

Settembre 2015

Patent Box: i primi chiarimenti del decreto attuativo

Dott.ssa Eleonora Briolini, partner e responsabile del dipartimento fiscale, Avv. Massimiliano Mostardini, partner e responsabile del dipartimento IP, Studio Legale Bird&Bird

Il presente contributo si propone di illustrare sinteticamente i profili generali e operativi del nuovo regime di tassazione agevolata (c.d. “*Patent Box*”) per i redditi derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali introdotto dall’articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014 n.190 (c.d. “*Legge di Stabilità*”), come successivamente modificato dall’articolo 5 del decreto legge 24 gennaio 2015 n. 3 (c.d. “*Investment Compact*”) e convertito con legge del 24 marzo 2015 n. 33.

1. Il contesto di riferimento

Come noto, il 30 luglio u.s. il Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, ha sottoscritto il decreto di natura non regolamentare (il “*Decreto*”) cui il legislatore aveva demandato l’individuazione delle modalità di attuazione del regime in parola. Il Decreto, in attesa del visto della Corte dei conti e prossimo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, completa il set normativo di riferimento rendendo di fatto operativa la disciplina con decorrenza dal 1 gennaio 2015 per le imprese con periodo di imposta coincidente con l’anno solare.

Tale disciplina si propone, in conformità con lo spirito dei concorrenti regimi europei (introdotti progressivamente in Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi e Spagna), di favorire l’investimento in attività di ricerca e sviluppo (c.d. “*spillover effect*”) e, nel contempo, di promuovere la localizzazione ed il mantenimento in Italia dei beni immateriali attraverso un’eventuale loro rimpatrio, qualora gli stessi siano attualmente detenuti all’estero.

Nel perseguire tali obiettivi il legislatore italiano non ha mancato di osservare il contesto internazionale allineandosi, quasi integralmente, alle recenti raccomandazioni OCSE (Action 5 - 2014 Deliverable), prodotte nell’ambito dei lavori BEPs al fine di contrastare le c.d. pratiche fiscali dannose. Limitate sono quindi le deroghe e le peculiarità introdotte nel meccanismo operativo italiano che premia, seppur in misura temporalmente limitata (fino al 2021 incluso), anche lo sfruttamento dei marchi di

impresa nel tentativo di recuperare competitività e dotare il Sistema Paese di una maggiore forza attrattiva.

2. I beneficiari dell'agevolazione

a) Purché titolari di reddito d'impresa

Fermo il rispetto del principio di non discriminazione che richiede di accordare l'agevolazione al titolare del diritto di sfruttamento del bene immateriale indipendentemente dalla sua forma giuridica, dalla sua residenza fiscale e dalle dimensioni raggiunte (piccola, media o grande impresa), l'articolo 2 del Decreto riconosce la facoltà di optare per il regime di *Patent Box* a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa a condizione che (e nella misura in cui) gli stessi esercitino attività di ricerca e sviluppo secondo i canoni previsti dal successivo articolo 8. In qualità di titolari di reddito di impresa tali contribuenti possono beneficiare dell'agevolazione a prescindere dal titolo giuridico in virtù del quale avviene lo sfruttamento del bene immateriale (i.e. proprietà, licenza, etc.).

Nessuna agevolazione viene di contro riconosciuta al reddito derivante dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifiche. Tale reddito, infatti, assimilato al reddito di lavoro autonomo e non conseguito nell'esercizio di imprese commerciali, viene escluso dal beneficio. Parimenti esclusi dall'ambito di applicazione soggettivo dell'agevolazione sono i contribuenti costretti ad applicare criteri diversi da quelli ordinari nella determinazione del loro reddito di impresa perché soggetti a procedure di fallimento, di liquidazione coatta o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

b) Nell'ambito dell'attività di ricerca e sviluppo

L'accesso al regime agevolativo viene inoltre condizionato all'esercizio, ad opera dell'imprenditore, di attività di ricerca e sviluppo. Specifica l'articolo 8 del Decreto che deve trattarsi di attività di ricerca applicata e di ricerca fondamentale (se successivamente impiegata nella prima), di attività di ideazione e realizzazione dei software, di design (i.e. ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi), di attività di sviluppo dei marchi e di presentazione, comunicazione e promozione degli stessi (se volte ad accrescere il carattere distintivo e la rinomanza dei marchi e a contribuire all'affermazione commerciale e all'immagine dei prodotti o dei servizi). Completano ed esauriscono la definizione di "attività di ricerca e sviluppo" ai fini della disciplina in parola le attività di carattere prevalentemente legale finalizzate alla protezione degli *IP rights* oggetto di agevolazione quali: le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi 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, la gestione dei contenziosi e dei contratti relativi.

