

Verona, 25 Maggio 2016

## CIRCOLARE TEMATICA

# Patent Box - Disciplina e chiarimenti ufficiali

**DISCLAIMER:** La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

**INFORMATIVA EX ART. 13 D.LGS. 196/2003:** La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il “titolare” del trattamento dati è *Studio Righini e Associati* con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a [studiorighini@studiorighini.it](mailto:studiorighini@studiorighini.it)

## 1 PREMESSA

L'art. 1 co. 37 - 45 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) e il DM 30.7.2015 disciplinano un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "*Patent box*") per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali (quali *software* coperto da *copyright* e brevetti).

In relazione a tale agevolazione, l'Agenzia delle Entrate ha emanato i seguenti provvedimenti attuativi:

- provv. 10.11.2015 n. 144042;
- provv. 1.12.2015 n. 154278;
- provv. 23.3.2016 n. 43572;
- provv. 6.5.2016 n. 67014.

I chiarimenti ufficiali relativi alla misura agevolativa in esame sono stati forniti con i seguenti documenti:

- circ. Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 36;
- circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11;
- circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12 (recepisce le risposte fornite nel corso di Telefisco 2016).

Di seguito si riepiloga la disciplina del *Patent box*, alla luce dei chiarimenti forniti.

## 2 SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare del *Patent box* tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente:

- dalla natura giuridica;
- dalla dimensione;
- dal settore produttivo di appartenenza.

L'agevolazione è fruibile anche dalle stabili organizzazioni (a cui sono attribuibili i beni immateriali agevolabili) nel territorio dello Stato di soggetti 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.

Per fruire dell'agevolazione, colui che esercita l'opzione deve:

- avere diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali;
- svolgere attività di ricerca e sviluppo.

### ***Soggetti esclusi***

Non possono accedere al regime agevolativo:

- i titolari di reddito di lavoro autonomo;
- i soggetti assoggettati a procedure non finalizzate alla continuazione dell'attività (es. fallimento, liquidazione coatta);
- i soggetti titolari di reddito d'impresa che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (es. nuovo regime forfetario ex L. 190/2014, *tonnage tax*, società agricole che esercitano l'opzione per determinare il reddito su base catastale).

### **3 BENI IMMATERIALI AGEVOLABILI**

Sono oggetto dell'agevolazione i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- *software* coperto da *copyright*;
- brevetti industriali;
- marchi d'impresa;
- disegni e modelli;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Qualora più beni tra quelli indicati siano collegati da vincoli di complementarietà e vengano utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti, tali beni possono costituire un solo bene immateriale ai fini della disciplina per il riconoscimento del *Patent box*.

#### **3.1 SOFTWARE COPERTO DA COPYRIGHT**

L'espressione "*opere dell'ingegno*" è stata sostituita nella norma primaria con "*software protetto da copyright*" dall'art. 1 co. 148 lett. a) della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016). Tale disposizione è applicabile anche ai regimi avviati con decorrenza dall'esercizio 2015, vale a dire alle opzioni e istanze di *ruling* presentate entro il 31.12.2015.

Per *software* coperto da *copyright* si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore.

Restano esclusi dalla tutela accordata dalla legge le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.

Con riferimento alla prova da fornire in relazione al *software* coperto da *copyright*, deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 28.12.2000

445, attestante:

- la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo (in questo secondo caso specificando il negozio da cui deriva l'acquisto);
- la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno.

Può essere allegata copia del programma su supporto ottico non modificabile.

### **3.2 BREVETTI**

Per brevetti industriali (agevolabili se concessi o in corso di concessione) si intendono:

- i brevetti per invenzione;
- i brevetti per modello di utilità;
- i brevetti per nuove varietà vegetali;
- le topografie di prodotti a semiconduttori;
- il certificato complementare per prodotti medicinali;
- il certificato complementare per prodotti fitosanitari.

Con riferimento a tali brevetti:

- la prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta (in qualunque modo denominata) rilasciata dall'Ufficio competente;
- nel caso di avvenuta concessione del titolo di proprietà industriale, la prova è costituita dal relativo attestato (in qualunque modo denominato) rilasciato dall'Ufficio competente.

Devono, inoltre, essere forniti i riferimenti delle eventuali banche dati da cui è possibile desumere le predette informazioni o estrarre i relativi documenti.

### **3.3 MARCHI**

Sono oggetto dell'agevolazione i marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione.

In merito ai marchi:

- la prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta (in qualunque modo denominata) rilasciata dall'Ufficio competente;
- nel caso di avvenuta registrazione, la prova è costituita dal relativo attestato di primo deposito (in qualunque modo denominato) ovvero dall'ultimo attestato di rinnovo rilasciato dall'Ufficio competente.

Devono, inoltre, essere forniti i riferimenti delle eventuali banche dati da cui è possibile desumere le predette informazioni o estrarre i relativi documenti.

### 3.4 DISEGNI E MODELLI

Per disegni e modelli “giuridicamente tutelabili”, si intendono:

- le domande di registrazione di disegni e modelli, la cui prova dell’avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta (in qualunque modo denominata) rilasciata dall’Ufficio competente;
- i disegni e modelli registrati, la cui prova di avvenuta registrazione è costituita dal relativo attestato (in qualunque modo denominato) rilasciato dall’Ufficio competente;
- i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità, la cui tutela dura per un periodo di tre anni decorrente dalla data in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità, la cui prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000 da trasmettere all’Agenzia delle Entrate;
- il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico ai sensi dell’art. 2 co. 1 n. 10 della L. 633/41 in materia di diritto d’autore e di altri diritti connessi al suo esercizio, la cui prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000 da trasmettere all’Agenzia delle Entrate.

La suddetta dichiarazione deve:

- attestare la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo;
- attestare la sussistenza dei rispettivi requisiti di tutela in relazione al regolamento CE n. 6/2002 sui disegni e modelli comunitari ed alla legge sul diritto d’autore (L. 633/41);
- per il disegno e modello comunitario non registrato, indicare la data e l’evento in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità;
- per il disegno industriale protetto dal diritto d’autore, indicare il nome dell’autore e, se questi non è vivente, la data di decesso.

### 3.5 KNOW HOW

Ai fini del regime opzionale in commento si considerano “giuridicamente tutelabili” le informazioni aziendali e le esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali, soggette al legittimo controllo del detentore, ove tali informazioni:

- siano segrete, nel senso che non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore;

- abbiano valore economico in quanto segrete (non nel senso che possiedano un valore di mercato, ma nel senso che il loro utilizzo comporti, da parte di chi lo attua, un vantaggio concorrenziale che consenta di mantenere o aumentare la quota di mercato);
- siano sottoposte, da parte delle persone al cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete.

Con riferimento al *know how*, deve essere rilasciata una dichiarazione sostitutiva *ex DPR* 445/2000, contenente nello specifico:

- l'attestazione della legittima detenzione delle informazioni riservate in capo al richiedente;
- l'attestazione della sussistenza dei requisiti di tutela;
- la descrizione delle informazioni o esperienze;
- l'attestazione che tali informazioni non siano generalmente note o facilmente conoscibili e che presentino valore economico in quanto riservate;
- l'indicazione delle misure adottate per garantirne la riservatezza (es. archivi chiusi o supporti informatici con credenziali; non sono, invece, sufficienti generiche clausole di riservatezza).

### 3.6 ESCLUSIONI

Sono escluse dall'agevolazione del *Patent box*:

- le opere letterarie;
- le opere drammatiche;
- le opere scientifiche;
- le opere didattiche;
- i *format* radiotelevisivi;
- le opere fotografiche;
- le opere dell'arte cinematografica;
- le opere della scultura;
- le opere e composizioni musicali;
- i disegni e opere dell'architettura;
- i progetti di lavori dell'ingegneria.

Sono, inoltre, escluse dall'agevolazione le liste di nominativi (es. liste clienti e fornitori) che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di *direct marketing*.

#### 4 ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Rientrano nelle attività di ricerca e sviluppo oggetto dell'agevolazione:

- la ricerca fondamentale, vale a dire i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e *design*;
- 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 altresì 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;
- 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;
- l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*;
- le ricerche preventive, i *test* e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi 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;
- 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 (es. attività pubblicitarie e fieristiche).

#### 5 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il *Patent box* si sostanzia nella detassazione parziale del reddito derivante dai beni immateriali.

Ai fini della determinazione dell'agevolazione occorre:

- determinare il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo (diretto o "indiretto") dei beni immateriali;

- determinare il rapporto (c.d. “*nexus ratio*”) tra i costi afferenti l’attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l’accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (costi qualificati) e i costi complessivi sostenuti;
- individuare la quota di reddito agevolabile, determinata applicando al reddito derivante dall’utilizzo del bene immateriale il coefficiente risultante dal rapporto di cui al punto precedente;
- applicare, infine, a tale quota di reddito la percentuale di detassazione riconosciuta (30% per il 2015, 40% per il 2016, 50% dal 2017).

## 5.1 CALCOLO DEL REDDITO AGEVOLABILE

Il regime opzionale di tassazione agevolata riguarda:

- i redditi derivanti dalla concessione in uso a terzi dei suddetti beni immateriali (c.d. “utilizzo indiretto”);
- l’utilizzo diretto degli stessi.

Nel caso di concessione in uso a terzi dei beni immateriali, il reddito agevolabile è costituito:

- dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali (*royalties*);
- al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi, di competenza del periodo d’imposta.

La determinazione del reddito agevolabile in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali richiede obbligatoriamente la preventiva attivazione di una procedura di *ruling* con l’Agenzia delle Entrate (si veda il successivo § 6).

Per la determinazione del reddito agevolabile, è preferibile utilizzare il metodo del confronto del prezzo (CUP) e del *Residual Profit Split*.

## 5.2 CALCOLO DEL COEFFICIENTE (C.D. “*NEXUS RATIO*”)

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra:

- i costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l’accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (costi qualificati);
- i costi complessivi sostenuti per produrre tale bene (costi complessivi).

### *Costi irrilevanti*

Ai fini della determinazione del citato rapporto non rilevano:

- gli interessi passivi;
- le spese relative agli immobili;



- qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale agevolabile.

### **Profili temporali**

Per il primo periodo d'imposta di efficacia delle disposizioni relative al *Patent box* e per i due successivi (2015, 2016 e 2017, per i soggetti "solari"), i costi:

- sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti;
- sono assunti complessivamente, vale a dire senza distinzione per singolo bene immateriale.

Pertanto, considerando i soggetti "solari":

- con riferimento al 2015, ai fini del calcolo del rapporto rileveranno i costi sostenuti complessivamente nel quadriennio 2012, 2013, 2014 e 2015;
- con riferimento al 2016, rileveranno i costi sostenuti nel quadriennio 2013, 2014, 2015 e 2016;
- con riferimento al 2017, rileveranno i costi sostenuti nel quadriennio 2014, 2015, 2016 e 2017.

Con riferimento ai costi assunti complessivamente:

- è comunque necessario separare i costi relativi ai beni agevolabili da quelli relativi ai beni non agevolabili;
- soltanto in caso di oggettiva difficoltà di separazione sarà possibile considerare anche i costi relativi ai beni non agevolabili.

A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di efficacia delle disposizioni (vale a dire dal 2018, per i soggetti "solari"), i costi:

- sono quelli sostenuti nei periodi d'imposta in cui le presenti disposizioni trovano applicazione;
- sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale agevolabile (determinazione analitica).

Resta fermo che qualora l'azienda sia in grado di determinare il "*nexus ratio*" analitico relativo ai beni agevolabili già entro la chiusura del 2015, è consentito l'utilizzo di tale dato ai fini del calcolo dell'agevolazione fruibile per gli esercizi 2015, 2016 e 2017.

### **5.3 OPERAZIONI STRAORDINARIE**

In caso di operazioni straordinarie, il soggetto *avente causa* subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal *dante causa*, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel

rapporto tra costi qualificati e costi complessivi rilevante ai fini del *Patent box*.

In particolare:

- l'*avente causa* subentra nella posizione del *dante causa* anche se quest'ultimo non ha esercitato l'opzione prima dell'effettuazione dell'operazione;
- in linea generale, tale disposizione è applicabile alle sole operazioni di fusione, scissione e conferimento aventi ad oggetto aziende;
- tuttavia, l'*avente causa* può subentrare nelle posizioni del *dante causa* anche nel caso in cui le operazioni di fusione, scissione e conferimento abbiano ad oggetto singoli beni immateriali, purché siano:
  - poste in essere entro il 30.6.2016;
  - attuate tra società che al 31.12.2014 appartenevano al medesimo gruppo societario.

#### 5.4 MISURA DELLA DETASSAZIONE

La percentuale di esclusione dal concorso alla formazione della quota di reddito agevolabile è pari, per i soggetti "solari":

- al 30%, per il periodo d'imposta 2015;
- al 40%, per il periodo d'imposta 2016;
- al 50%, dal periodo d'imposta 2017.

A titolo esemplificativo, supponendo che il reddito derivante dall'utilizzo in concessione del bene immateriale sia pari a 200.000,00 euro e che il calcolo del rapporto determini una percentuale pari al 96%, la quota di reddito agevolato sarà pari a 192.000,00 euro e, conseguentemente, la detassazione per il 2015 (da indicare in UNICO 2016) sarà pari a 57.600,00 euro (30% di 192.000,00).

#### 5.5 PLUSVALENZE DA CESSIONE DEI BENI IMMATERIALI

Il regime agevolativo è esteso anche alle plusvalenze da cessione dei beni.

È infatti prevista l'esclusione dal reddito d'impresa delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali 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, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- mediante contratti di ricerca da società, anche *start up* innovative, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le quali si siano limitate a far svolgere le attività di ricerca e sviluppo dai soggetti sopra indicati al secondo e terzo punto.

Considerato che anche le plusvalenze costituiscono reddito agevolabile, la relativa variazione in diminuzione deve essere calcolata con le medesime modalità previste per l'ordinario reddito agevolabile. In sostanza, dal prodotto tra la plusvalenza e il "*nexus ratio*" scaturirà la quota di reddito agevolabile che non concorrerà alla formazione del reddito complessivo, in quanto esclusa, nei limiti del 30% per il 2015, del 40% per il 2016 e del 50% a regime.

Qualora non si verificano le suddette condizioni per l'esenzione, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza che avrebbe concorso a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui è stata realizzata in assenza della suddetta previsione.

## 6 ISTANZA DI RULING

Rientrano nell'ambito applicativo dell'accordo preventivo di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate:

- la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
- la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali realizzato nell'ambito di operazioni con società infragruppo;
- la determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili.

Solo nel primo caso la procedura è obbligatoria, negli altri due casi è facoltativa.

Per le PMI è prevista una procedura di *ruling* semplificata. In particolare, per tali soggetti i metodi e i criteri di calcolo potranno essere definiti in contraddittorio con l'ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo, senza la necessità di dettagliare i metodi e i criteri di calcolo già nell'istanza.

### 6.1 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Al fine di avere accesso alla procedura di accordo preventivo, i soggetti titolari di reddito d'impresa:

- devono indirizzare all'Agenzia delle Entrate apposita istanza in carta libera a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;

- in alternativa, possono consegnare direttamente la medesima istanza all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione;
- in ogni caso, copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti su supporto elettronico.

### ***Destinatari dell'istanza***

A decorrere dal 6.5.2016, l'istanza di *ruling* deve essere presentata:

- alla Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali, per i soggetti titolari di reddito d'impresa che, indipendentemente dal domicilio fiscale, hanno un volume d'affari o un ammontare di ricavi, indicato nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, pari o superiore a 300 milioni di euro;
- alle Direzioni Regionali e Provinciali di Trento e di Bolzano, per i soggetti titolari di reddito di impresa che, alla data di presentazione dell'istanza, hanno il domicilio fiscale nel rispettivo ambito territoriale e un volume d'affari o un ammontare di ricavi inferiore a 300 milioni di euro.

Le imprese possono presentare richiesta di chiarimenti, in merito all'individuazione dell'articolazione competente, all'indirizzo di posta elettronica [dc.acc.accordi@agenziaentrate.it](mailto:dc.acc.accordi@agenziaentrate.it).

## **6.2 DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA**

È consentito presentare o integrare successivamente la documentazione a supporto dell'istanza di *ruling*:

- entro 150 giorni dalla presentazione della medesima, per le istanze presentate dall'1.12.2015 al 31.3.2016;
- entro 120 giorni, per le altre istanze.

La documentazione integrativa deve essere inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

La documentazione integrativa per la quale al 6.5.2016 non sono ancora scaduti i termini di presentazione, va inviata a cura del contribuente alle articolazioni dell'Agenzia delle Entrate come sopra indicate.

## **7 ESERCIZIO DELL'OPZIONE**

In linea generale, il regime opzionale del *Patent box* è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, vale a dire dal 2015 per i soggetti "solari".

L'opzione per il regime di *Patent box*:

- ha durata per cinque esercizi sociali;
- è rinnovabile.

Con riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione (soggetti "solari"):

- per il 2015 e 2016, l'esercizio dell'opzione avviene presentando in via telematica l'apposito modello;
- dal 2017 l'opzione deve essere effettuata direttamente in dichiarazione dei redditi.

## 7.1 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE SENZA *RULING*

Attualmente, al fine di fruire dell'agevolazione, occorre optare per il regime opzionale:

- trasmettendo all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, il modello d'opzione;
- mediante l'apposito *software* denominato "PATENT\_BOX", disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate;
- direttamente o tramite i soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'art. 3 co. 2-*bis* e 3 del DPR 322/98 (dottori commercialisti, esperti contabili, ecc., comprese le società del gruppo).

La prova dell'avvenuta comunicazione è costituita dalla ricevuta rilasciata in via telematica dall'Agenzia delle Entrate.

L'opzione per il regime di tassazione agevolata:

- è esercitata entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione;
- riguarda il predetto periodo d'imposta e i successivi quattro.

In pratica, per un soggetto con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'opzione effettuata entro il 31.12.2015 vale per il 2015 e fino a tutto il 2019.

## 7.2 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE IN CASO DI *RULING*

Per i soggetti che utilizzano direttamente i beni immateriali, l'opzione per il regime di tassazione agevolata ha efficacia dal periodo d'imposta nel quale è presentata l'istanza di *ruling* con la quale viene determinato il contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita.

In sostanza, con riferimento al 2015, entro il 31.12.2015 le imprese dovevano:

- dapprima, trasmettere telematicamente il modello per l'esercizio dell'opzione (obbligo generale previsto per tutte le imprese che intendono beneficiare del *Patent box*);
- spedire, poi, l'istanza per l'accesso alla procedura di *ruling*.

L'opzione può essere esercitata anche tardivamente mediante l'istituto della “*remissione in bonis*”. Ad esempio, se un contribuente non ha esercitato per l'anno 2015 l'opzione ma ha presentato istanza di *ruling* entro la fine del medesimo anno, in presenza dei requisiti sostanziali per il *Patent box* può:

- effettuare la comunicazione telematica dell'esercizio dell'opzione entro il 30.9.2016;
- versare contestualmente la sanzione di 250,00 euro.

### 7.2.1 *Ruling* obbligatorio

In caso di presentazione di *ruling* obbligatorio, l'opzione produce efficacia – e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere – dall'anno di presentazione dell'istanza. Pertanto, in caso di comunicazione dell'opzione nel 2015 senza presentazione dell'istanza di *ruling*, l'opzione non ha effetto per tale annualità. Se poi l'istanza viene presentata nel 2016, il quinquennio decorre dall'anno 2016.

Il differimento della decorrenza del regime si ha soltanto nel caso in cui il *ruling* obbligatorio sia portato a termine, vale a dire venga integrata la documentazione entro il termine previsto. In caso di mancata integrazione della documentazione, infatti, si determina la decadenza dell'istanza e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata (senza alcuna conseguenza per il contribuente).

### 7.2.2 *Ruling* facoltativo

Diversa è la questione in caso di *ruling* facoltativo. Infatti:

- se viene esercitata l'opzione e non viene presentata istanza di *ruling* facoltativo, l'opzione è già efficace, inizia a decorrere il quinquennio e il contribuente determina autonomamente il reddito agevolabile; se però nel corso del quinquennio, ad esempio dopo due anni, il contribuente presenta istanza di *ruling* facoltativo, lo stesso non può determinare il reddito autonomamente per il residuo periodo triennale, ma deve attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia;
- se viene presentata istanza di *ruling* facoltativo nello stesso anno di esercizio dell'opzione, l'opzione è efficace (il quinquennio inizia a decorrere) ma il contribuente non può determinare autonomamente il reddito, dovendo attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia;
- se la documentazione non viene integrata entro il termine previsto, l'istanza di *ruling* facoltativo si considera decaduta, ma l'opzione è ancora valida; il contribuente può quindi iniziare o continuare a determinare il reddito autonomamente.

## 8 UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa ed è rilevante anche ai fini IRAP. Pertanto, occorre

operare una variazione in diminuzione:

- nel modello UNICO;
- nella dichiarazione IRAP.

## 8.1 MANCATA INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE

Non ci saranno conseguenze per il contribuente 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.

## 8.2 PERDITE

Lo sfruttamento economico dei beni immateriali può comportare, anche solo temporaneamente, che i costi eccedano i ricavi, generando in tal modo una perdita anziché un reddito.

Nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale generi una perdita, l'impresa in regime di *Patent box* rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

In particolare, nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo derivante dall'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa di periodo.

Le perdite generate in vigenza del regime di *Patent box* dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "recapture" nell'ambito del medesimo regime di *Patent box*, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi. 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.

Al riguardo, è stato precisato che:

- la perdita del singolo bene immateriale, anche per la parte relativa al periodo antecedente alla creazione dello stesso, dovrà essere memorizzata con il sistema di tracciatura a partire dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolato;
- le perdite fiscali di un determinato bene immateriale andranno a decurtare i soli eventuali redditi positivi generati dallo stesso bene nel quinquennio di efficacia dell'opzione, senza alcun impatto sul regime *Patent box* di altri beni immateriali per i quali l'azienda ha optato.

## 8.3 CUMULABILITÀ

Il *Patent box* è cumulabile con il credito d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL

145/2013.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Studio Righini