

Studio Tributario
e Societario

Il regime Patent-box

*Profili applicativi e valutazioni
strategiche*



Riferimenti

DOCUMENTI OCSE

- Forum on Harmful Tax Practices, FHTP Report on Action 5 for 2015. Final Report, OECD.
- Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 (Pubblicato il 16.09.2014).
- Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP regimes, OECD/G20 (pacchetto di misure del progetto BEPS presentato il 5 ottobre 2015).

LEGISLAZIONE ITALIANA

- Introduzione: art. 1 commi da 37 a 45 Legge di Stabilità 2015 (i.e. L. 190/2014).
- Modifiche: art. 5 del DL 3/2015 (Investment compact).
- Disposizioni attuative: demandate a un decreto di natura non regolamentare MISE (+MEF) firmato il 28 agosto dai ministri competenti, in corso di pubblicazione in G.U.
- Legge di stabilità 2016???

Premessa: Il Nexus approach

In ambito OECD ha assunto particolare importanza il concetto di «substantial activity» in connessione con i regimi dedicati agli «intangibili»: se da un lato tali regimi destano remore ai fini dell'erosione della base imponibile, dall'altro, a livello internazionale, si riconosce che le IP intensive industries sono una fattore importante per la crescita e lo sviluppo



Affinché i benefici siano concessi a fronte di «substantial activity» (i.e. siano concessi a chi effettivamente svolge attività di R&D) è stato individuato il cd. NEXUS APPROACH



La spesa in R&D assurge a **condizione necessaria** per accedere all'agevolazione, costituendo indice e garanzia dello svolgimento di un'attività materiale e rilevante (c.d. "substantial activity")

Premessa: Il Nexus approach

Concetto di «nexus»: nesso necessario tra reddito agevolabile e spesa «qualificata» in attività di ricerca



ogni agevolazione deve essere subordinata all'effettuazione di attività di R&D da parte del contribuente per sviluppare un determinato bene immateriale, suscettibile di tutela legale



Incentivare la localizzazione di intangibile senza creare forme di concorrenza dannosa: **agevolare la R&D**

Patent-box domestico – in sintesi

Obiettivo

- Incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero da imprese italiane o estere.
- Incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia.
- Favorire gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Soggetti ammissibili

- Tutte le imprese che svolgano attività R&D finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni agevolati. Sia attività «interna» che «esterna» (tramite, cioè, contratti di ricerca svolti con soggetti terzi o «intercompany»(con limiti).

Natura dell'agevolazione

- Regime di tassazione agevolata su base opzionale dei redditi derivanti dall'utilizzazione di alcune tipologie di beni immateriali
- Esclusione dal reddito d'impresa del 50% (30% nel primo esercizio; 40% nel secondo esercizio) dei redditi derivanti dall'utilizzazione dei suddetti beni immateriali. Detassazione per le eventuali plusvalenze.
- L'opzione ha durata per 5 esercizi sociali, è irrevocabile e rinnovabile.

Ambito applicativo

- Redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, marchi d'impresa, brevetti industriali, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili.
- in caso di utilizzo diretto dei beni sopraindicati e, facoltativamente, nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni intercompany, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito fruisce del beneficio a condizione che sia effettuato un ruling.

Modalità di esercizio e durata del regime

- **Struttura:**
 - regime opzionale (per singolo bene!!!);
 - durata quinquennale;
 - irrevocabile;
 - rinnovabile.
- **Decorrenza:** periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014. L'opzione viene comunicata dal contribuente:
 - Per i primi 2 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2014: all'Agenzia delle Entrate (modalità da definirsi)
 - Dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014: dichiarazione dei redditi
- **Imposte oggetto di agevolazione:** IRES ed IRAP

Ambito oggettivo

In particolare, l'agevolazione ha ad oggetto i redditi derivanti dall'utilizzo di:

1

Software coperto da copyright (NO diritto d'autore) *

2

Brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione *.

3

Marchi d'impresa (ivi inclusi i marchi collettivi), siano essi registrati o in corso di registrazione (NO marchi di fatto)*.

4

Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili *.

5

«Know-how»: informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili *.