Superando potenziali incompatibilità con le libertà fondamentali del diritto comunitario (i.e. libertà di stabilimento e libera prestazioni di servizi), il Decreto chiarisce che è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo che potrà quindi anche essere condotta all'estero.

3. I beni immateriali oggetto dell'agevolazione

Il Decreto porta novità anche con riferimento all'ambito oggettivo dell'agevolazione.

Il comma 39 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità, infatti, estendeva il regime agevolativo del *Patent Box* alla (generalità delle) opere dell'ingegno, ai brevetti industriali, ai marchi d'impresa, ai disegni e modelli, nonché ai processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili e la relazione illustrativa alla Camera enfatizzava come la disposizione normativa non rendesse necessaria la registrazione del bene immateriale, pur dovendosi trattare di beni per cui le leggi vigenti prevedono "potenzialmente" la protezione. Ciò nondimeno, l'articolo 6 del Decreto circoscrive l'opzione ai soli redditi derivanti dall'utilizzo (a) di software, purché protetti da copyright, (b) di brevetti industriali, purché concessi o in corso di concessione, (c) di marchi di impresa, purché registrati o in corso di registrazione, e (d) di disegni, modelli e know-how, se giuridicamente tutelabili. Tale scelta, soprattutto con riferimento ai software, viene motivata con un presunto allineamento della normativa domestica alle linee guida OCSE.

In proposito corre utile ricordare che, in ambito OCSE, esiste solo l'impegno a condurre ulteriori lavori per la redazione delle citate linee guida attese per la fine del mese di giugno 2015 ma non ancora oggetto di diffusione. Inoltre le raccomandazioni OCSE – sia nella versione 2014 originariamente prodotta che in quella del 2015 aggiornata per recepire il "*modified nexus approach*" – agganciano la definizione di "*qualifying IP assets*" ai soli "*patents and functionally equivalent IP assets that are legally protected and subject to approval and registration processes, where such processes are relevant*". Detto altrimenti sembra a chi scrive che, nonostante gli sforzi del Ministero all'atto della redazione del Decreto, la nozione domestica di beni immateriali agevolabili si discosti largamente da quella ricercata a livello internazionale e, questo, non solo perché la stessa include i marchi d'impresa che l'OCSE espressamente esclude dal novero dei "*qualifying IP assets*" (unitamente agli altri "*marketing-related IP*") ma anche perché il requisito della "effettiva registrazione" dell'*IP rights* sia invocata a livello internazionale solo nella misura in cui questa sia rilevante e condizione per la tutela giuridica dei diritti medesimi. Non convince, in quest'ottica, l'esclusione operata dal Decreto con riferimento ad esempio ai marchi di fatto nella constatazione che tali beni godono di una tutela in tutto equiparabile – quanto all'efficacia giuridica – a quella dei marchi registrati o in corso di registrazione, pur in assenza di deposito presso l'Ufficio

Marchi e Brevetti. Né tantomeno soddisfa la scelta di rimuovere dal novero oggettivo dei beni immateriali agevolabili alcuni rilevanti opere dell'ingegno quali, ad esempio, le banche dati del tutto assimilabili al software in termini di utilità e in ogni caso collocabili nell'ambito dei beni "frutto" di un'attività di ricerca e di sviluppo. A parere di chi scrive sono proprio le raccomandazioni OCSE, evocate nella relazione di accompagnamento al Decreto a motivo dell'esclusione della generalità delle opere dell'ingegno, ad imporre una ridefinizione dei beni agevolabili al fine di comprendervi non solo il software ma ogni altra opera dell'ingegno che sia, nel contempo, espressione di valore, tutelabile giuridicamente e conseguenza di un'attività di ideazione e realizzazione nel senso indicato dal commentato articolo 8. In tal senso anche il documento OCSE (*Action 5: Agreement on modified nexus approach*) in cui si legge: *"the foreign harmful tax competition will produce therefore further guidance on this definition addressing in particular the exact scope of IP assets, for example, the treatment of copyrighted software or innovations from technically innovative development or technical scientific research that do not benefit from patent protection, always provided of course that such assets have been developed with sufficient nexus"*.

