



*Il Ministro
dello Sviluppo Economico
di concerto con
il Ministro dell'Economia e delle Finanze*

VISTA la legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" e in particolare l'articolo 1, commi da 37 a 45;

VISTO l'articolo 1, comma 44, della citata legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, con il quale è disposto che, con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le modalità di attuazione dei commi da 37 a 45 dello stesso articolo concernenti l'introduzione del meccanismo del cosiddetto "Patent Box";

VISTO il decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, convertito con legge 24 marzo 2015, n. 33, recante "Misure urgenti per il sistema bancario e gli investimenti" ed in particolare l'articolo 5 contenente modifiche alla tassazione dei redditi derivanti dai beni immateriali;

CONSIDERATA l'azione 5 dell'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting e, in particolare, l'Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes;

CONSIDERATO che la crescente globalizzazione dell'economia mondiale rende sempre più centrale il ruolo dei beni immateriali nella creazione di valore aggiunto e che, per accrescere la competitività delle imprese, è opportuno sostenere le attività dirette alla valorizzazione degli asset immateriali;

DECRETA

Art. 1

Ambito di applicazione

1. Il presente decreto reca le disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito "Legge di stabilità"), come modificato dal decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, convertito con legge 24 marzo 2015, n. 33, concernente il regime opzionale di



tassazione per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Art. 2

Soggetti beneficiari

1. Possono optare per il regime opzionale, a condizione che esercitino le attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8, tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, ovvero:

- (i) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- (ii) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- (iii) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- (iv) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ad eccezione delle società semplici;
- (v) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali di cui all'articolo 6.

2. L'opzione può essere esercitata da chi ha diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati all'articolo 6.

Art. 3

Soggetti esclusi

1. Il beneficio di cui al presente decreto non si applica alle società:

- (i) assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- (ii) assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;



- (iii) assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'articolo 54 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270.

Art. 4

Modalità di esercizio e durata

1. L'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile.
2. Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione di cui al comma 1 è comunicata all'Agenzia delle entrate secondo le modalità e i termini indicati in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate; l'opzione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i successivi quattro. A decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.
3. Qualora la quota di reddito agevolabile sia determinata ai sensi dell'articolo 1, comma 39, secondo periodo o quarto periodo, della Legge di stabilità, l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di ruling ai sensi dell'articolo 8, comma 5, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, in deroga a quanto previsto dall'articolo 8, comma 2, del medesimo decreto-legge, con riferimento al periodo di efficacia dell'accordo.
4. Nelle more della stipula dell'accordo di cui all'articolo 8, comma 2, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling di cui al comma 3, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling.

Art. 5

Operazioni straordinarie

1. In caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi di cui all'articolo 9.

Art. 6

Definizione di bene immateriale

1. L'opzione ha ad oggetto i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- (i) software protetto da copyright;
- (ii) brevetti industriali siano essi 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 a semiconduttori;
- (iii) marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- (iv) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- (v) informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

2. 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 territorio di protezione.

3. Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali individuati al comma 1 del presente articolo, 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, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente decreto.

Art. 7

Tipologie di utilizzo agevolabili

1. Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione:

- (i) la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6;
- (ii) l'uso diretto dei beni immateriali di cui all'articolo 6, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso.

2. Nel caso di cui al comma 1, lettera (i), il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a



essi connessi.

3. Nel caso di cui al comma 1, lettera (ii), è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita.

4. 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 violazione dei diritti sugli stessi beni.

Art. 8

Definizione di attività di ricerca e sviluppo

1. Rientrano nelle attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni di cui all'articolo 6, le seguenti attività:

- (i) la ricerca fondamentale, con ciò dovendosi intendere i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;
- (ii) la ricerca applicata, con ciò dovendosi intendere la ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica; lo sviluppo sperimentale e competitivo, con ciò dovendosi intendere l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche le altre attività destinate alla definizione concettuale, concernente nuovi prodotti, processi o servizi, e i test, le prove e le sperimentazioni necessari ad ottenere le autorizzazioni per la immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi e campioni, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i test e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e delle attrezzature a tal fine necessari;
- (iii) il design, con ciò intendendosi le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e le attività di sviluppo dei marchi;
- (iv) l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;
- (v) le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche



finalizzati all'adozione di sistemi anticounterfeiting, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;

- (vi) le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del design, o degli altri materiali proteggibili.

Art. 9

Determinazione della quota di reddito agevolabile

1. La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascun bene immateriale di cui all'articolo 6, tenuto conto anche di quanto indicato al comma 3 dello stesso articolo, sulla base del rapporto tra i costi indicati ai commi da 2 a 5.

2. I costi da indicare al numeratore del rapporto di cui al comma 1 sono afferenti alle attività indicate all'articolo 8 svolte (i) direttamente dai soggetti beneficiari; (ii) da università o enti di ricerca e organismi equiparati; (iii) da società, anche start up innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

3. L'importo di cui al comma 2 è incrementato: (i) dei costi afferenti le attività indicate all'articolo 8 derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa per la quota costituita dal riaddebito di costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi e (ii) dei costi afferenti alle attività indicate all'articolo 8 sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un accordo per la ripartizione dei costi, come definito dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010 prot. n. 2010/137654, almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di cui al comma 2 precedente ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi.

4. I costi da indicare al denominatore del rapporto di cui al comma 1 sono i costi di cui ai commi 2 e 3, aumentati (i) dei costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività indicate all'articolo 8 e (ii) del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta.

5. L'importo dei costi di cui ai commi 2 e 3 è aumentato di un importo corrispondente alla



differenza tra (i) l'importo dei costi di cui al comma 4 e (ii) l'importo dei costi di cui ai commi 2 e 3. Tale importo rileva fino a concorrenza del 30 per cento dell'importo dei costi di cui ai commi 2 e 3.