* 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'UE e internazionali

Ambito oggettivo

Marchi ed altri marketing intangibles

- Confermata la posizione dell'OCSE che considera gli IP regimes riferiti a questo tipo di beni immateriali come «harmful» e quindi non compatibili con i principi di tassazione internazionale nell'ambito del BEPS Project.
- Si tratta dell'elemento più significativo di non conformità delle norme italiane rispetto ai principi elaborati in sede OCSE (si veda anche Know how)
- Il documento («Agreement on Modified Nexus Approach for IP regimes») → Grandfathering clause

Raccomanda agli Stati di **allineare le proprie discipline al Modified Nexus approach**

Sancisce il divieto di «new entrants» rispetto agli IP regimes già esistenti (i.e. nuovi contribuenti che accedono a IP regimes «non conformi»)

- dopo l'entrata in vigore di un nuovo regime IP conforme alle linee OCSE e
- in ogni caso dopo il **31 giugno 2016** (quindi prima di questa data l'Italia deve consentire l'opzione per il regime.....)

Entro il **2021** tutti i regimi non conformi alle linee guida OCSE andranno aboliti

Ambito oggettivo

Know How

- Processi, formule, informazioni e conoscenze tecnico-industriali e commerciali aventi un valore economico e caratteristiche di **esclusività e segretezza**
- Mentre per alcuni beni immateriali l'identificazione è abbastanza oggettiva per altri (come per il Know how) può presentare aspetti problematici. Rileva l'essere giuridicamente tutelabili
- Attenzione: per tali asset gli indirizzi OCSE richiedono che siano non-obvious, useful, and novel, and «are certified as such in a transparent certification process by a **competent government agency that is independent from the tax administration.**».
- Possibile modifica normativa in legge di stabilità 2016

Ambito oggettivo

Complementarietà di beni



- Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto 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, questi beni costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione del regime.
- La relazione al decreto pone l'esempio delle autovetture che incorporano più brevetti.

Focus: tipologie d'uso del bene

Utilizzo diretto del bene immateriale

- Utilizzazione nell'ambito dell'attività di impresa
- Per la determinazione del reddito agevolabile si dovrà determinare il contributo economico dei beni immateriali agevolati alla formazione del reddito complessivo



- Obbligo di determinare il contributo economico in via preventiva ed in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate sulla base di un apposito accordo
- **L'opzione ha efficacia dal periodo d'imposta in cui è presentata la richiesta**

Concessione in uso del bene immateriale

- In caso di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali a **terzi il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti di competenza del periodo**



- Con parti terze, nessun obbligo di accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate
- Nel caso di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali a società del «gruppo», l'accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate è facoltativo

Cessione (plusvalenze) del bene immateriale

- Nell'ipotesi specifica di operazioni intercompany, la plusvalenza può essere determinata in conformità ad un accordo preventivo e in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate

Definizione di R&S



Definizione di R&S – focus sui marchi

- Circa le attività di R&S relative ai marchi, il decreto attuativo vi ricomprende «le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescono il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti e dei servizi, design, o degli altri materiali progettabili».
- Sono ricomprese dunque, tra le attività di R&S anche il trade marketing, la pubblicità istituzionale e il marketing strategico.
- Una parte della dottrina aveva sostenuto che tra le spese rilevanti dovessero essere considerate solo le attività preparatorie, gli studi e le indagini di mercato.
- La nascita di due posizioni contrapposte è giustificata dalla portata generale della norma primaria, che non dispone nulla circa le attività di ricerca e sviluppo rilevanti al fine di poter usufruire dell'agevolazione, e dal fatto che i precedenti di legge sui crediti di imposta R&D non hanno mai preso in considerazione i marchi.
- **Attenzione: i costi di pubblicità che rilevano ai fini del rapporto (si veda oltre) vanno poi considerati come costi da contrapporre ai componenti positivi nella determinazione del reddito ritraibile dall'intangibile!!!!**

Reddito agevolabile – Nexus approach

Il «Nexus Approach» identifica il beneficio sulla base della seguente formula:

C. **Qualifying expenditures**
 Qualifying expenditures must have been incurred by a qualifying taxpayer, and they must be directly connected to the IP asset. Jurisdictions will provide their own definitions of qualifying expenditures, and such definitions must ensure that qualifying expenditures only include expenditures that are necessary for actual R&D activities. They would include the types of expenditures currently granted R&D credits under the tax laws of multiple jurisdictions⁴. They would not include interest payments, building costs, acquisition costs, or any costs that could not be directly linked to a specific IP asset⁵.

$$\frac{\text{Qualifying expenditures incurred to develop IP asset}}{\text{Overall expenditures incurred to develop IP asset}}$$

X

Overall income from IP asset

=

Income receiving tax benefits

qualifying expenditures, acquisition costs, and expenditures for outsourcing that do not count as qualifying expenditures.

expenditures. Acquisition costs would, however, be included in overall expenditures. Acquisition costs (or, in the case of licensing, royalties or license fees) are a proxy for overall expenditures incurred prior to acquisition. Therefore, no expenditures incurred by any party prior to acquisition will be included in either qualifying expenditures or overall expenditures.

