

SOMMARIO

Capitolo 1 - Introduzione - Evoluzione normativa in sintesi	4
---	---

Parte I - Il Patent Box come detassazione del reddito

Capitolo 2 - Il Patent Box nella sua impostazione iniziale di reddito detassato	10
Beneficiari nel vecchio Patent Box	11
Oggetto dell'agevolazione nel vecchio Patent Box	12
Tipologie di utilizzo degli IP	16
L'agevolazione nel vecchio Patent Box.....	17
Modalità di calcolo del vecchio Patent Box	18
Modalità di fruizione del beneficio del vecchio Patent Box ed obblighi documentali	33

Parte II - Il Patent Box come deduzione maggiorata

Capitolo 3 - Il Nuovo Patent Box 2021: come cambia l'agevolazione con il D.L. 21.10.2021, n. 146	43
I soggetti che potevano esercitare l'opzione	46
Beni immateriali (IP) oggetto di incentivo (Modificati dalla legge di Bilancio 2022).....	47
Idonea documentazione (Norma invariata)	47
Non cumulabilità (Norma modificata dalla legge di Bilancio 2022)	47
Norme transitorie (modificate dalla legge di Bilancio 2022)	47
Capitolo 4 - Novità introdotte dalla legge di Bilancio 2022, aggiornate alla Circolare 5/E del 24.02.2023	49
Modifica del regime transitorio alla luce dei recenti interventi interpretativi	52
Capitolo 5 - Il Nuovo Patent Box (NPB) alla luce della recente consultazione pubblica	55
Momento di entrata in vigore	57
Soggetti che possono esercitare l'opzione aggiornati ai provvedimenti del 24.02.2023	58
Attività rilevanti	61
Beni immateriali agevolabili	66
Spese agevolabili	68
Modalità di fruizione e obblighi documentali e di comunicazione	70
Capitolo 6 - Vantaggi del Nuovo Patent Box	84
Cumulabilità con il credito d'imposta R&S	85
Il recapture	87
Capitolo 7 - Normativa	95

Capitolo 1

**Introduzione -
Evoluzione normativa in sintesi**

Come ha evidenziato una ricerca del luglio 2020 effettuata dalla rivista Forbes in collaborazione con la società Ocean Tomo sugli assets delle società inserite all'interno dell'indice S&P 500, nella composizione del patrimonio delle imprese, soprattutto quelle produttrici di beni e/o servizi caratterizzati da un grande valore aggiunto, si è passati dalla preponderanza dell'attivo immobilizzato materiale, ad avere una quota dell'80% di peso degli assets immateriali. Ciò dimostra l'importanza dei cosiddetti "intangibles" o IP (Intellectual Property), che sempre più spesso sono l'origine del valore aggiunto attribuibile all'output dell'impresa e del suo vantaggio competitivo rispetto ai propri competitors. Intorno a questi asset si è negli anni sviluppata una politica aziendale di risparmio fiscale molto aggressiva, con un evidente vantaggio per le multinazionali che hanno potuto mettere in atto strategie efficaci di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ovvero di erosione della base imponibile associata a tali asset e dislocazione dei relativi profitti in Paesi a tassazione di vantaggio. L'importanza di questo fenomeno e la sua dimensione sono tali per cui tutti i Paesi europei hanno via via definito delle politiche fiscali atte a trattenere i beni intangibili aziendali ed i correlati investimenti in R&S entro i confini nazionali. Secondo l'OCSE, che ha dedicato al fenomeno approfondite ricerche finalizzate a contrastare questa strategia fiscale di spostamento artificioso dei redditi d'impresa, il BEPS sottrae ingenti risorse alle economie nazionali che potrebbero essere impiegate per sostenere la crescita del sistema Paese, applicando nel contempo un sistema fiscale più equo.

