

AGEVOLAZIONI

Il Patent Box per le piccole e medie imprese

di **Davide David**

Il Provvedimento del 1.12.2015 ha completato il quadro normativo e attuativo del Patent Box e con la circolare 36/E di pari data l'Agenzia delle entrate ha fornito in primi chiarimenti in materia.

Lo spirito che si rileva dal provvedimento e dalla circolare, soprattutto con riferimento alle piccole e medie imprese, è quello di **consentire di esercitare l'opzione entro il 31 dicembre 2015 (termine ultimo per beneficiare del Patent Box già per il 2015) senza eccessive valutazioni sulla sussistenza delle condizioni di accesso e sulla reale convenienza economica.**

Una volta esercitata l'opzione le imprese avranno tempo almeno 120 giorni per approfondire condizioni e convenienza e, se del caso, rinunciare all'opzione senza conseguenze fiscali.

Tale aspetto assume un particolare rilievo soprattutto nel caso di utilizzo di marchi e di know how, dato che per tali *intangibles* il 2015 potrebbe essere l'unico anno per esercitare l'opzione, a valere anche per gli anni successivi (almeno fino al quarto).

Si coglie quindi l'occasione per sintetizzare gli aspetti del Patent Box di più generale interesse per le piccole e medie imprese (PMI), a valere sia per gli imprenditori individuali che per le società di persone e le società di capitali.

Ai fini di cui trattasi rientrano tra le PMI tutte le imprese che hanno un organico inferiore a 250 persone e un fatturato non superiore a 50 milioni di euro o un totale di bilancio non superiore a 43 milioni di euro.

Come noto il Patent Box è stato introdotto dalla legge di stabilità 2015 (L. n. 190/14, come modificata dal D.L. n. 33/15), alla quale ha fatto seguito il D.M. 30/7/15 (attuativo della normativa), il Provvedimento direttoriale del 10.11.15 (di approvazione del modello per l'esercizio dell'opzione) e il Provvedimento direttoriale del 1.12.15 (regolamentante la procedura di ruling).

Il Patent Box consiste, in estrema sintesi, nella possibilità di escludere da tassazione una parte del reddito derivante dall'utilizzazione di alcuni beni immateriali (IP) nonché le plusvalenze derivanti dalla loro cessione.

La parte del suddetto reddito esclusa da tassazione è:

- del 30% per il 2015 (*rectius* per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014);
- del 40% per il 2016 (*rectius* per il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014);
- del 50% per tutti i periodi di imposta successivi (dal 2017 in poi per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

L'agevolazione opera sia ai fini delle imposte sui redditi (Irpef e Ires) che ai fini Irap.

Il reddito agevolabile è quello derivante dall'utilizzo dei seguenti IP:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali (concessi o in corso di concessione);
- marchi di impresa (registrati o in corso di registrazione);
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali (know how) proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Condizione per poter beneficiare del Patent Box è che l'impresa svolga attività di ricerca e sviluppo (quali individuate dal D.M. 30/7/15) finalizzate alla produzione dei sopraelencati beni immateriali.

La condizione è rispettata anche se le attività sono svolte mediante contratti di ricerca stipulati con società non appartenenti al proprio gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati.

Il reddito agevolabile è quello derivante da una delle seguenti forme di utilizzo dei beni immateriali:

- **concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni;**
- **utilizzo diretto dei beni nell'ambito della propria attività imprenditoriale (di produzione, commercializzazione, ecc.).**

Nella prima ipotesi (concessione in uso) il reddito agevolabile è costituito dai canoni (royalties), al netto dei costi diretti e indiretti ad esso connessi. In tale ipotesi il reddito agevolabile è determinato direttamente dal contribuente, senza alcun intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nella seconda ipotesi (utilizzo diretto) occorre, invece, individuare il contributo economico apportato dal bene alla formazione del reddito d'impresa. La determinazione del contributo economico deve essere obbligatoriamente effettuata in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, tramite una apposita **procedura di ruling** (quale più avanti descritta).

In entrambe le ipotesi il reddito agevolabile deve essere determinato tenuto conto del

rapporto esistente tra le seguenti categorie di costi:

1. costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente dall'impresa beneficiaria, da università o enti di ricerca e organismi equiparati ovvero da società non appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa beneficiaria;
2. costi derivanti da operazioni con società dello stesso gruppo di appartenenza dell'impresa beneficiaria per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene agevolabile;
3. costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene agevolabile.

Il rapporto è dato ponendo al numeratore i costi di cui alla lettera A e al denominatore i costi di cui alle lettere A, B e C ($A/(A+B+C)$).

Il numeratore va però aumentato dei costi di cui alle lettere B e C fino a concorrenza del 30% dei costi di cui alla lettera A.

È evidente che se l'impresa svolge direttamente tutte le attività di ricerca e sviluppo, sostenendone i relativi costi (anche mediante contratti di ricerca stipulati con società non appartenenti al proprio gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati) il rapporto sarà pari ad 1 e quindi il reddito da IP risulterà interamente agevolabile.

Con riguardo alle **perdite**, la circolare 36/E/15 ha chiarito che se il reddito ascrivibile agli IP è negativo i componenti positivi e negativi attribuibili all'IP vanno fatti concorrere alla formazione del reddito del periodo nei modi ordinari. In buona sostanza, la perdita riferibile all'IP andrà ad abbattere il reddito del periodo per intero (e non in quota parte). Detta perdita andrà poi presa in considerazione nei periodi in cui gli IP genereranno redditi, i quali ai fini agevolativi andranno depurati dalla perdita stessa.

Come detto, in caso di utilizzo diretto dei beni agevolabili nell'ambito della propria attività imprenditoriale il reddito agevolato va determinato previa individuazione del contributo economico derivante dal bene stesso per il tramite di una procedura di ruling.

In estrema sintesi la procedura di ruling consiste nella individuazione, in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, delle modalità di determinazione dei componenti positivi di reddito derivanti dall'utilizzo dei beni agevolabili e dei componenti negativi ad essi riferibili.

A seguito del contraddittorio viene sottoscritto un accordo (c.d. "di ruling"), laddove logicamente lo si raggiunga, nel quale vengono definiti i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico.

L'accordo ha validità per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di ruling e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Fino a che non viene stipulato l'accordo, il reddito di impresa va determinato secondo le regole ordinarie (senza abbattimento del reddito derivante dall'utilizzo dei beni agevolabili).

La quota di reddito agevolabile, relativa ai periodi d'imposta compresi tra quello di presentazione dell'istanza di ruling e la data di sottoscrizione dell'accordo di ruling, andrà poi detassata nel periodo di imposta di sottoscrizione del predetto accordo.

Indipendentemente dall'utilizzo degli IP (concessione in uso a terzi o utilizzo diretto) l'impresa deve predisporre un **adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile** dal quale risulti il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e gli IP nonché il diretto collegamento tra gli IP e il reddito agevolabile da essi derivante.

In ipotesi di opzione per il Patent Box, **le plusvalenze** derivanti dalla successiva cessione degli IP opzionati sono escluse dal reddito (e sono quindi completamente detassate), a condizione che almeno il 90% del corrispettivo della vendita sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo, in altre attività di ricerca e sviluppo agevolabili.

Le imprese (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) che intendono beneficiare del Patent Box già per il 2015 devono esercitare l'opzione entro il 31 dicembre 2015.

L'opzione si esercita utilizzando l'apposito modello approvato con Provvedimento del 10.11.2015, da trasmettere telematicamente utilizzando il software denominato "PATENT BOX" (disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate).

Sempre entro il 31 dicembre 2015 le suddette imprese, qualora utilizzino direttamente i beni agevolabili, devono inviare l'istanza di ruling (secondo le disposizioni contenute nel Provvedimento del 1.12.2015).

Per le microimprese, le piccole e le medie imprese (PMI), la procedura è più semplice rispetto a quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni.

Nell'istanza le PMI, oltre ai propri dati identificativi, sono tra l'altro tenute a indicare (a livello generale):

- la tipologia dei beni immateriali dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione più sopra riportata (software, brevetti, marchi, disegni e modelli, know how);
- la tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta e il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni agevolabili.

Nei 120 giorni successivi alla presentazione dell'istanza le imprese devono presentare eventuali memorie integrative nonché la documentazione atta a:

- individuare analiticamente i beni agevolabili;
- indicare dettagliatamente il vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni agevolabili;
- 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 del valore dei beni agevolabili.

Le PMI che possono beneficiare della procedura semplificata non sono invece tenute a rappresentare (né in sede di istanza né nella documentazione a supporto) i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico dei beni agevolabili (come devono invece fare le imprese di maggiori dimensioni).

I predetti metodi e criteri verranno infatti definiti direttamente in contraddittorio con l'Ufficio nella procedura di accordo preventivo.