D. **Overall expenditures**
 Overall expenditures should be defined in such a way that, if the qualifying taxpayer incurred all relevant expenditures itself, the ratio would allow 100% of the income from the IP asset to benefit from the preferential regime. This means that overall expenditures must be the sum of all expenditures that would count as qualifying expenditures if they were undertaken by the taxpayer itself. This in turn means that anything that would not be included in qualifying expenditures even if incurred by the taxpayer itself (e.g., interest payments, building costs, acquisition costs, and other costs that do not represent actual R&D activities) cannot be included in overall expenditures and hence does not affect the amount of income that may benefit from an IP regime. IP acquisition costs are an exception, since they are included in overall expenditures and not in qualifying expenditures.

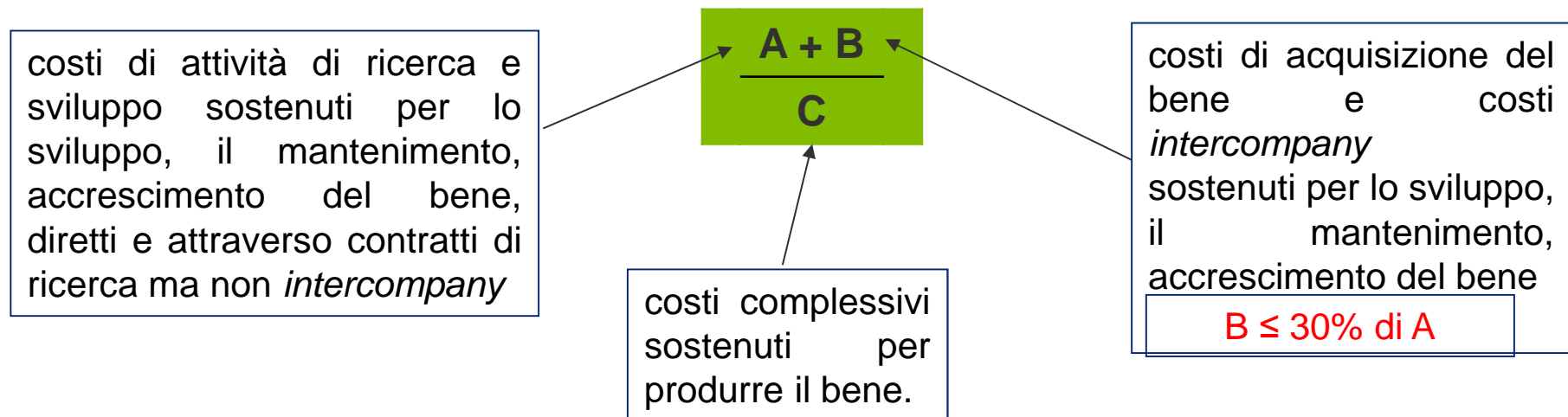
Quota di reddito agevolabile

- Rapporto tra costi qualificati e costi complessivi
 - a) costi di R&D sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene (attività svolte direttamente o affidate a società ed enti «terzi»);

 - b) costi complessivi sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene (cioè: tutti i costi di cui alla lettera a) + spese per acquisizione esterna dei beni + contratti di ricerca stipulati infragruppo).
- Inclusione tra i costi di R&D di cui alla lett. a) delle spese per acquisizione esterne dei beni o per contratti di ricerca stipulati infragruppo nella misura massima del 30% dei costi della lettera a).
- Il risultato del rapporto (il coefficiente) deve poi essere moltiplicato per i redditi di periodo derivanti dal bene immateriale.

Coefficiente

Determinazione del coefficiente (*Modified Nexus Approach*)



N.B.: numeratore e denominatore non differiscono per la natura dei costi

- Non rilevano interessi passivi, spese relative agli immobili ed altre spese non direttamente collegate all'IP.