Secondo le stime condotte nell'ambito del progetto BEPS dell'OCSE, le perdite di gettito sono stimabili tra i 100 ed i 240 miliardi di dollari all'anno (ovvero tra gli 88 ed i 211 miliardi di euro) pari ad una percentuale compresa tra il 4 e il 10 per cento del gettito globale relativo all'imposizione societaria. Gli altri Paesi europei hanno da tempo introdotto nel proprio ordinamento la normativa sugli IP Regimes, come la Francia (2000), l'Ungheria (2003), il Belgio (2007), l'Olanda (2007), il Lussemburgo (2008), la Spagna (2008), la Gran Bretagna (2013), il Portogallo (2014). Solo con la Legge di Stabilità 2015 (L. n. 190 del 23.12.2014, art. 1, c. 37-45) l'Italia ha raggiunto gli altri Paesi (nonché competitors) introducendo il regime opzionale del Patent Box. Tale normativa nacque a seguito della pubblicazione dell'OCSE nel 2013 di un nuovo rapporto all'interno del quale si sottolineava la continua e perdurante sussistenza di regimi fiscali dannosi, dediti a delocalizzare la produzione di redditi che generano di fatto pratiche di erosione delle basi imponibili, evidenziando ancora una volta come simili condotte si sostanzino in mere detassazioni dei proventi derivanti da alcuni specifici asset intangibili. In particolare, l'Action 5 contenuto in tale ultimo Rapporto del 2013, prevedeva delle linee guida utili all'implementazione dei regimi di Patent Box, tenuto conto dell'evoluzione normativa avvenuta in diversi stati aderenti all'OCSE, a seguito della quale emergeva ancora una volta il ritardo dell'Italia nello sfruttare determinate opportunità e mettere in campo misure a difesa della propria capacità competitiva nello scenario economico internazionale.

Data la diversità dei vari regimi implementati all'interno dei vari Paesi, negli ultimi tempi si è assistito ad un riallineamento normativo, finalizzato ad armonizzare le normative internazionali, riducendo di fatto le differenze che si erano venute a creare e che ostacolavano il perseguimento degli obiettivi individuati in sede OCSE di contrasto alle pratiche fiscali dannose. Allineandosi agli altri Paesi europei e colmando un vuoto normativo che ci penalizzava nella competizione con gli altri Stati, l'introduzione del Patent Box ha consentito di detassare parte dei redditi d'impresa conseguiti grazie allo sfruttamento di determinati beni immateriali, e di incentivare le imprese residenti a trattenere o a ricollocare in Italia gli asset immateriali, che in mancanza di questo incentivo verrebbero detenuti o trasferiti, per ragioni di ordine fiscale, all'estero. Allo stesso tempo, la misura si pone anche come strumento per attrarre in Italia investitori esteri, attraverso la stretta correlazione tra il riconoscimento dell'agevolazione ed il sostenimento dei costi di R&S che portano alla creazione del bene immateriale. Ciò rende il

Patent Box (PB) un'importante leva fiscale di incentivo alle attività di ricerca e sviluppo, propedeutiche ad un rilancio duraturo dell'economia nazionale sotto il profilo dell'innovazione. La norma introduttiva della misura ha subito nel tempo diverse modifiche, in parte per allinearla ai precetti dati dall'OCSE nel suo Action 5 del progetto BEPS, in parte per correggere alcuni aspetti operativi, che rendevano l'agevolazione di difficile applicazione da parte dei contribuenti. Gli elementi principali sui quali il legislatore è via via intervenuto attengono all'oggetto della misura, inteso come beni immateriali agevolabili, ed alle modalità di accesso alla misura. Rispetto al primo aspetto, la modifica più significativa riguarda l'esclusione dei marchi dal novero dei beni agevolabili ad opera del D.L. 24.04.2017, n. 50. Si è trattato del recepimento a livello di normativa nazionale di una precisa raccomandazione dell'OCSE, nell'ambito dell'Action 5 - Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance - del progetto BEPS avviato nel 2012 dal G20 e poi portato avanti dall'OCSE. Sul fronte delle modalità di accesso all'agevolazione, inizialmente si era prevista una differente procedura in base al tipo di utilizzo degli *intangibles* agevolati - obbligatorietà della sottoscrizione di un accordo di ruling con l'Agenzia delle entrate in caso di utilizzo "diretto"; facoltà di accesso al regime tramite accordo o autodeterminazione del beneficio in caso di utilizzo "indiretto" (o di plusvalenza infragruppo). La procedura di ruling si è dimostrata all'atto pratico alquanto ostica e lenta, provocando un forte rallentamento nello smaltimento delle pratiche da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per questo motivo si è preferito semplificare la procedura, riconoscendo a tutti i beneficiari della misura, a prescindere dalla modalità di sfruttamento degli IP, di accedere al beneficio autoliquidando l'importo e predisponendo un set informativo e documentale corrispondente alle prescrizioni contenute nel Decreto Crescita del 2019, che ha introdotto questa novità.

È storia recente il radicale cambio di "pelle" dato alla misura, tanto da poter parlare di un "vecchio Patent Box" (VPB) e di un "nuovo Patent Box" (NPB). Con il D.L. 21.10.2021, n. 146 si supera il VPB, abrogando la precedente normativa per le opzioni esercitate con riferimento all'esercizio in corso al 22.10.2021, e sostituendolo con una misura del tutto rinnovata, che sposta il focus dell'agevolazione, dai redditi che prima beneficiavano di una detassazione parziale, ai costi di ricerca e sviluppo che possono beneficiare di una maggiorazione della deduzione in fase di determinazione dell'imponibile fiscale.

Come sarà illustrato nel capitolo dedicato al nuovo Patent Box nella sua configurazione attualmente vigente, la novella norma ha previsto una fase transitoria che tragherà dal vecchio PB al nuovo PB. Le opzioni PB esercitate con riferimento all'esercizio in corso al 22.10.2021 potranno applicare soltanto il nuovo regime. Quindi, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, l'opzione per il vecchio PB non potrà essere esercitata per il 2021 e per gli anni successivi, ma lo potrà essere per gli esercizi precedenti. Il regime transitorio della nuova norma prevede che l'opzione per il PB nella sua versione originaria sia esercitabile solo da:

- Imprese che hanno presentato istanza di ruling o suo rinnovo ai sensi dell'art. 31-ter del DPR n. 600/1973, e che hanno sottoscritto un accordo preventivo con l'AdE a conclusione di dette procedure;
- Imprese che hanno presentato istanza di ruling o suo rinnovo ai sensi dell'art. 31-ter del DPR n. 600/1973, ma che non hanno ancora sottoscritto un accordo preventivo con l'AdE a conclusione di dette procedure;
- Imprese che hanno esercitato l'opzione per il VPB e hanno aderito all'"opzione OD" del regime di autoliquidazione ai sensi dell'art. 4 del D.L. n. 34 del 2019.

Il presente e-book vuole essere uno strumento pratico per agevolare l'accesso a questa misura, che resta tra le agevolazioni più importanti di cui le imprese possono beneficiare in materia di beni immateriali. Nella prima parte si affronteranno in dettaglio gli aspetti principali del

Patent Box nella sua versione iniziale di detassazione del reddito, mentre nella seconda parte si descriverà la misura oggi in vigore, ovvero la deduzione maggiorata dei costi di ricerca e sviluppo associati ad alcuni IP agevolabili, anche alla luce dei più recenti interventi interpretativi derivati dalla consultazione promossa dall'Agenzia delle Entrate e chiusa il 3.02.2023.

Riferimenti normativi		
L. n. 190 del 23.12.2014, art. 1, c. 37-45	Legge di Stabilità 2015	Introduzione del Patent Box
Art. 5 del D.L. 24.01.2015, n. 3, convertito dalla L. 21.06.2017, n. 96	Decreto Investment Compact	Allarga l'ambito oggettivo di applicazione anche ai cosiddetti marketing intangible assets. Inserisce tra le spese per R&S ammesse anche quelle intrattenute con "enti diversi da Università ed enti ad esse equiparati", purché esterni rispetto al gruppo di appartenenza dell'impresa beneficiaria.
Art. 1, c. 148, della L. 28.12.2015, n. 208	Legge di Stabilità 2016	Interviene sull'oggetto della misura, introducendo il software coperto da copyright ed i beni collegati intesi come bene unico.
D.L. 24.04.2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21.06.2017, n. 96		Esclusione dei marchi dai beni agevolabili
Art. 4, del D.L. 30.04.2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 28.06.2019, n. 583	Decreto Crescita	Introduce la possibilità di autoliquidare il beneficio (senza passare da procedura di ruling in caso di utilizzo diretto) adempiendo a determinati obblighi documentali
D.L. 21.10.2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla L. 17.12.2021, n. 215		Abroga il Patent Box come detassazione del reddito derivante dall'utilizzo degli IP, per introdurre una nuova agevolazione Patent Box intesa come deduzione maggiorata dei costi di R&S associati ad alcuni beni immateriali.
L. 30.12.2021, n. 234	Legge di Bilancio 2022	

Disposizioni attuative

Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30.07.2015	Disposizioni attuative del Patent Box
Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28.11.2017	Nuove disposizioni attuative della normativa così come modificata dai precedenti interventi.

