca e sviluppo sostenuti dal 2015 in poi saranno rilevanti ai fini del calcolo del coefficiente per tutti gli anni successivi.

Dal prodotto fra il coefficiente e il reddito ritraibile dal bene immateriale si ottiene la quota di reddito agevolabile che dovrà essere, a sua volta, moltiplicata per la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito di impresa (pari al 30 per cento, per il 2015, al 40 per cento, per il 2016, e al 50 per cento, dal 2017 in poi). Il risultato così ottenuto costituisce la variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito di impresa.

#### *3.4. Il trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento degli intangibili oggetto di opzione*

Il reddito derivante dall'utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale potrebbe risultare negativo, soprattutto nelle fasi di avvio delle attività di ricerca e sviluppo.

In tal caso, sorge l'esigenza di stabilire il trattamento di tali *perdite*.

Sia la norma istitutiva del regime preferenziale, che il Decreto non recano alcuna specifica previsione sul punto, per cui è compito dell'interprete colmare la lacuna normativa.

Al riguardo, è intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 36/E/2015<sup>47</sup>, ha precisato che nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo (perdita), derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili (c.d. "*eccedenza negativa*"), tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa di periodo. I componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione<sup>48</sup>.

La medesima circolare precisa altresì che le perdite generate in vigenza del regime preferenziale dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "*recapture*" nell'ambito del medesimo regime agevolato, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi.

<sup>47</sup> Cfr. par. 2 circolare cit.

<sup>48</sup> Non trova quindi applicazione l'art. 83, comma 1, secondo periodo, del TUIR secondo cui in caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Il regime del *Patent box* non si sostanzia infatti in un'"attività" che produce un reddito detassato.

Tali perdite saranno, quindi, computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento.

Ne consegue che, in tali casi, la concreta fruizione della tassazione agevolata, sotto forma di variazione in diminuzione, avrà luogo nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigenza del regime del *Patent Box*.

L'Agenzia ha adottato dunque una soluzione che consente l'utilizzo delle perdite derivanti dall'intangibile nei modi ordinari, a riduzione del reddito d'impresa di periodo, salvo recuperare tali perdite a decurtazione del reddito lordo agevolabile dal periodo in cui tale reddito sarà conseguito e fino a capienza dello stesso.

Riprendendo l'esempio riportato nella circolare, si ipotizzi la seguente situazione e che il rapporto tra costi qualificati e costi complessivi (*nexus ratio*) sia pari a 1.

<b>Periodo</b>	<b>Eccedenza negativa</b>	<b>Reddito</b>
1	200	
2		500

<b>Reddito - anno 2</b>	500
<b>Eccedenza anno 1 da utilizzare</b>	200
<b>Reddito agevolabile</b>	300
<b>Detassazione parziale (50%)</b>	150
<b>Variazione in diminuzione</b>	150

In sede di determinazione del beneficio relativo all'anno 2 occorrerà, quindi, assorbire prima le perdite prodotte nell'annualità precedente.

Nel caso in cui il periodo di imposta si chiuda in perdita fiscale, la variazione in diminuzione derivante dall'agevolazione incrementerà la perdita rilevante.

Più in generale, l'Agenzia ha infine precisato che nei casi in cui l'impresa in regime preferenziale, una volta esercitata l'opzione per il periodo d'imposta 2015, verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, essa può rinviare gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

#### **4. L'esercizio dell'opzione. Il provvedimento direttoriale del 10 novembre 2015**

Per i periodi d'imposta 2015 e 2016, l'opzione per il regime agevolativo deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate, secondo le modalità stabilite dal Provvedimento direttoriale del 10 novembre 2015, prot. n. 144042.

L'opzione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata e i quattro successivi, mentre a decorrere dal 2017, l'opzione sarà comunicata nella dichiarazione dei redditi, con decorrenza dal periodo d'imposta a cui la medesima dichiarazione si riferisce.

Nei casi di ricorso ad un *ruling* (obbligatorio o facoltativo), l'opzione decorre dalla data di presentazione.

Nelle more della conclusione del *ruling*, i soggetti beneficiari determinano il reddito con le regole ordinarie, tuttavia, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi d'imposta compresi tra la data di presentazione della istanza e la data di sottoscrizione del *ruling*, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sottoscrizione, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa a favore.

Come anticipato, il regime agevolativo ha natura opzionale e l'opzione una volta esercitata è irrevocabile e si applica per cinque esercizi sociali al termine dei quali è rinnovabile.

La circolare n. 36/E/2015 dell'Agenzia ha precisato che l'esercizio dell'opzione produrrà unicamente l'effetto di censire le imprese che svolgono attività di R&S e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall'applicazione della disciplina da *Patent box* a far data dal 2015.

Come chiarito sempre dall'Agenzia, qualora a seguito dell'esercizio dell'opzione non risultasse possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi, dall'opzione stessa non deriverà alcuna conseguenza per il contribuente.

### **5. L'istanza di *ruling*. Il provvedimento direttoriale del 1° dicembre 2015**

Come previsto dall'art. 12 del Decreto attuativo, l'attivazione del *ruling* con l'Agenzia delle entrate (di cui all'art. 8 del DL n. 269/2003, ora art. 31-ter DPR n. 600/73) è obbligatorio per la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali.

È, invece, opzionale per calcolare il reddito derivante dall'attività di R&S di beni immateriali prodotti nell'ambito di operazioni infragruppo, nonché per la determinazione delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione dei beni immateriali nell'ambito sempre di operazioni infragruppo.