Quale ulteriore annotazione giova segnalare che il Decreto rimanda, ai fini definitivi e per la ricorrenza dei requisiti di esistenza e protezione giuridica del bene immateriale, alle norme nazionali, estere e comunitarie nonché alle norme contenute in trattati e convenzioni in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel territorio di protezione. Tale richiamo ha invero il pregio di riconoscere gli elementi della tutela in ragione delle norme che la governano ma manca di fornire istruzioni operative e procedure attuative che consentano al contribuente di identificare l'autorità competente a dirimere eventuali dubbi sulla ricorrenza/esistenza del diritto oggetto di agevolazione e istaurare contraddittori preventivi sui confini e la tenuta della (attuale o potenziale) tutela giuridica. Non è, infatti, pleonastica l'osservazione promossa dai Paesi Bassi alle conclusioni raggiunte dal Consiglio nel corso dei lavori ECOFIN del 9 dicembre 2014 in punto di interpretazione del Codice di Condotta ai regimi europei di "Patent Box" laddove, nel reiterare il suo pieno supporto alle azioni di contrasto delle pratiche fiscali dannose, l'Olanda ha rilevato l'opportunità e l'esigenza di non circoscrivere il regime in parola ai soli *patents* ma di estenderli ad ogni altra innovazione derivante da attività di ricerca e sviluppo nella misura in cui detta attività sia stata certificata da competenti autorità governative (non essendo queste le autorità fiscali) così da assicurare il *link* fra attività di *R&D*, *IP assets* e reddito (attraverso il c.d. tracking and tracing).

Pieno impiego infine è stato fatto dal Ministero della discrezionalità riconosciuta in ambito OCSE ai fini dell'implementazione dei regimi di *Patent Box*. Fra le note del Documento OCSE si legge infatti che: *"Jurisdictions may also choose to modify the nexus approach slightly so that the nexus is between expenditures, products arising from IP assets, and income. Such an approach would require taxpayers to adjust the ratio to include all qualifying expenditures from all IP assets that contributed to the product in "qualifying expenditures" and to include all overall expenditures from all IP assets that contributed to the product in "overall expenditures"*. Con l'intento dunque di

garantire aderenza al *nexus approach* ma nel contempo di semplificare l'onere amministrativo dei contribuenti chiamati a tracciare (e registrare) i costi connessi direttamente e indirettamente al bene immateriale, il Ministero ha valorizzato il vincolo di complementarietà funzionale stabilendo che i beni immateriali legati da un vincolo di complementarietà e utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di uno stesso processo/prodotto possono essere assimilati ad un “unico” bene immateriale, così spostando l'analisi del *nexus* dal rapporto tra “spese/bene immateriale/reddito” al rapporto tra “spese/prodotto-processo derivante dall'impiego congiunto di più beni immateriali/reddito”.

4. L'opzione

Come noto il regime di *Patent Box* è un regime opzionale.

L'articolo 4 del Decreto si occupa di definire le modalità di esercizio e la durata dell'opzione specificando che la stessa è valida per cinque periodi di imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile (contrariamente al regime del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo che sappiamo essere temporalmente limitato).

L'opzione, che può interessare anche soltanto alcuni dei beni immateriali impiegati dall'imprenditore¹, deve essere esercitata in dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo di imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce (l'opzione per il 2018 deve essere esercitata e comunicata con il Modello Unico 2019 per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare). Unica eccezione alla richiamata decorrenza viene introdotta per i casi di attivazione della procedura di *ruling* di standard internazionale ex articolo 8 del D.L. n.269/2003 laddove il Decreto specifica che l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza e chiarisce che, nelle more dell'accordo, i soggetti beneficiari sono comunque tenuti a determinare il reddito secondo le regole ordinarie recuperando il beneficio relativo al periodo compreso tra la data di presentazione dell'istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*.

L'opzione è trasferibile in occasione di operazioni straordinarie condotte in regime di neutralità fiscale (i.e. fusione, scissione e conferimento di azienda) e, come previsto dall'articolo 5 del Decreto, il subentro nella posizione del dante causa invero non interessa solo l'esercizio dell'opzione con riferimento al computo degli anni di durata della medesima ma si estende alla “dotazione” dei costi rilevanti ai fini del computo del beneficio.

Uno specifico regime transitorio è stato infine introdotto per regolare l'esercizio dell'opzione limitatamente ai primi due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (i.e. 2015 e 2016 per le imprese con periodo di imposta coincidente

¹ Nel testo finale del Decreto viene quindi abbandonata dal Ministero la decisione di adottare il principio “*all in, all out*” paventato in fase di redazione iniziale del testo.

con l'anno solare). Relativamente a tali periodi, infatti, l'opzione dovrà essere comunicata con modalità e termini da definirsi in un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e riguarderà il periodo di imposta nel corso del quale è stata comunicata ed i successivi quattro. Il provvedimento in oggetto è in particolare atteso dalle imprese titolari del diritto allo sfruttamento economico di marchi che intendono approfittare, tramite immediata opzione per il regime, della "finestra temporale" (c.d. "grandfathering") che sarà concessa dall'OCSE per i regimi di *Patent Box* considerati "già esistenti". In proposito ricordiamo che i paesi OCSE sono tenuti ad allineare il regime domestico al c.d. *modified nexus approach* attraverso un processo legislativo che deve partire già nel 2015; una volta entrato in vigore il nuovo regime e comunque entro il 30 giugno 2016, i paesi saranno tenuti a precludere l'accesso dei "new entrants" al vecchio regime. I "new entrants" sono definiti come coloro che non hanno beneficiato del regime di "Patent Box" entro il 30 giugno 2016 (o, comunque, se antecedente, entro la data di entrata in vigore delle nuove disposizioni). Sono inoltre considerati "new entrants" i contribuenti che hanno beneficiato del vecchio regime entro il termine indicato ma intendono successivamente estendere l'agevolazione a nuovi beni immateriali. La *grandfathering* – che consente ai contribuenti che già beneficiano del regime di *Patent Box* secondo le vecchie regole di conservare il loro *status* – terminerà comunque il 30 giugno 2021, termine entro il quale dovranno essere aboliti tutti i regimi difformi e non aderenti al richiamato "modified nexus approach".

5. Il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione

a) L'agevolazione

L'agevolazione in parola consiste nella detassazione della quota di reddito agevolabile fino al 50% del suo ammontare. Detto altrimenti il 50% della quota di reddito agevolabile, determinata secondo la metodologia di cui si dirà nel prosieguo, dovrà essere portata in deduzione del reddito imponibile, attraverso apposita variazione in diminuzione da operare in sede di dichiarazione dei redditi.

Per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi, rispettivamente, nell'anno 2015 e 2016 per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), la misura dell'agevolazione ovvero la percentuale di esclusione/detassazione del reddito di impresa è pari rispettivamente al 30% e al 40% della quota di reddito agevolabile.

b) Il reddito agevolabile e il ricorso alla procedura di *ruling* di standard internazionale

Eleggibile per l'agevolazione è il reddito ritraibile dall'impiego diretto² o indiretto del bene immateriale. In entrambi i casi, la grandezza interessata dall'agevolazione è una misura "netta" ovvero il reddito netto determinato come differenza tra componenti

² Chiarisce il Decreto che per uso diretto dei beni immateriali deve intendersi "l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso".

positivi (e.g. ricavi impliciti e espliciti, indennizzi da risarcimento³, etc) e negativi (e.g. costi e spese) ascrivibili allo sfruttamento del bene immateriale.

Nello specifico, nell'impiego indiretto del bene immateriale (i.e. concessione in uso), il reddito netto risulterà dalla contrapposizione tra royalties (o canoni di licenza) e i costi, fiscalmente rilevanti, diretti e indiretti, afferenti il bene immateriale e sostenuti nel periodo di competenza. Nell'impiego diretto del bene immateriale, invece, il reddito fruibile ai fini dell'agevolazione viene identificato nel contributo economico del bene immateriale alla produzione del reddito d'impresa riveniente dall'attività svolta dal contribuente, secondo una valutazione che dovrà essere condotta "bene immateriale per bene immateriale", salvo il caso del vincolo di complementarietà funzionale.

Rammentiamo che, in caso di utilizzo diretto del bene, per la determinazione del menzionato "contributo economico", l'articolo 12 del Decreto conferma l'obbligatorietà del *ruling di standard internazionale* previsto dall'articolo 8 del Decreto Legge del 30 settembre 2003 n. 269, rimandando agli standard internazionali OCSE in punto di *transfer pricing* quanto alle metodologie di calcolo da utilizzare⁴. Resta diversamente confinato ad un ambito "opzionale" il ricorso alla procedura di *ruling* per la determinazione del reddito derivante dall'impiego indiretto dei beni immateriali (e delle plusvalenze realizzate) nell'ambito di operazioni infragruppo con parti correlate.

c) Il coefficiente di agevolazione e il sistema di "tracking and tracing"

In aderenza al requisito del "*modified nexus approach*" che limita il beneficio fiscale alle fattispecie in cui ricorre un nesso diretto tra il reddito eleggibile per l'agevolazione e le spese che hanno contribuito a generare tale reddito, l'articolo 9 del Decreto chiarisce che non tutto il reddito ascrivibile all'impiego del bene immateriale è oggetto di agevolazione ma la sola quota proporzionalmente corrispondente al rapporto tra (a) i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale agevolabile (c.d. "Costi qualificati") e (b) i costi complessivi sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo (c.d. "Costi complessivi", comprensivi dei qualificati e dei non qualificati).