Coefficiente

La determinazione del coefficiente

Caso 1: R&D «in house»

- ❑ Costi **integralmente** rilevanti = **200**
 - Spese di R&D «in house» = 100
 - Spese R&D universitaria = 100
- ❑ Costi **parzialmente** rilevanti = **0**

$$\frac{100 + 100}{100 + 100} = 1$$

✓ **Moltiplicatore = 1** => **NON** si determina alcuna riduzione della % di teorica fruizione dell'agevolazione

Caso 2: R&D infragruppo

- ❑ Costi **integralmente** rilevanti = **100**
 - Spese di R&D «in house» = 100
- ❑ Costi **parzialmente** rilevanti = **100**
 - Spese di R&D *intercompany* = 100

$$\frac{100 + 30}{100 + 100} = 65\%$$

✗ **Moltiplicatore < 1 (65%)** => **RIDUZIONE** della % di teorica fruizione dell'agevolazione

Coefficiente

FOCUS: Cost contribution agreement

Società del gruppo sostengono costi dall'esterno e li ribaltano alle entità del gruppo

- Costo da outsourcing «qualificato» da inserire integralmente anche al numeratore?
- Occorre distinguere in funzione del ruolo della società (estera) che sostiene il costo
 - Se il costo deriva dall'outsourcing dell'attività a soggetti terzi e indipendenti → la società estera opera, in sostanza, come una pass-through entity per questi costi → il riaddebito non fa perdere la loro natura di costi «qualificati» per il solo fatto di «transitare» attraverso una consociata
 - Se il costoriaddebitato alla consociata riflette anche un'attività svolta internamente dalla capogruppo → i.e. non si tratta di «mero riaddebito» → deve essere considerato costo «non qualificato» la quota riferibile a tale attività interna

Reddito agevolabile

Esempio

Tipologia di spesa	
- Costo per acquisizione brevetto	14
- Spese per il personale	70
<i>di cui: personale impiegato dirett. in R&D del brevetto</i>	50
- Costi generali non direttamente collegabili	10
- Spese di ricerca in outsourcing relative al brevetto	40
<i>commissionate ad Università</i>	10
<i>commissionate a società del Gruppo</i>	30

Reddito derivante dal brevetto	
Royalty	<u>230,00</u>
Personale	-70,00
Costi generali	-10,00
Ammortamento	-4,67
Outsourcing	<u>-40,00</u>
Totale reddito	105,33

- Determinazione della quota di reddito agevolabile

Denominatore: 104 (14+50+10+30)

Numeratore: + (limite: 30%*60= 18 vs 44) = 78

Quota di reddito agevolabile (78/104):75%

Reddito derivante dal brevetto escluso: 75% X 105,33 X 50% = 39,5

Il regime transitorio

- Per la fase iniziale di applicazione del regime, l'art. 9 del decreto stabilisce modalità semplificate di determinazione del coefficiente, per permettere alle imprese di sviluppare adeguati sistemi di tracking and tracing dei costi e dei ricavi legati ai singoli IP.
- Il regime transitorio, valido per i primi tre periodi di imposta, consiste in due principali «agevolazioni»:
 - Possibilità di considerare, ai fini del calcolo del coefficiente, non solo i costi sostenuti nell'anno in corso, ma anche quelli sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti.
 - Facoltà di considerare le due categorie di costi come grandezze aggregate e quindi senza necessità di distinguere per singolo IP.

In questo periodo (2015-2017) il rapporto fra costi qualificati e costi complessivi di ricerca e sviluppo è “mobile”, vale a dire che per ogni anno che si aggiunge se ne abbandona uno, quello più antico, fino ad arrivare al 2018, anno a partire dal quale i costi inclusi nel rapporto saranno solo quelli in cui trova applicazione il regime patent box, vale a dire saranno quelli dal 2015 in poi, mentre non assumeranno più alcuna rilevanza quelli del periodo ante patent box (2012-2014).

A regime (dal 2018) si considerano i costi dal 2015 ma distintamente per ciascun bene immateriale

«Tracking» of income and expenditure

- Necessità di identificazione delle spese agevolabili e dei ricavi per ogni singolo IP: il contribuente dovrà essere in grado di fornire evidenza del «nesso» tra le spese agevolabili e i ricavi.
- OECD: Tracking *project-by-project basis*
- **«tracciatura» adeguata:** adeguato sistema di rilevazione contabile ed extracontabile (ore /consulenze esterne / ammortamento beni strumentali) che consenta di isolare i componenti positivi e negativi di reddito relativi all'intangibile.
- In sede OCSE ed in ambito di decreto non sono attualmente previste delle «caratteristiche essenziali» per i sistemi contabili.

L'istituto del ruling – art. 12

Obbligatorio: utilizzo diretto dei beni

Opzionale: operazioni «intercompany» e caso delle plusvalenze

Modalità semplificate di accesso all'istituto per le MPMI, secondo apposite modalità che saranno previste in un Provvedimento dell'Agenzia delle entrate

- Ai fini dell'agevolazione è necessario individuare il contributo economico apportato dal bene nel reddito complessivo.
- Il contributo economico consiste in «*un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente*».
- IL contributo è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento