

numero 1

gennaio - febbraio 2019

RIVISTA

DELLA

GUARDIA^{DI} FINANZA

Fondata nel 1952

Bimestrale a carattere giuridico, economico e tecnico-professionale

in questo numero:

- La sorveglianza marittima attuata dal Corpo per il controllo dei confini nazionali e dell'Unione europea
Giorgio Toschi
- Quella linea sottile tra abuso del processo e diritto ad accedere al concordato
Mariacarla Giorgetti
- Un aggiornamento sulle evoluzioni della disciplina in materia di confisca negli abusi di mercato
Paolo Basile
- *Il Patent Box:*
riflessioni alla luce dei primi accordi siglati
Federico Venturi e Stefania Cabibbo



Il Patent Box: riflessioni alla luce dei primi accordi siglati (1)

di Federico Venturi* e Stefania Cabibbo**

1. Premessa – 1.1 Quadro normativo e di prassi di riferimento – 2. L'agevolazione in sintesi – 2.1 I beni immateriali oggetto di agevolazione – 2.2 Il *know-how* – 2.3 Le tipologie di utilizzo dei beni immateriali e le metodologie di determinazione del reddito agevolabile – 2.4 Modalità di calcolo del beneficio in caso di utilizzo diretto – 3. Il *ruling*, gli effetti di sottoscrizione dell'accordo e la tracciatura dei costi – 4. Operazioni straordinarie – 5. Conclusioni.

La Legge di Stabilità 2015, come successivamente modificata, ha istituito il regime di tassazione agevolata c.d. "Patent Box", su base opzionale del contribuente, applicabile, nella sua formulazione originaria, ai redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo. A distanza di quasi quattro anni dall'introduzione del regime sono stati definiti numerosi accordi di Patent Box. Il presente contributo illustra le problematiche riscontrate, le potenzialità ed i benefici connessi nella definizione degli accordi di Patent Box nonché le principali conseguenze legate al rinnovo degli accordi appena sottoscritti.

The Italian Stability Law (budget act) 2015, as amended, introduced the Patent Box incentive regime applicable to income from the use of IP, industrial patents, trademarks,

* Dottore Commercialista in Brescia.

** Dottore Commercialista in Brescia.

(1) Articolo tratto dalla relazione tenuta al convegno organizzato dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia sul tema: "Fiscalità internazionale delle imprese: beni intangibili, economia digitale e dazi doganali". Gardone Riviera (BS), 12-13 ottobre 2018.

drawings and models, processes, formulas and information on legally protected know-how acquired in the industrial, commercial or scientific field, with a view to encouraging R&D investments. Almost four years after the introduction of the rules, several Patent Box agreements have been concluded. This contribution outlines the issues, the potential and the advantages of Patent Box agreements and the main impact of newly executed renewal agreements.

1. PREMESSA

La crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha reso evidente il ruolo fondamentale dei beni immateriali nella creazione di valore aggiunto.

Tali beni immateriali, infatti, rappresentano uno strumento fondamentale per accrescere la competitività delle imprese.

Inoltre, la "volatilità" dei beni immateriali li rende facilmente collocabili in Paesi con regimi tributari favorevoli, distorcendo la concorrenza ed incrementando i fenomeni di erosione della base imponibile. Per questo, sono state elaborate, in tutti i Paesi sviluppati, norme volte a contrastare lo "spostamento strumentale e fittizio" dei beni intangibili o norme volte ad incentivare il mantenimento dei beni immateriali nei Paesi inseriti nei circuiti produttivi e "tributari" virtuosi.

Il regime di *Patent Box* fa parte di queste norme "incentivanti" ed intende premiare le imprese che svolgono e sostengono costi per determinate attività di ricerca e sviluppo idonee a conservare, accrescere e sviluppare il valore dei beni immateriali collocati nel nostro Paese ed incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere, nonché incentivare il mantenimento dei beni in Italia al fine di evitare la rilocalizzazione all'estero (2).

(2) La relazione illustrativa alla Legge di Stabilità individua le finalità di tale disposizione con riferimento alla possibilità di:

- incentivare la collocazione in Italia di beni immateriali detenuti all'estero;
- favorire il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la riallocazione all'estero;
- incoraggiare l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

Il regime è basato su schemi già adottati in altri Stati membri dell'Unione europea come Belgio, Francia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Spagna e Gran Bretagna e si ispira ai principi elaborati in ambito OCSE.

Tutti i Paesi che hanno adottato regimi di *Patent Box* hanno “personalizzato” tale agevolazione generando, di fatto, regole e benefici differenti anche in termini di aliquote fiscali. Al fine di eliminare i fenomeni distorsivi – che possono assumere le caratteristiche di “concorrenza fiscale dannosa” – l'OCSE non consente che, dopo il 30 giugno 2016, ci siano “nuove ammissioni” che possano beneficiare di regimi di *Patent Box* basati su regole e contenuti difforni da quelli indicati nel documento OCSE *Action 5 Final Report*.

1.1 *Quadro normativo e di prassi di riferimento*

Il *Patent Box* italiano riprende le linee guida identificate nell'*Action 5* del Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dell'OCSE, sebbene, per alcuni aspetti, il Legislatore italiano abbia oltrepassato quelli che erano i criteri previsti nell'*Action 5* (3).

La norma è stata introdotta in Italia dalla Legge n. 190 del 2014 (4) (Legge di Stabilità per il 2015). Il regime è stato successivamente modificato dall'art. 5 del D.L. n. 3 del 2015 (c.d. *Investment Compact*) e dall'art. 1, comma 148, della Legge n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità per il 2016).

Le disposizioni attuative sono state emanate con Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle

(3) Si pensi, ad esempio, all'inclusione iniziale dei marchi tra i beni intangibili agevolabili secondo la normativa italiana, sebbene la loro agevolabilità fosse espressamente esclusa dall'*Action 5*.

(4) Art. 1, commi da 37 a 45, della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014, pubblicata in GU n. 300 del 29 dicembre 2014.

Finanze del 30 luglio 2015 (di seguito “Decreto attuativo” o semplicemente “Decreto”).

Il Modello di opzione per il regime ed i primi chiarimenti sulle modalità ed i termini per l’accesso al c.d. *ruling* preventivo sono stati forniti dall’Agenzia delle Entrate con due provvedimenti pubblicati, rispettivamente, il 10 novembre ed il 1° dicembre 2015 (5).

Nella medesima data l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la Circolare n. 36 del 2015, seguita dalla corposa Circolare n. 11 del 7 aprile 2016.