Il 1° dicembre 2015 è stato pubblicato il Provvedimento direttoriale (prot. n. 154278) che definisce le modalità di presentazione e il contenuto essenziale dell'istanza di *ruling* (definita istanza di accordo preventivo).

Tale istanza avrà un contenuto minimale e potrà essere presentata in carta libera, a mezzo raccomandata A/R o direttamente presso l'ufficio competente (individuato nell'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, sedi di Roma e Milano), che rilascia

attestazione di avvenuta ricezione.

Copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotti su supporto elettronico.

Il contenuto essenziale dell'istanza di accordo preventivo include:

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, per le imprese non residenti, le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari di cui all'art. 4, comma 2, DPR n. 600/1973, che, salvo diversa ed espressa indicazione, sarà identificato quale domiciliatario nazionale per la procedura;

c. l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo costituito alternativamente da:

1. 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 immateriali;

2. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali, in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto 1, 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. 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;

d. l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 6 del decreto ministeriale e del vincolo di complementarietà tra tali beni, qualora esistente;

e. l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta e, secondo l'elencazione contenuta all'art. 8 del Decreto, ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni immateriali;

f. la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Nei casi di utilizzo diretto dei beni immateriali, l'istanza dovrà, inoltre, essere corredata da documentazione atta 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 complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali, 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 ed 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 nonché le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Con riferimento ai metodi e criteri di calcolo del contributo economico, il provvedimento direttoriale chiarisce che tale contributo è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento.

Conformemente a quanto previsto dal comma 3 dell'art. 12 del Decreto, il Provvedimento definisce modalità semplificate di determinazione del reddito derivante dai beni immateriali per le microimprese, piccole e medie imprese<sup>49</sup>, che possono omettere nell'istanza di *ruling* l'indicazione dettagliata dei metodi e criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito di impresa o della perdita dei beni immateriali e le ragioni per cui tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Per questi soggetti, i predetti metodi e criteri saranno oggetto di definizione nel successivo contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate.

Il provvedimento detta, inoltre, modalità specifiche di presentazione del *ruling*, nei casi in cui tale istanza non è obbligatoria.

Si tratta, come anticipato, dei casi

- dei redditi derivanti dall'utilizzo indiretto dei beni, 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, e di quello
- del 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.

A fronte delle incertezze sull'ambito di applicazione dell'agevolazione e sulle modalità di calcolo del contributo economico, che ancora dovessero sussistere, nell'art. 6 del provvedimento è stata prevista la possibilità di integrare la documentazione presentata con l'istanza di *ruling*. Il termine previsto per la produzione di memorie integrative e documentazione di supporto (sempre a mezzo di Raccomandata A/R o direttamente all'ufficio) è di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Il provvedimento direttoriale, infine, precisa le modalità di svolgimento della procedura di *ruling* e disciplina nel dettaglio le ipotesi di rigetto dell'istanza e violazione totale o parziale, e quelle di modifica e rinnovo dell'accordo di *ruling*.

In merito alla procedura, il provvedimento dispone che, una volta completata l'attività istruttoria, l'ufficio invita il contribuente a comparire al fine, eventualmente, di verificare la completezza delle informazioni fornite e di integrare la documentazione in vista del successivo contraddittorio, che potrà articolarsi in più incontri.

Nel corso della procedura, l'Agenzia delle Entrate potrà, nei tempi concordati con il

---

<sup>49</sup> Di cui all'art. 2 del Decreto, qualificabili come tali ai sensi dell'allegato alla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE del 6 maggio 2003.

contribuente, accedere presso le sedi dell'impresa o della stabile organizzazione al fine di esaminare documenti ed elementi informativi utili ai fini istruttori. Di ogni attività in contraddittorio sarà redatto processo verbale, copia del quale sarà rilasciata al soggetto istante.

Nel caso di carenza degli elementi essenziali, l'istanza può essere rigettata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della stessa, fatta salva la possibilità di desumere gli elementi mancanti da ulteriore attività istruttoria (nel qual caso, il termine per il rigetto è sospeso). Per le istanze presentate entro il 30 giugno 2016, il termine per il rigetto è fissato in 180 giorni.

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo da parte del responsabile dell'ufficio competente dell'Agenzia e del legale rappresentante del contribuente.

L'accordo è vincolante per entrambe le parti per il periodo di imposta in corso al momento di presentazione dell'istanza e per i quattro successivi. In caso di violazione, anche parziale, dei termini dell'accordo, l'Agenzia invia una richiesta motivata al contribuente (via PEC o tramite Raccomandata A/R), con invito a presentare eventuali memorie a difesa del proprio operato entro il termine di 30 giorni. Nel caso in cui tali memorie siano considerate inidonee a smentire la denunciata violazione dell'accordo, ovvero nel caso in cui non sia rispettato il termine dei 30 giorni per la presentazione delle stesse, l'accordo si considera risolto, anche solo in parte, dalla data in cui si è verificata la violazione o, qualora non sia possibile individuare tale momento, dalla data di sottoscrizione dell'accordo.

Il provvedimento, inoltre, prevede la possibilità di modifica dell'accordo, su iniziativa dell'ufficio o del contribuente, in caso di mutamento di circostanze rilevanti. Nel caso in cui a seguito della successiva fase contraddittoria 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.

Infine, per quanto concerne il rinnovo dei termini dell'accordo, il contribuente può presentare una richiesta almeno 90 giorni prima della scadenza. Almeno 15 giorni prima della scadenza dell'accordo medesimo, l'ufficio deve comunicare il proprio assenso, ovvero rigettare la richiesta con provvedimento motivato.