³ Recita il comma 4 dell'articolo 7 del Decreto: "*l'opzione ha ad oggetto anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali di cui all'articolo 6 e per violazioni dei diritti sugli stessi beni*".

⁴ In proposito giova precisare che le semplificazioni introdotte dal Decreto con riferimento alle microimprese e alle piccole/medie imprese - come definite dalle Raccomandazioni della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE (i.e. imprese con un organico inferiore a 250 persone, il cui fatturato non superi 50 milioni di euro o il cui totale di bilancio annuale non sia superiore a 43 milioni di euro) - non interessano le metodologie di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito ascrivibile al bene immateriale né i sistemi di tracciabilità delle spese (e dei ricavi) a questo relativi bensì alcuni profili della procedura di *ruling* in un'ottica comunitaria di contenimento degli oneri amministrativi.

Sinteticamente:

$$\text{Reddito Agevolabile} = \frac{\text{Costi qualificati}}{\text{Costi complessivi}} \times \text{Redditi derivanti dall'impiego del bene immateriale}$$

Tutti i costi che concorrono alla formazione del rapporto, quale numeratore e/o denominatore, sono costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo⁵ indicate nell'articolo 8 del Decreto con la differenza che:

- concorrono a formare il numeratore i soli costi di R&D relativi ad attività svolte direttamente dal contribuente o indirettamente – tramite outsourcing – da università, enti di ricerca o organismi equiparati, società terza (i.e. diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo⁶);
- concorrono a formare il denominatore tutti i costi di R&D iscritti al numeratore, oltre ai costi di R&D afferenti operazioni infragruppo con parti correlate e ai costi di acquisizione (inclusi eventuali costi di licenza) del bene immateriale.

Il numeratore può essere inoltre maggiorato del c.d. “*uplift*” ovvero dei costi sostenuti per l’acquisto del bene immateriale o in relazione a contratti di ricerca e sviluppo stipulati con società del medesimo gruppo ma nei limiti del 30% del suddetto valore.

⁵ In aderenza con quanto raccomandato a livello OCSE, il Decreto specifica che non rilevano ai fini della determinazione del rapporto (a) gli interessi passivi, (b) le spese relative agli immobili e (c) qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale agevolabile. Benché il contesto internazionale riconosca libertà agli Stati aderenti di adottare la nozione domestica di spese di ricerca e sviluppo rilevante ai fini dell’applicazione del regime di *Patent Box* era ragionevole attendersi un sostanzialmente allineamento del legislatore italiano a quanto previsto in punto di credito IRES per R&D. Nell’identificazione delle spese/attività di ricerca e sviluppo rilevanti per la costruzione del rapporto in oggetto, il contribuente può quindi fare ampio affidamento su quanto già chiarito dal Ministero in occasione della predetta agevolazione ad esempio prendendo spunto dal recente Decreto emesso dal Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, il 27 maggio 2015 rubricato: “*Attuazione del credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo*”.

⁶ Sono assimilati ai costi derivanti da parti terze e dunque concorrono a formare il numeratore:

- i costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo addebitati da società del gruppo nella misura in cui gli stessi operano un mero *flow-through* e si limitano a riaddebitare i soli costi da loro sostenuti nei confronti di soggetti terzi;
- i costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo sostenuti dal contribuente nell’ambito di *Cost Contribution Agreement* (accordi di ripartizione dei costi così come definiti dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010) nel limite dei proventi costituiti dal mero riaddebito ai partecipanti dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento.