Da ultimo, l’art. 56 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito mediante la Legge 21 giugno 2017, n. 96 (c.d. Manovra Correttiva) ha escluso i marchi dai beni immateriali agevolati, al fine di allineare il regime italiano alle indicazioni dell’OCSE. Le disposizioni attuative sono state emanate con Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017.



2. L’AGEVOLAZIONE IN SINTESI

In estrema sintesi, il regime prevede, per tutti i soggetti che presentano i requisiti testé ricordati, la parziale detassazione (6), ai fini IRES e IRAP, del reddito derivante dallo sfruttamento di qualificati beni immateriali con l’effetto che, a partire dal 2017, ove la detassazione si stabilisce in misura pari al cinquanta per cento del reddito, l’aliquota complessiva IRES ed IRAP

(5) Si tratta del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot. 144042 del 10 novembre 2015 – Approvazione del modello “Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall’utilizzo di beni immateriali” e del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot. 154278 del 1° dicembre 2015 – Disposizioni concernenti l’accesso alla procedura di accordo preventivo connessa all’utilizzo di beni immateriali ai sensi dell’art. 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

(6) In misura pari al cinquanta per cento a partire dal 2017 e del trenta e del quaranta per cento per le annualità 2015 e 2016.

passa dal 27,9 per cento al 13,95 per cento (aliquote, quindi, molto “competitive”) sul reddito riferibile ai beni intangibili agevolabili.

Il regime prevede, inoltre, la detassazione integrale delle plusvalenze realizzate con la cessione dei beni immateriali, a condizione che almeno il novanta per cento del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali agevolabili e che tale reinvestimento avvenga entro il secondo esercizio successivo a quello in cui è avvenuta la cessione.

I soggetti beneficiari per il regime di *Patent Box* sono tutti i soggetti residenti in Italia, in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa (7) ed indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi.

Rientrano, pertanto, tra i soggetti beneficiari le società di capitali, le società di persone commerciali, gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale, gli imprenditori individuali e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti in Paesi con cui è in vigore un trattato per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

Sono escluse dal regime, ai sensi dell'art. 3 del Decreto, le società assoggettate alle procedure di fallimento, alle procedure di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (8).

Per fruire dell'agevolazione i soggetti devono aver:

- esercitato determinate attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore di determinati beni immateriali;

(7) Ad eccezione dei soggetti, titolari di reddito d'impresa, che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (nuovo regime forfetario, *tonnage tax*, società agricole che esercitano l'opzione per determinare il reddito su base catastale, ecc.).

(8) Con riferimento alle imprese in amministrazione straordinaria, il beneficio può spettare qualora la procedura sia finalizzata alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica.

- diritto allo sfruttamento economico degli stessi beni, indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale ne dispongono (può cioè trattarsi sia di beni immateriali sviluppati internamente che di beni acquisiti da terzi, anche in licenza).

Per quanto concerne il primo requisito, la Legge di Stabilità 2015 richiede che i soggetti che esercitano l'opzione "svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati" finalizzate ai beni intangibili agevolati.

Il Decreto attuativo individua un elenco di attività di ricerca e sviluppo che, ove tese allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni intangibili oggetto di agevolazione, danno diritto al beneficio.

In estrema sintesi (e tralasciando quelle che riguardano i marchi, in quanto esclusi dai beni agevolabili) si tratta delle seguenti attività:

- la ricerca fondamentale;
- la ricerca applicata, incluso lo sviluppo sperimentale;
- il *design*;
- l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*;
- le ricerche preventive, i *test* e le ricerche di mercato.

La relazione illustrativa al Decreto chiarisce che non rileva il luogo (Italia o estero) in cui le attività sopra elencate sono svolte.

Il regime opera a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (per i contribuenti aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2015).

Al fine di accedere al regime risulta necessario esercitare un'opzione relativamente ai beni immateriali detenuti e che s'intende agevolare. L'opzione viene comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a decorrere dal quale s'intende usufruire del regime.

L'opzione per il *Patent Box* è irrevocabile: una volta esercitata, ha durata pari a cinque periodi d'imposta e può essere rinnovata.

2.1 I beni immateriali oggetto di agevolazione

I beni “agevolati” (9), ossia quelli i cui redditi possono beneficiare dell’opzione sono i seguenti:

- *software* protetto da *copyright*;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (ivi incluso il c.d. *know-how*).

Sono, invece, esclusi dall’agevolazione il diritto d’autore (ad eccezione del *software* protetto da *copyright*) e le liste di nominativi, quali ad esempio le liste fornitori e clienti.

Come ricordato nelle premesse, il D.L. n. 50 del 2017 ha rimosso i marchi dall’elenco dei beni agevolati, con effetto per le opzioni effettuate con riguardo al terzo periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare, a decorrere dal 2017).

La *ratio* della modifica normativa discende dalla volontà del Legislatore di allineare la vigente disciplina italiana dell’*industrial patent* alle Linee Guida OCSE ed in particolare all’*Action 5* del BEPS, che escludono espressamente i marchi commerciali (c.d. *marketing-related patents*) dal novero degli intangibili agevolabili.

La modifica normativa non ha riguardato, invece, le opzioni esercitate per i primi due periodi d’imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2014 (*i.e.*, per il 2015 e il 2016, per i soggetti solari) che, pertanto, restano valide fino alla scadenza naturale del quinquennio – c.d. *grandfathering*

(9) Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell’Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell’Unione europea, Trattati e Convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo Paese di protezione del bene.

(ovvero quel periodo, concesso dall'OCSE, nel quale è possibile conservare i benefici secondo la disciplina ordinaria, anche se non conformi alle *Guidelines*).

Di contro, il D.L. n. 50 del 2017 ha inserito la possibilità di agevolare i “redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, legati da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente” quelli oggetto di agevolazione. Si tratta, quindi, dei beni intangibili rientranti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione che sono legati fra loro da vincoli di complementarietà tali da essere considerati come un unico bene intangibile agevolabile.

2.2 *Il know-how*

Il *know-how* viene definito (10) come il “patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove, patrimonio che è: i) segreto, vale a dire non genericamente noto o accessibile; ii) sostanziale, vale a dire significativo e utile per la produzione di prodotti contrattuali; e iii) individuato, vale a dire descritto in modo sufficientemente esauriente, tale da verificare se risponde ai criteri di segretezza e sostanzialità”. Il *know-how* rappresenta l'insieme di processi, formule e informazioni relativi a

(10) Si confronti Circolare n. 11 del 2016 con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che “Per informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese /quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili si fa riferimento all'ambito di protezione delle informazioni aziendali riservate, come previsto dall'art. 39 del *TRIPs Agreement (Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights)* ratificato dall'Italia con la Legge 29 dicembre 1994, n. 747, che nell'ordinamento nazionale italiano attribuisce in capo al legittimo detentore un diritto di proprietà industriale, disciplinato agli artt. 98 e 99 del Codice della Proprietà Industriale (D.Lgs. 10 febbraio 2005, n. 30, “cpi”). In particolare, rientra in tale ambito di applicazione il *know-how* di cui all'art. 1, lett. i) del Regolamento CE n. 772/2004, del 27 aprile 2004”.

esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili.

La segretezza è, pertanto, l'elemento fondante della stessa nozione di *know-how*. Nella stessa Circolare n. 11/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate è stato evidenziato che le informazioni tutelabili devono essere:

- segrete, cioè non note e facilmente accessibili;
- provviste di un valore economico che determini un vantaggio concorrenziale;
- sottoposte a misure adeguate per mantenerne la segretezza.

La segretezza ha rappresentato inizialmente un fattore "penalizzante", ai fini dell'agevolazione, per il *know-how* in quanto alcune imprese hanno ritenuto di non voler divulgare informazioni sui propri processi produttivi e considerata la complessità di raccogliere le informazioni e documentare le procedure. Per queste ragioni e atteso che l'agevolazione su altri beni immateriali presentava maggiore facilità di utilizzo, nella prima tornata di istanze, il *know-how* non ha svolto il ruolo di "protagonista".

Ad oggi, invece, anche a fronte dell'eliminazione dei marchi dall'elenco dei beni intangibili agevolabili, il *know-how*, sta acquisendo sempre più importanza nell'ambito dell'agevolazione in esame (11). Infatti, anche se le modifiche introdotte al *Patent Box* dalla Manovra Correttiva (D.L. n. 50 del 2017) hanno ridotto il campo di applicazione dell'agevolazione, le stesse possono costituire un'opportunità e uno stimolo per le imprese italiane che hanno puntato ad una sempre maggiore innovazione del prodotto e/o del processo produttivo.

L'esperienza professionale ha dimostrato che questo bene intangibile è stato spesso sottovalutato, erroneamente, dagli stessi imprenditori.

Vi sono, infatti, alcuni settori, quali ad esempio quello alimentare, in cui il *know-how* trova spazio – tipicamente – in relazione alle tecniche di produzione e alle formule e/o ricette segrete. Non è raro, infatti, che le scelte strategiche e le *policy* aziendali tendano a proteggere le formule

(11) D. CAGNONI – A. D'UGO, *Per il Patent Box cresce l'opzione del know how*, *Il Sole 24 Ore*, 4 giugno 2018

mantenendole segrete, anziché optare per il deposito e la protezione giuridica del brevetto.

Vi sono altri settori, quali l'*automotive* e tutto l'indotto ad esso riferibile, in cui le imprese hanno effettuato imponenti investimenti in tecnologie d'avanguardia che hanno consentito alle stesse di garantirsi ottimi vantaggi competitivi rispetto ai concorrenti sul mercato e hanno permesso di sviluppare *know-how* di prodotto e di processo molto rilevanti e forieri di extraredditi rilevanti.

Le imprese italiane, forse "più povere" di brevetti rispetto a quelle di altre giurisdizioni (Germania) sono però portatrici di *know-how* di prodotto e di processo in maniera molto diffusa, e, spesso, sono inconsapevoli di ciò; il *Patent Box*, oltre ad essere un'agevolazione tributaria, è frequentemente uno stimolo ulteriore a tutelare e a valorizzare questi *know-how*.

2.3 *Le tipologie di utilizzo dei beni immateriali e le metodologie di determinazione del reddito agevolabile*

Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione ai sensi di quanto chiarito dall'art. 7 del Decreto:

- la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei suddetti beni immateriali agevolati;
- l'uso diretto dei beni immateriali, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso.

Secondo quanto chiarito dalla relazione illustrativa, "i soggetti beneficiari possono optare per il regime indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo degli stessi, con ciò dovendosi ricomprendere, a titolo esemplificativo, i beni immateriali sviluppati internamente dal contribuente ma anche quelli acquisiti da altri soggetti (anche in licenza) e sui quali il contribuente svolge attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo".

La tipologia di utilizzo del bene intangibile determina le modalità da seguire ai fini della determinazione del "reddito agevolabile" che, nel caso

di utilizzo indiretto, rappresenta la differenza tra i canoni di concessione lucrati ed i costi diretti e indiretti ad esso connessi fiscalmente rilevanti, mentre, nel caso di utilizzo diretto, è determinato come la differenza tra i ricavi impliciti derivanti dall'utilizzo del bene e i costi diretti e indiretti fiscalmente rilevanti.

In caso di utilizzo indiretto, i criteri ed i metodi di determinazione del reddito agevolabile possono (in via facoltativa) essere stabiliti mediante accordo preventivo, nella forma del *ruling c.d. internazionale*, con l'Agenzia delle Entrate solo qualora l'utilizzo indiretto sia infragruppo. In caso di concessione in uso a terzi non è previsto alcun obbligo e nessuna facoltà di accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate.

In caso di utilizzo diretto, il contributo economico generato dal bene consiste nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo (o nella perdita complessiva) derivante dall'attività d'impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso (c.d. *royalty* implicita).

I criteri e metodi di determinazione del contributo economico al reddito d'impresa devono essere preventivamente stabiliti mediante accordo – *ruling c.d. internazionale* – con l'Agenzia delle Entrate.

Per la determinazione dei metodi e dei criteri di calcolo ai fini della quantificazione del contributo economico agevolabile, si deve fare riferimento alle tecniche di valutazione individuate tra i metodi OCSE sui prezzi di trasferimento.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il capitolo Linee Guida OCSE a cui fare riferimento è il Capitolo VI dedicato alle transazioni che coinvolgono l'uso o il trasferimento di beni immateriali, come modificato dalle azioni 8-10 del progetto BEPS.

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate con il Decreto attuativo e con il Provvedimento del 1° dicembre 2015 ha fornito un'importante precisazione in merito ai metodi da adottare per quantificare il contributo economico relativo ai beni intangibili in caso di utilizzo diretto.

Il punto 3.2 del citato Provvedimento dispone, infatti, che “il contributo economico al reddito d'impresa del bene immateriale è determinato sulla

base degli *standard* internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento”.