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Circ. Ag. Entrate 1.12.2015, n. 36/E
Circ. Ag. Entrate 7.04.2016, n. 11/E
Circ. Ag. Entrate 8.04.2016, par. 8, n. 12/E
Circ. Ag. Entrate 29.10.2020, n. 28/E
Circ. Ag. Entrate 24.02.2023, n. 5/E

Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Provvedimento del 10.11.2015, n. 144042	Modalità di esercizio dell'opzione.
Provvedimento del 1.12.2015, n. 154278	Procedura di ruling.
Provvedimento del 23.03.2016, n. 43572	Proroga temporanea del termine per l'integrazione dell'istanza di ruling.
Provvedimento del 6.05.2016, n. 67014	Uffici competenti.
Provvedimento del 27.06.2016, n. 101754	Prolungamento per la presentazione della documentazione a supporto dell'istanza.
Provvedimento del 30.07.2019	Determinazione diretta del reddito agevolabile.
Provvedimento del 15.02.2022, n. 48243	Disposizioni di attuazione. Definizione degli elementi informativi che devono essere contenuti nella documentazione idonea. Definizione delle modalità di esercizio delle opzioni.
Provvedimento del 24.02.2022, n. 52642	Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15.02.2022 in tema di "nuovo regime Patent Box" introdotto dall'articolo 6 del D.L. 21.10.2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla L. 17.12.2021, n. 215, così come successivamente modificato dalla L. 30.12.2021, n. 234.

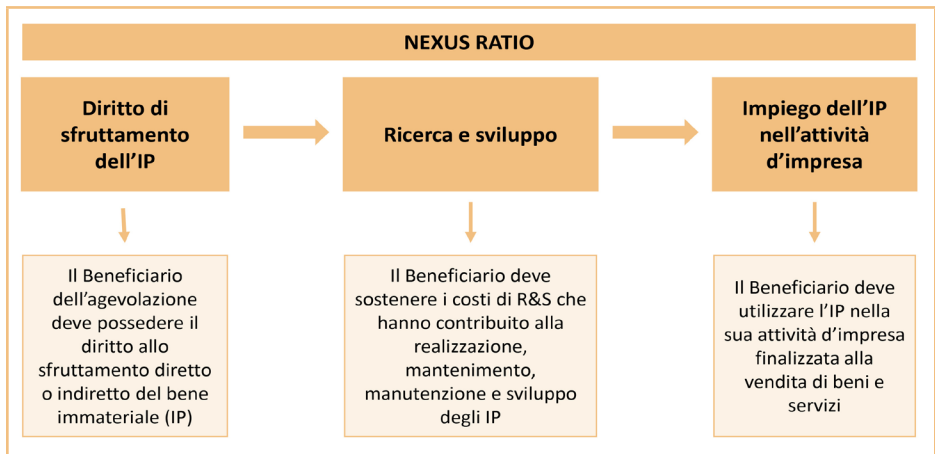
Parte I

Il Patent Box come detassazione del reddito

Capitolo 2

Il Patent Box nella sua impostazione iniziale di reddito detassato

Il vecchio Patent Box consiste in un regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali. Alla base dell'agevolazione vi è il cosiddetto "nexus ratio" diretta emanazione del "nexus approach" di derivazione OCSE, che ha considerato come non "harmful" (dannose) quelle agevolazioni fiscali che subordinano il riconoscimento del beneficio allo svolgimento di un'attività sostanziale - "substantial activity" - da parte del contribuente. In tal modo si è ritenuto di poter evitare tutte quelle pratiche fiscali artificiosamente messe in atto da alcuni soggetti per spostare la propria base imponibile dallo Stato di residenza verso - e a vantaggio di - altri Stati esteri con tassazione maggiormente favorevole. Ciò che si persegue è l'individuazione di un requisito che renda meno "volatili" e "mobili" i beni intangibili, legandoli ad un insieme di attività e corrispondenti costi di ricerca e sviluppo ed al territorio nel quale essi hanno luogo. Di conseguenza il Patent Box assume un presupposto per l'applicazione della detassazione, che prevede che siano ammissibili al beneficio fiscale solo quei redditi, associati a beni immateriali (IP), rispetto ai quali l'impresa sostiene costi di ricerca e sviluppo. Ne discende che deve esistere un nesso che collega il diritto di sfruttamento dei beni immateriali, i costi di R&S e l'utilizzo dei beni nella propria attività d'impresa finalizzata alla vendita di beni e servizi.



Il Nexus Ratio è, inoltre, un elemento essenziale nella determinazione del reddito ammissibile a beneficiare della detassazione, il quale dovrà essere parametrato al volume dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti.

BENEFICIARI NEL VECCHIO PATENT BOX

L'art. 2 del decreto attuativo del PB descrive una platea di soggetti ammessi a beneficiare della detassazione molto ampia. Infatti, possono optare per il regime opzionale tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi, residenti o con una stabile organizzazione sul territorio italiano:

- soggetti titolari di reddito di impresa residenti in Italia;
- stabili organizzazioni di soggetti residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

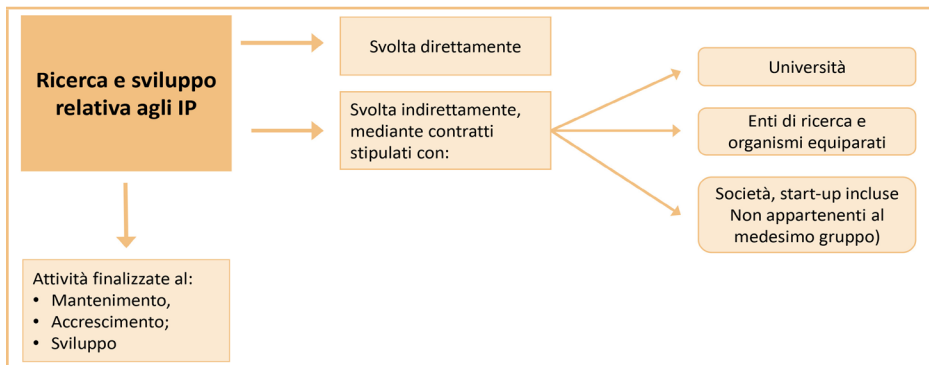
Per fruire dell'agevolazione, in osservanza al principio OCSE c.d. "*nexus approach*" di cui si è detto in precedenza, occorre che colui che esercita l'opzione abbia diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali e svolga attività di ricerca e sviluppo. Ciò consente di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica che si sostanzia nello sviluppo, manutenzione ed accrescimento del bene stesso. In altri termini deve esserci un "nesso" tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali ed il reddito agevolabile ad essi riferibile.

I soggetti beneficiari devono, perciò, soddisfare **2 condizioni**, ovvero:

1. devono possedere il diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali,
2. devono esercitare le attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni immateriali ammissibili.

Le attività di R&S possono essere svolte direttamente all'interno dell'impresa, oppure possono essere affidate a soggetti terzi, in questo caso, affinché i costi siano ammissibili ai fini della normativa, è necessario che a svolgere le attività siano i seguenti soggetti:

- società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- università;
- enti di ricerca e organismi equiparati.



Sono, invece, **esclusi dal beneficio** i soggetti sottoposti a procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Per quest'ultima fattispecie il beneficio è ammissibile laddove l'amministrazione straordinaria sia finalizzata a permettere la continuazione dell'attività imprenditoriale. Sono, naturalmente, esclusi anche coloro che realizzano redditi di natura libero professionale.

OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE NEL VECCHIO PATENT BOX

L'ambito oggettivo del PB attiene ai beni immateriali, tra i quali il legislatore ha individuato quelli ammissibili al beneficio. Tuttavia, occorre ricordare che l'agevolazione ha come oggetto il reddito prodotto dall'uso diretto o indiretto di tali IP, quindi è necessario verificare che i beni intangibili che si considerano, non solo siano nella disponibilità dell'impresa, ma siano anche in grado di concorrere alla produzione di un reddito da detassare.

L'art. 6 del decreto Attuativo 30.07.2015 individuava, senza definirle, 5 categorie di beni immateriali il cui utilizzo o concessione in uso a terzi era in grado di generare redditi agevolabili. Si

tratta di:

1. software protetto da copyright;
2. brevetti industriali, concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti e semiconduttori;
3. marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
4. disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
5. know-how, ovvero informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Lo stesso art. 6 del decreto, per la definizione di queste tipologie di beni, rinviava a norme nazionali, dell'Unione Europea e internazionali ed a quelle contenute in regolamenti dell'Unione Europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di transfer pricing. Come si vede esiste un insieme di fonti estremamente vasto dal quale attingere per circoscrivere e definire in dettaglio quali beni siano agevolabili. Il comma 3 dello stesso articolo prevedeva, infine, che, qualora nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali su descritti, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto fossero collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo fosse subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituivano un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione dell'agevolazione.

I beni immateriali agevolabili nel Vecchio Patent Box

Software	Programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso	La prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva, ai sensi del D.P.R. 28.12.2000, n. 445, da trasmettere all'Agenzia delle entrate, che, attesti 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), e la sussistenza dei requisiti di tutela, di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno.
-----------------	---	--