A seguire una breve esemplificazione del meccanismo di computo dal rapporto:

- costi “qualificati” da iscrivere al numeratore = 200
- costi di acquisizione del bene immateriale = 20
- costi derivanti da operazioni infragruppo = 80
- costi “complessivi” da iscrivere al denominatore = $(200 + 20 + 80) = 300$
- uplift = $(30\% \times 200) = 60^7$
- rapporto rilevante ai fini della quantificazione del reddito agevolabile = $260/300 = 87\%$

La relazione illustrativa al Decreto chiarisce, se fosse necessario, che i costi da considerare nel calcolo del coefficiente sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento, a prescindere dal loro trattamento contabile e fiscale, e che il coefficiente è frutto di un rapporto “dinamico”. Detto altrimenti, frequentemente le spese per lo sviluppo di un bene immateriale vengono sostenute prima del realizzo del connesso reddito ed è quindi necessario – per conferire coerenza al sistema di agevolazione - adottare un approccio che l’OCSE definisce “additivo”, andando a sommare algebricamente le spese sostenute dal contribuente durante l’intera vita del bene medesimo (considerando anche i costi retrospettivi rispetto alla produzione del reddito). Da qui la necessità di costruire un sistema di “*tracking and tracing*” dei costi (e dei ricavi/redditi) legati al bene immateriale⁸ oggetto di agevolazione secondo un’analisi che, ricordiamo, viene costruita e si sviluppa intorno al “singolo” bene immateriale⁹.

d) Il “*tracking and tracing*” nella fase transitoria

Prendendo sempre spunto dai lavori OCSE che rilevano la difficoltà delle imprese a fornire informazioni rilevanti con riferimento a beni immateriali preesistenti l’introduzione dei nuovi regimi di *Patent Box* che risulteranno conformi al *modified nexus approach*, il Decreto introduce un sistema “semplificato” di *tracking and tracing*. Tale sistema consente alle imprese, nella fase iniziale d’ingresso del regime (ovvero in

⁷ Il numeratore potrà essere maggiorato integralmente nella misura dell’uplift (i.e. 60) se il contribuente ha effettivamente sostenuto spese per acquisizione del bene immateriale o spese di R&D da parti correlate in misura almeno pari all’uplift medesimo.

⁸ Recita l’articolo 11 del Decreto: “il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 8 e i beni immateriali di cui all’articolo 6 6 nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contrabile o extracontabile”. Ed è esattamente questo il “*nexus approach*”.

⁹ Resta ferma la possibilità, nei casi in cui due o più beni immateriali siano collegati da un vincolo di “complementarietà” tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all’uso congiunto degli stessi, di sviluppare il sistema di *tracking and tracing* attorno al singolo prodotto/processo, considerando i beni immateriali funzionalmente complementari come se fossero un singolo bene.

compresenza di annualità dotate di sistemi di rilevazione dei costi/ricavi e annualità prive di tali informazioni per singolo bene immateriale¹⁰), di calcolare il coefficiente di agevolazione sulla base di una media mobile quadriennale che considera i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate, senza distinzione per bene immateriale.

6. Il regime delle plusvalenze

Il Decreto individua infine, all'articolo 10, le modalità attuative del regime delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali oggetto di agevolazione specificando che le stesse sono escluse dal computo del reddito imponibile a condizione che il 90% del corrispettivo di cessione (e non della plusvalenza) venga reinvestito in attività di ricerca e sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali entro il termine dei due anni (*rectius* due periodi di imposta) da quello di cessione.

Nel merito viene chiarito che:

- il mancato realizzo della condizione di detassazione entro il secondo anno successivo a quello di cessione determina la *recapture* del beneficio nel medesimo (secondo) anno, attraverso apposita variazione in diminuzione da operarsi nella dichiarazione dei redditi ad esso relativa;
- l'acquisto di altri beni immateriali non costituisce "reinvestimento" del corrispettivo di cessione ai fini della clausola di *recapture* e determina la tassazione integrale della relativa plusvalenza;
- la condizione di reinvestimento opera a decorrere dal realizzo della plusvalenza e prescinde dalle modalità di regolazione/pagamento del corrispettivo.

Come precedentemente commentato, resta ferma la possibilità del contribuente di ricorrere alla procedura di *ruling* di standard internazionale per concordare preventivamente con l'Amministrazione finanziaria il prezzo di cessione del bene immateriale e la conseguente plusvalenza laddove queste dovessero essere realizzate nell'ambito di operazioni infragruppo con parti correlate.

¹⁰ A titolo esemplificativo la Relazione illustrativa al Decreto riporta il caso di un'impresa che, volendo applicare il regime di *patent box*, si trova a rilevare i costi e ricavi afferenti i beni immateriali per il 2015 e gli anni precedenti partendo dal 2012 (anno in cui la medesima non era dotata di alcun sistema di *tracking and tracing*).