Il documento *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* pubblicato il 5 ottobre 2015, ha riscritto il Capitolo VI delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento (*TP Guidelines*). Il paragrafo 6.131 delle Linee Guida OCSE, con specifico riferimento alla selezione del metodo più appropriato per la valutazione del prezzo di trasferimento di beni immateriali, richiama il contenuto del Capitolo II delle stesse *TP Guidelines*, dal paragrafo 2.1 al 2.11 ove (in particolare nel paragrafo 2.3) viene ricordato che esiste, a parità di condizioni, una gerarchia tra i diversi metodi descritti, da quello maggiormente indicato a quello che va utilizzato solo in ultima istanza. Al riguardo, specifica: “Qualora, sulla base dei criteri descritti nel paragrafo 2.2, sia possibile applicare in maniera ugualmente affidabile un metodo tradizionale basato sulla transazione e un metodo basato sull'utile delle transazioni, il metodo tradizionale basato sulla transazione è preferibile al metodo basato sull'utile delle transazioni. Inoltre, laddove si possa applicare in maniera ugualmente affidabile, sulla base dei criteri descritti nel paragrafo 2.2, il metodo del confronto di prezzo (metodo CUP) e un altro metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento, il metodo del confronto del prezzo è preferibile”.

In tal senso, il paragrafo 6.145 del Capitolo VI evidenzia che: “i metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento probabilmente più adatti per i trasferimenti di uno o più beni immateriali sono il metodo del confronto del prezzo e il metodo di ripartizione degli utili”, ossia il CUP ed il *Profit Split*, e che i metodi impiegati per la valutazione degli intangibili potrebbero essere un valido supporto.

Nello specifico il metodo:

- CUP si basa sull'analisi della congruità del prezzo applicato sulla base di transazioni comparabile tra soggetti indipendenti;
- *Profit Split* consiste nell'allocare il reddito complessivo – che sarà l'oggetto dell'analisi per determinare la congruità degli elementi della transazione tra parti non indipendenti – della transazione alle parti coinvolte in base alle funzioni svolte, i rischi assunti e le attività utilizzate (c.d. analisi funzionale).

Per completezza si ricorda che, a livello nazionale, l'OIV ha pubblicato il 4 dicembre 2015 una bozza di documento, in cui vengono individuati alcuni metodi di stima del reddito prodotto dall'intangibile (*Relief from royalty*, *Excess earnings*, *With and Without* e Reddito implicito).

L'esperienza professionale ha dimostrato come l'Agenzia delle Entrate ritenga più opportuno affidarsi ai metodi vagliati dall'OCSE e non ai metodi "alternativi" proposti dall'OIV sebbene taluni siano, nella sostanza, riconducibili a quelli prescritti dalle *TP Guidelines* (12) e altresì come il metodo del confronto del prezzo sia da utilizzare con particolare attenzione e solo ove le transazioni individuate tra soggetti indipendenti presentino un'elevata comparabilità con la transazione oggetto di verifica.

D'altronde sono le stesse Linee Guida OCSE a riconoscere che sia necessario prestare particolare attenzione nell'utilizzo del metodo del confronto del prezzo nell'ambito del trasferimento di beni immateriali per identificare se effettivamente le transazioni siano comparabili (13).

(12) In particolare il metodo:

- *Relief from royalty* (proposto dall'OIV) – che prevede che il beneficio economico del bene immateriale coincida con la *royalty* che l'impresa, se non avesse avuto la proprietà dell'intangibile, avrebbe dovuto riconoscere ad un terzo per poterlo ottenere in licenza – è sostanzialmente assimilabile ad un CUP in quanto fa riferimento ad evidenze di mercato;
- *Excess earnings* (di matrice OIV) – che identifica il contributo economico con il reddito residuale nel caso in cui l'impresa possedesse esclusivamente il bene immateriale che si vuole agevolare e fosse costretta a pagare per ottenere in locazione tutti gli altri beni materiali e immateriali – potrebbe essere ricondotto al *Profit Split* in quanto implica una remunerazione delle singole funzioni aziendali per riuscire ad identificare il "residuo" attribuibile esclusivamente al bene immateriale.

(13) Si confronti paragrafo 6.146 del Capitolo VI: "Quando il metodo del confronto del prezzo è utilizzato nell'ambito del trasferimento di beni immateriali, si deve prestare particolare attenzione alla comparabilità dei beni immateriali o dei diritti sui beni immateriali trasferiti nella transazione tra imprese associate e nelle potenziali transazioni comparabili tra parti indipendenti. Bisognerà considerare le caratteristiche economicamente rilevanti o i fattori di comparabilità descritti nella Sezione D.1 del Capitolo I. Le questioni descritte nelle Sezioni da D.2.1 a D.2.4 di questo capitolo sono particolarmente importanti per la valutazione della comparabilità di specifici beni immateriali trasferiti e per la realizzazione degli aggiustamenti di comparabilità, ove possibile. È necessario riconoscere che in molti casi comparabili affidabili che riguardano beni immateriali potranno essere difficili o impossibili da individuare".

Anche in questo caso, l'esperienza professionale ci ha confermato che il metodo CUP raramente si presenta come utilizzabile nell'ambito dell'analisi su *know-how* o brevetti (e lo è di più sui marchi ad oggi non più agevolabili) e ciò in relazione alla scarsa comparabilità di questi *intangibles* tra di loro e alla scarsa diffusione della loro "mappatura" in banche dati ufficiali/riconosciute su cui effettuare le ricerche in termini di CUP esterno. Tutto ciò considerando l'elevata comparabilità richiesta tra le transazioni.

2.4 Modalità di calcolo del beneficio in caso di utilizzo diretto

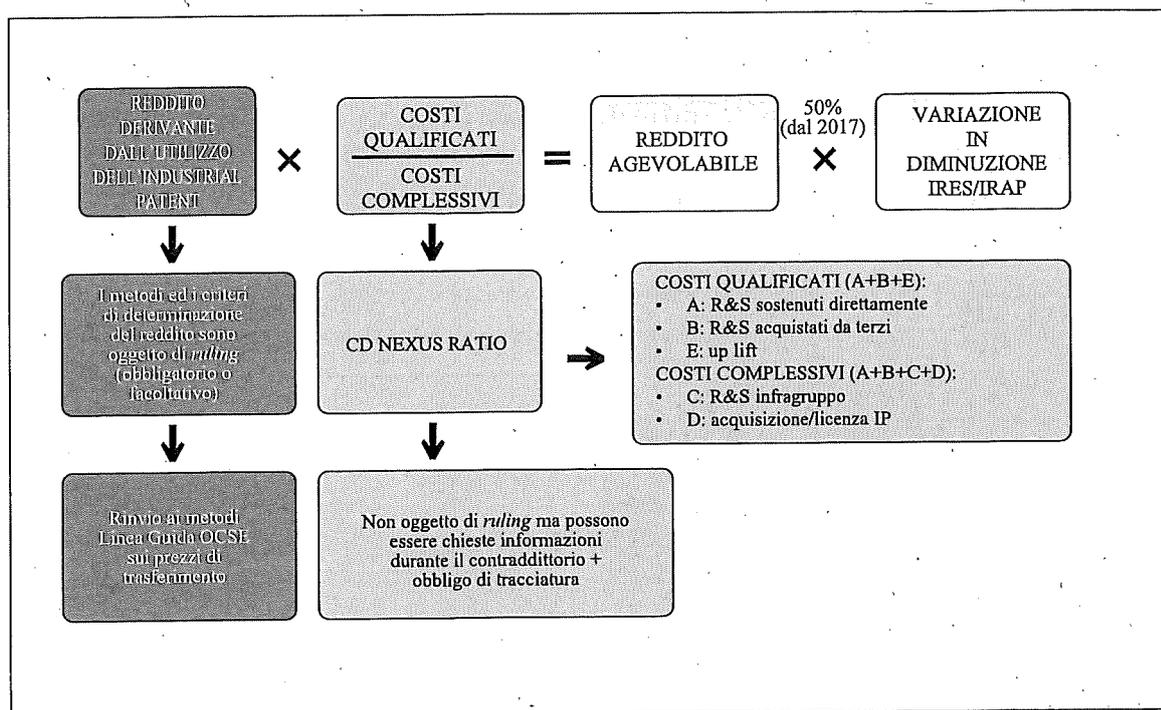
Il procedimento da seguire per determinare l'agevolazione è il seguente:

- a) identificazione del reddito derivante dallo sfruttamento (uso diretto o concessione in uso) dei beni immateriali agevolabili (ove necessario, tramite accordo di *ruling* con l'Amministrazione finanziaria);
- b) determinazione del rapporto (*nexus ratio* o semplicemente *ratio*) tra i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale direttamente dall'impresa o mediante *outsourcing* a terzi indipendenti, quali università o centri di ricerca, e i costi complessivamente sostenuti per produrre tale bene. Il numeratore del rapporto può essere incrementato, fino a concorrenza del trenta per cento dello stesso (c.d. *uplift*), 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 del gruppo;
- c) moltiplicazione del reddito attribuibile allo sfruttamento dei beni agevolabili, di cui al punto a), per il *ratio*, al fine di ottenere la porzione avente diritto al beneficio;
- d) moltiplicazione del valore risultante e di cui al punto c) per la percentuale di esclusione dalla base imponibile IRES ed IRAP (cinquanta per cento a partire dal 2017).

Per quanto riguarda il punto a), si è ricordato, nel precedente paragrafo, come i metodi preferiti da adottare ai fini dell'identificazione del reddito agevolabile siano il CUP e il *Profit Split*.

La tabella che segue esemplifica i diversi procedimenti e passaggi nel calcolo dell'agevolazione.

Reddito agevolabile



Operativamente, il metodo CUP è finalizzato all'identificazione di una *royalty* di mercato da individuarsi in transazioni aventi ad oggetto i medesimi beni intangibili o beni intangibili comparabili.

In tal senso il CUP potrà essere:

- CUP interno: la *royalty* è desunta da operazioni realizzate dalla società con soggetti terzi indipendenti aventi ad oggetto i medesimi intangibili (situazione non usuale), ad esempio utilizzo di prodotti a marchio proprio e a marchio GDO;
- CUP esterno: la *royalty* è desunta da banche dati specializzate in cui vengono individuate transazioni tra soggetti terzi indipendenti aventi ad oggetto intangibili comparabili (come ricordato in precedenza, in-

individuare transazioni comparabili non è sempre agevole, vista la specificità degli intangibili e le informazioni – ridotte – pubblicate nelle banche dati).

Identificata la *royalty*, risulta necessario individuare i ricavi su cui insiste l'intangibile. Moltiplicando la *royalty* per i ricavi si ottiene il canone riferito all'intangibile agevolato.

Il reddito agevolabile è calcolato come differenza tra il canone ed i costi diretti sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento dell'IP e una quota dei costi indiretti. I costi vanno considerati nella loro valenza fiscale.

La tabella che segue esemplifica il calcolo tramite il metodo CUP.

Metodo CUP

| CUP | |
|---|------------|
| Royalty di mercato (A) | 4% |
| Ricavi su cui insiste l' <i>Industrial Patent</i> (B) | 50.000.000 |
| Canone riferito all' <i>Industrial Patent</i> (C=A*B) | 2.000.000 |
| Costi diretti ed indiretti riferiti all' <i>Industrial Patent</i> (D) | - 800.000 |
| Reddito agevolabile (E=A-D) | 1.200.000 |
| Risparmio d'imposta (IRES+IRAP) | 167.400 |
| Risparmio su 5 anni (ipotesi: ricavi costanti) | 837.000 |

Il CUP esterno va verificato tramite l'utilizzo di banche dati "accreditate" presso l'Amministrazione Finanziaria (tra cui *Royalty Range*), qualora non sia utilizzabile il CUP esterno e vanno comunque tracciate e allegate all'istanza tutte le analisi svolte al fine di poter dimostrare di aver "oculatamente" escluso l'utilizzo del metodo preferito.

La tabella che segue esemplifica una ricerca in una banca dati accreditata.

Royalty Range (European Royalty Database)

| | | I. Identification of intangibles and Legal Owner of Intangibles | | | | | III Remuneration | | IV. Reference | |
|-----|------------------|---|---------------------------------|------------------------|--|-------------------|----------------------------|--------------|-------------------|--|
| | | General | | | Limitations | | | | | |
| No. | Unique Code | Type | Licensor | Licensee | Description of Object | Date of Agreement | Time Period Cessation Date | Royalty Rate | Base | Link |
| 1 | RR20130909T07002 | Know-how, License, Technology, Patent | Research Frontiers Incorporated | BOS GmbH & Co. KG | License under licensor's know-how and patents to make, lease, sell or otherwise dispose of a variable light transmission device (valve) ad a sunshade device attached to a window, windshield or other interior part of a military or non-military transportation vehicle to protect from sunlight or glare. | 04/02/2002 | Unspecified | 4,00% | Net selling price | http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/793524/000079352402000001/ex10-21.txt |
| 2 | RR20140703T05001 | Know-how, License, Trade secret, Technology, Patent | Quixote Corporation | B&B Electromatic, Inc. | License under patents and technology, including know-how, trade secrets and other technical information, to make, use and sell products for certain non-railroad, non-bridge roadway applications and non-railroad bridge access applications related to patented crossing guard comprised of an arm, gate, locks, cables and operator raising and lowering arm. | 18/03/2002 | Unspecified | 10,00% | Net receipt | www.sec.gov/Archives/edgar/data/32870/000091205702037083/a2069730z10-k.htm |

Il metodo del *Profit Split* permette di ripartire il reddito della società (o della divisione interessata dagli intangibili agevolabili) tra le diverse funzioni caratterizzanti l'attività della società al fine di isolare il profitto residuale attribuibile ai beni intangibili agevolabili.

Il reddito agevolabile è calcolato come differenza tra il reddito complessivo aziendale (o divisionale) ed il reddito *standard* riferito alle funzioni routinarie nonché il reddito attribuito ai beni intangibili non agevolabili (*manufacturing returns* e *marketing returns*).

Operativamente risulta necessario individuare:

- le funzioni routinarie da remunerare (solitamente produzione e distribuzione ma l'analisi va fatta su ciascuna realtà aziendale);
- la marginalità standard attraverso *benchmark analysis*. L'obiettivo è individuare la marginalità di soggetti semplici che svolgono le funzioni routinarie senza possedere particolari intangibili;
- gli altri fattori aziendali non agevolabili su cui allocare una parte di extra profitto.

I costi del conto economico del bilancio saranno quindi divisi tra le funzioni routinarie (produzione e distribuzione) e le attività di ricerca e sviluppo (IPBOX); i costi di produzione (con applicato il *mark-up* derivante dalle *benchmark analysis* sui *comparables* produttivi) e l'intero fatturato moltiplicato per il *mark-up* dei *comparables* operanti nella distribuzione (dove la funzione distribuzione è rilevante) determineranno l'EBIT standard delle società che operano in assenza di *intangibles*. L'ulteriore "assorbimento" di EBIT, dato dal *mark-up* sulla percentuale della *benchmark* sui *comparables* che si colloca tra mediana e terzo quartile, remunererà i "soft intangibles" non agevolabili, la differenza derivante da questo calcolo con l'EBIT aziendale, determinerà l'extrareddito ascrivibile agli *intangibles* agevolabili e quindi la quota di reddito detassabile ai fini del *Patent Box*.

La tabella riportata nel seguito esemplifica il calcolo secondo il metodo "*Profit Split*" in un caso in cui la funzione distribuzione è rilevante.

Metodo Residual Profit Split

Residual Profit Split Method – funzione distribuzione rilevante

| Descrizione voce | Reddito società/divisionale (A) | Incidenza costi | Remunerazione | Remunerazione di mercato (da benchmark) (B) | Dove mi colloca nell'intervallo di benchmark | Remunerazione Standard (C=A*B) |
|---|---------------------------------|-----------------|---------------|---|---|--------------------------------|
| Ricavi | | | | | | |
| Ricavi | 50.000.000 | | | | | |
| Totale ricavi | 50.000.000 | | | | | |
| Costi fiscali per funzione | | | | | | |
| funzione produzione | - 43.000.000 | 92,1% | Cost plus | 4,50% | media tra mediana e III quartile | 1.935.000 |
| funzione distribuzione | - 3.700.000 | 7,9% | ROS | 1,80% | media tra mediana e III quartile | 900.000 |
| Totale costi fiscali funzioni routinarie/core | 46.700.000 | 100,0% | | | | |
| Risultato operativo rettificato | 3.300.000 | 6,60% | | | Reddito standard | 2.835.000 |
| | | | | | Extra reddito agevolabile | 465.000 |
| | | | | | Risparmio d'imposta (IRES+IRAP) | 64.868 |
| | | | | | Risparmio su 5 anni (ipotesi: reddito costante) | 324.338 |

PRODUZIONE

| | |
|--------------------------|--------------------------|
| Intervallo interquartile | Average PLI (EBIT/costi) |
| I Quartile | 1,50% |
| Mediana | 4,00% |
| III Quartile | 5,00% |
| | ▲ MEDIA 4,50% |

DISTRIBUZIONE

| | |
|--------------------------|----------------------------|
| Intervallo interquartile | Average PLI (EBIT/vendite) |
| I Quartile | 0,40% |
| Mediana | 1,30% |
| III Quartile | 2,30% |
| | ▲ MEDIA 1,80% |

L'agevolazione prevede un obbligo di tracciatura del reddito a partire dall'esercizio 2015 – indipendentemente dal fatto che la società abbia esercitato l'opzione solo per gli esercizi successivi – qualora lo stesso, determinato secondo i metodi ed i criteri sopra descritti, risultasse negativo (perdita).

È possibile, infatti, che, soprattutto nei primi anni di sfruttamento del bene immateriale, i costi di ricerca e sviluppo possano eccedere i ricavi.

Se si realizzasse tale ipotesi, si innescherebbe automaticamente il meccanismo di "recapture delle perdite": i redditi agevolabili generati negli esercizi in cui è in vigore l'opzione al regime e riferibili ad un determinato bene intangibile agevolato dovranno preventivamente essere decurtati dal valore delle perdite pregresse, prodotte sia ante che in vigenza del regime di *Patent Box*, riferibili al medesimo intangibile.

Tali perdite non avranno alcun impatto sui redditi eventualmente generati da altri beni immateriali (non complementari) per i quali sia stata esercitata l'opzione.

Il *nexus ratio* (punto b) di cui sopra), consente di imputare il beneficio al soggetto che sostiene effettivamente i costi per l'attività di ricerca e sviluppo relativi ai beni immateriali da cui origina il reddito agevolabile.

Pertanto, può beneficiare del regime agevolato di tassazione soltanto la quota parte di reddito determinata, mediante un procedimento indiretto, sulla base del rapporto tra spese sostenute per il bene immateriale e la totalità delle spese sostenute dal contribuente.

Il coefficiente è, infatti, costituito dal rapporto tra:

- i costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale;
- i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene".

Per i primi tre periodi d'imposta, ai fini del conteggio del *nexus*, i costi di ricerca e sviluppo relativi ai beni immateriali agevolati potevano essere considerati in modo aggregato (considerando i costi sostenuti nell'anno oggetto di agevolazione e nel triennio precedente).

Si precisa che a regime (ossia dal 2018) le imprese devono determinare un coefficiente differente per ciascun bene immateriale oggetto di opzione, che farà riferimento solamente alle spese di ricerca e sviluppo sostenute a far data dall'anno 2015 (inizio periodo di tracciatura obbligatoria).

Ai fini della determinazione del reddito agevolabile (punto c), di cui sopra), sarà, quindi, necessario moltiplicare il reddito attribuibile allo sfruttamento dei beni agevolabili, di cui al punto a), per il *nexus ratio*, di cui al punto b).

Tale valore, moltiplicato per la percentuale di esclusione dalla base imponibile IRES ed IRAP (cinquanta per cento a partire dal 2017), determinerà il valore effettivo del reddito agevolabile (punto d) di cui sopra).

3. IL *RULING*, GLI EFFETTI DI SOTTOSCRIZIONE DELL'ACCORDO E LA TRACCIATURA DEI COSTI

Si è ricordato nelle premesse come per accedere al regime per il *Patent Box* sia necessario esercitare l'opzione nella dichiarazione dei redditi.

In caso di utilizzo diretto del bene, l'opzione è obbligatoriamente corredata da una apposita istanza di *ruling* (che è, invece, facoltativa, nel caso di concessione in uso del bene immateriale – utilizzo indiretto – a società del gruppo o di determinazione della plusvalenza da cessione di beni immateriali infragruppo).

L'istanza deve essere indirizzata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate ed è trasmessa in carta libera a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero con consegnata direttamente a fronte di apposita ricevuta, entro la fine dell'esercizio con riferimento al quale si intende richiedere l'accesso al regime.

L'istanza deve essere corredata dalla documentazione prevista ai punti 3, 4 e 5 del Provvedimento (a seconda che l'interpello riguardi, rispettivamente, l'utilizzo diretto degli intangibili, l'utilizzo indiretto nell'ambito di Gruppi o i criteri di calcolo delle plusvalenze).

Per quanto concerne l'utilizzo diretto, la documentazione deve essere atta a:

- a) individuare analiticamente i beni immateriali agevolabili;
- b) indicare il vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni;
- c) descrivere le attività di ricerca e sviluppo svolte e il diretto collegamento delle stesse con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento di valore dei beni immateriali agevolabili (14);
- d) illustrare dettagliatamente i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico nonché le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

La suddetta documentazione deve essere inviata entro centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare l'istanza, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'Ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti, al momento della sottoscrizione e rimane in vigore per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi.

A fronte dell'avvenuta sottoscrizione dell'accordo di *ruling*, il contribuente potrà recepire le variazioni in diminuzione relative al *Patent Box*, anche per gli anni precedenti mediante la presentazione in dichiarazioni integrative:

Il perfezionamento della procedura non esaurisce gli adempimenti e gli obblighi da porre in essere durante il periodo di vigenza dell'agevolazione. Tali adempimenti (il cui rispetto sarà verificabile nell'ambito degli ordinari

(14) A differenza dell'agevolazione ricerca e sviluppo (dove sono generiche e generali), le attività di supporto allo sviluppo dell'intangibile devono essere "mirate" appunto sul bene intangibile e presenti nel quadriennio precedente e nel quinquennio successivo (quello agevolato) anche quale miglioramento o customizzazione su ulteriori produzioni.

controlli esperiti dall'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza) possono risultare facoltativi, ovvero obbligatori. Al riguardo è necessario verificare in maniera critica le previsioni dell'accordo (ove vengono riepilogati gli obblighi in capo al contribuente e gli effetti derivanti dalle violazioni dell'accordo).

Tra gli aspetti da monitorare segnaliamo, in particolare:

1. agevolazione di un nuovo bene immateriale: nel caso in cui, in vigenza dell'accordo ma in un periodo d'imposta successivo a quello di firma dell'accordo, il soggetto che ha aderito al regime intenda "agevolare" un nuovo bene immateriale (non incluso nel primo accordo siglato), dovrà esercitare una nuova opzione che avrà durata pari a cinque periodi d'imposta a decorrere dal suo esercizio e dovrà porre in essere *ex novo* tutti gli adempimenti del caso (ad esempio, inoltre di una nuova istanza di *ruling*). Tuttavia, laddove il nuovo bene immateriale oggetto di agevolazione presenti vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione ed il contribuente intenda considerare detti beni un solo bene immateriale ai fini dell'opzione, tale nuova opzione avrà durata coincidente con la durata residua della precedente, previo invio da parte del contribuente di un'istanza motivata per richiedere la modificazione dell'accordo. Qualora il bene non sia complementare a quelli già agevolati e non venga presentata istanza integrativa, si presupporrà un'attribuzione dell'extra reddito all'intangibile "nuovo" non agevolato con conseguente riduzione dell'agevolazione su quelli precedentemente agevolati;
2. modifica dell'accordo: il soggetto che ha aderito al regime può richiedere – secondo le forme e le modalità disciplinate nel Provvedimento stesso – durante il periodo di vigenza dell'accordo, la modificazione del medesimo, quando si verificano circostanze non previste né altrimenti prevedibili ovvero sostanziali mutamenti di quelle iniziali, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in

- sede di accordo (in particolare, per esempio, operazioni straordinarie che hanno coinvolto le società coinvolte nella gestione dell'agevolazione degli intangibili);
3. obblighi di comunicazione: gli obblighi di comunicazione scattano in caso di:
 - a) modificazioni delle condizioni di fatto e di diritto sulle quali si basa l'accordo (tra cui le assunzioni riguardanti il profilo funzionale e di rischio del contribuente, il collegamento tra i beni immateriali e le spese di ricerca e sviluppo sostenute, i metodi e i criteri di calcolo del contributo);
 - b) eventi sopravvenuti connessi ai beni immateriali oggetto di agevolazione (ad esempio, la tempestiva comunicazione della presenza di ulteriori beni complementari a quelli oggetto di agevolazione, venuti ad esistenza e registrati successivamente al primo periodo di validità dell'accordo);
 4. obblighi di trasparenza per i quali il contribuente deve:
 - a) predisporre e mettere a disposizione delle Autorità fiscali (periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta dell'Ufficio) la documentazione e gli elementi informativi utili alla verifica del rispetto dell'accordo;
 - b) consentire l'accesso delle autorità fiscali previo accordo sui tempi, l'accesso presso la sede di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili;
 - c) mettere a disposizione dell'Ufficio i documenti richiamati nell'accordo;
 5. gli ulteriori obblighi: tra questi in capo al contribuente vi è la necessità di dimostrare l'effettivo collegamento tra le spese di ricerca e sviluppo sostenute dalla società e i beni immateriali oggetto di agevolazione, la quantificazione dei costi diretti ed indiretti riconducibile agli "immateriali" oggetto di agevolazione rilevanti ai fini della determinazione del contributo economico, nonché il calcolo del *nexus ratio*, che impone di approntare

adeguati sistemi di *tracking and tracing* dei costi e dei ricavi legati ai singoli beni immateriali agevolati.

L'art. 11 del Decreto sul *Patent Box* prevede, infatti, un adeguato sistema di rilevazione delle spese e dei redditi contabile o extracontabile, a dimostrazione del diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile. L'attività di *tracing and tracking* consiste in un'imputazione analitica dei costi di ricerca e sviluppo afferenti ai beni immateriali agevolati. A tal fine è necessario individuare, nell'ambito dei costi di ricerca e sviluppo, quelli imputabili ad ogni singolo intangibile oggetto di agevolazione. L'obbligo di tracciatura riguarda l'esercizio oggetto di agevolazione nonché i tre precedenti. Tale obbligo permane per tutta la durata dell'agevolazione.

Ai fini della tracciatura è possibile predisporre un prospetto extracontabile (*excel*) in cui siano riepilogati, per ogni bene intangibile oggetto di agevolazione e per ogni annualità oggetto di tracciatura:

- "descrizione": ossia la tipologia di attività di ricerca e sviluppo effettuata – tipologia di costo sostenuta;
- "tipo/codice conto contabile": trattasi del numero di conto di riferimento/mastrino e denominazione dello stesso;
- "costo": ossia l'ammontare della spesa di ricerca e sviluppo sostenuta;
- "documentazione/tipo documento": ci si riferisce alla tipologia di documentazione che attesta il costo sostenuto, nonché il numero di fattura qualora la stessa costituisca il documento rilevante ai fini dell'attestazione del costo ed il numero di registrazione con cui la fattura è stata contabilizzata;
- ulteriori dettagli quali la descrizione delle ore dedicate e del costo orario qualora si tratti di costi riferibile al personale dipendente o il numero di test di certificazione e prove di valutazione condotti.

Si veda nel seguito una tabella che illustra una possibile modalità di "tracciatura" delle spese di ricerca e sviluppo ai fini del cosiddetto *tracking and tracing*.

ANNO 2015

Tabella n. 8 – Dettaglio costi ricerca e sviluppo anno 2015 – Fase da 1 a 3 *know-how* di processo (funzione produzione)

| Matrice Dipendente | Nominativo Dipendente | Numero di Ore dedicate alla R&S | Euro/h | Costo in Euro R&S |
|--------------------|-----------------------|---------------------------------|--------|-------------------|
| | | | | |
| | | | | |
| | TOTALE | | | |

Tabella n. 9 – Dettaglio costi ricerca e sviluppo anno 2015 – Fase 4 *know-how* di processo (funzione lavorazione)

| Matrice Dipendente | Nominativo Dipendente | Numero di Ore dedicate alla R&S | Euro/h | Costo in Euro R&S |
|--------------------|-----------------------|---------------------------------|--------|-------------------|
| | | | | |
| | | | | |
| | TOTALE | | | |

Tabella n. 10 – Estratto bilancio relativo all'anno 2015 con dettaglio costi del personale

| Numero conto | Descrizione conto | Totale costi | Totale costi Divisione | Totale costi Divisione |
|--------------|--------------------------------------|--------------|------------------------|------------------------|
| | Salari e stipendi | | | |
| | Salari | | | |
| | Stipendi | | | |
| | Stipendi dipendenti collaboratori | | | |
| | Lavoro interinale | | | |
| | Contr. esonerativo L. 68/99 disabili | | | |
| | Salari | | | |
| | Stipendi | | | |
| | Lavoro interinale | | | |
| | Oneri sociali | | | |
| | Contributi INPS | | | |
| | Contributi INAIL | | | |
| | Contributi dirigenti | | | |
| | Contr. INPS dipen. collaboratori | | | |
| | Trattamento di fine rapporto | | | |
| | Accantonamento TFR operai | | | |
| | Accantonamento TFR impiegati e dir. | | | |
| | Totale Costi per il personale | | | |

L'obbligo di tracciatura riguarda tutti i costi di ricerca e sviluppo afferenti ai beni immateriali agevolati.

Per chiarezza non si tratta di tutti i componenti negativi diretti e indiretti – quali i costi generali, amministrativi e industriali – relativi alle attività connesse alla creazione e allo sviluppo del bene immateriale (rilevanti ai fini della determinazione del contributo agevolabile) ma solo dei costi di ricerca e sviluppo afferenti ai beni immateriali agevolati (ricompresi nelle componenti negative di cui al contributo agevolabile).

Si precisa che i costi di ricerca e sviluppo possono essere univocamente attribuibili ad uno specifico bene immateriale ovvero può trattarsi di costi comuni a più intangibili (tra loro non complementari) che necessitano di un processo di ripartizione che individui quale effettivamente sia l'entità del costo riferibile al singolo bene immateriale.

Come ricordato, i costi dovranno essere tracciati per ogni singolo bene. Si precisa che i beni “collegati da vincoli di complementarità”, che siano “utilizzati congiuntamente” per la realizzazione di prodotti/processi, “possono costituire un solo bene immateriale” ai fini dell'agevolazione in esame (15).

4. OPERAZIONI STRAORDINARIE

Qualora in taluni gruppi non vi sia coincidenza tra le società che effettuano ricerca e sviluppo (o l'abbiano effettuata nel quadriennio precedente all'agevolazione) con le società detentrici degli intangibili agevolabili, tramite talune operazioni straordinarie (quali scissioni, conferimenti o fusioni) si possono creare i presupposti di applicazione del regime e dell'agevolabilità.

(15) A differenza dell'agevolazione ricerca e sviluppo (dove sono generiche e generali), le attività di supporto allo sviluppo dell'intangibile devono essere “mirate” appunto sul bene intangibile e presenti nel quadriennio precedente e nel quinquennio successivo (quello agevolato) anche quale miglioramento o customizzazione su ulteriori produzioni.

5. CONCLUSIONI

L'agevolazione *Patent Box*, pur essendo complessa nella determinazione e nell'*iter* istruttorio, è molto interessante perché permette ai *best player* (operatori con rilevante attività di ricerca e sviluppo, rilevanti intangibili e buona redditività) di avere dei ritorni molto interessanti, peraltro determinati, nella maggior parte dei casi in un contraddittorio preventivo che limita al minimo i rischi di successivi rilievi fiscali (ovviamente qualora "i paletti" dell'accordo siano rispettati).

Inoltre il fatto che il *know-how*, così diffuso nelle nostre medie aziende, sia un bene agevolabile apre l'agevolazione ad una rilevante platea di aziende che possono, virtuosamente, contare su un'aliquota tributaria *friendly* legata alla capacità di innovazione imprenditoriale e che, peraltro, aiuta ad "evitare" azioni più o meno "genuine" di "trasferimento" dei beni intangibili e conseguente erosione di base imponibile nel nostro Paese.

Infine il fatto che l'agevolazione sia coperta "da un *ruling* preventivo", gestito con grande professionalità dalle Direzioni Regionali, è un passo avanti molto rilevante nei rapporti di collaborazione Fisco/contribuente e "*compliance*" spontanea.