6. Ai fini del computo del rapporto di cui al comma 1:

a) per il primo periodo d'imposta di efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 37 e seguenti, della Legge di stabilità e per i due successivi, i costi di cui al comma 1 sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti e sono assunti complessivamente;

b) a partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello di efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 37 e seguenti, della Legge di stabilità, i costi di cui al comma 1 sono quelli sostenuti nei periodi di imposta in cui le presenti disposizioni trovano applicazione e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

7. La quota di reddito agevolabile risulta dal prodotto fra il reddito di cui all'articolo 7, commi 2 e 3, e il rapporto di cui ai commi precedenti.

8. La quota di reddito agevolabile determinata ai sensi dei commi precedenti non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50 per cento del relativo ammontare. Per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015 la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito d'impresa è fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e al 40 per cento.

9. Ai fini della determinazione del rapporto di cui al comma 1 non rilevano:

- a) gli interessi passivi;
- b) le spese relative agli immobili;
- c) qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale di cui all'articolo 6.

Art. 10

Reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali

1. Il rinvio contenuto nell'articolo 1, comma 40 della Legge di stabilità ai beni immateriali di cui al precedente comma 39 della medesima legge si intende effettuato solo per individuare le tipologie di beni immateriali cui si riferisce il regime di esclusione delle plusvalenze dalla formazione del reddito d'impresa.

2. Sono escluse dal reddito d'impresa le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali di cui all'articolo 6, a condizione che almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione



dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali di cui all'articolo 6 svolte (a) direttamente dai soggetti beneficiari; (b) mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca e organismi equiparati; (c) mediante contratti di ricerca da società, anche start up innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa; (d) mediante contratti di ricerca da società, anche start up innovative, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le quali si siano limitate a fare svolgere le attività di cui all'articolo 8 da soggetti indicati alla lettera (b) e (c) del presente comma.

3. Nell'ipotesi in cui la plusvalenza sia realizzata nell'ambito di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, la plusvalenza può essere determinata in conformità ad un accordo con l'Agenzia delle entrate effettuato in base all'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269.

4 Qualora non si verifichino le condizioni previste dal comma 2, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione, deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza che avrebbe concorso a formare il reddito nel periodo di imposta in cui è stata realizzata in assenza della previsione di cui allo stesso comma.

Art. 11

Tracciabilità delle spese e dei redditi

1. Il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8 e i beni immateriali di cui all'articolo 6, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile.

Art. 12

Procedura di ruling

1. Ricadono nell'ambito applicativo dell'accordo con l'Agenzia delle entrate previsto dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 le seguenti fattispecie:

- (i) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali di cui all'articolo 6;
- (ii) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6 in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto (i), realizzato



nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa:

- (iii) la determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 10 realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

2. Nelle ipotesi di cui ai punti (ii) e (iii) l'attivazione della procedura di ruling è opzionale.

3. Ai fini della determinazione del contributo economico di cui al comma 1. punto (i). le microimprese, piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE, accedono alla procedura di ruling di cui al medesimo comma 1. attraverso modalità semplificate stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, nel rispetto del principio comunitario del contenimento degli oneri amministrativi. 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. Le predette imprese dovranno in ogni caso essere in grado di monitorare il nesso fra le spese e il reddito, fornendone dimostrazione all'amministrazione finanziaria.

Roma, li 30 LUG. 2015

Il Ministro dello Sviluppo Economico
Federica GUIDI

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze
Pier Carlo PADOAN



Relazione illustrativa

L'articolo 1 commi 37 - 45 della legge 23 dicembre 2014 n. 190 ("Legge di stabilità"), come modificato dal decreto legge del 24 gennaio 2015, n. 3 ("Investment compact"), convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 33, introduce anche nel nostro ordinamento un regime opzionale di tassazione per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili ("Regime").

Il Regime:

- (i) incentiva la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere,
- (ii) incentiva il mantenimento dei beni immateriali in Italia evitandone la ricollocazione all'estero, e
- (iii) favorisce l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

La previsione di tale regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto di beni immateriali si pone in linea di continuità con i modelli progressivamente introdotti in altri Stati membri della Comunità Europea (Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi, Spagna) ed è conforme ai principi elaborati in ambito OCSE con riferimento alla disciplina fiscale prevista per la tassazione dei proventi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali.

Per quanto concerne, in particolare, il rapporto con le raccomandazioni OCSE (*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2014 Deliverables – da qui in avanti, Documento OCSE*) le modalità di determinazione dell'agevolazione consentono di integrare il requisito di attività sostanziale ("*substantial activity requirement*") che risponde ad una finalità antielusiva di tutela della base imponibile degli Stati membri. Tale principio previene che il reddito venga delocalizzato mediante artifici dai Paesi dove il valore è stato creato a Paesi caratterizzati da una fiscalità agevolata.

Secondo l'interpretazione emersa in sede OCSE, misure di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali sono conformi al predetto principio a condizione che sussista il c.d. *nexus approach*, in virtù del quale deve sussistere un collegamento diretto tra le spese sostenute per il bene immateriale ed il reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale stesso.





Sotto questo profilo si evidenzia la differenza tra i crediti di imposta per le attività di ricerca e sviluppo e le misure di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali: nel primo caso le spese sostenute sono utilizzate per calcolare la misura del beneficio fiscale; nel secondo caso, posto che viene agevolato direttamente il reddito rinveniente dall'utilizzo del bene immateriale, le spese sostenute sono solo una *proxy* dell'esistenza di un'attività sostanziale svolta nel Paese che concede l'agevolazione fiscale.

Ne consegue che, in conformità al *nexus approach*, la quota parte di reddito che può beneficiare del regime agevolato è determinata, mediante un procedimento indiretto, dal rapporto tra spese sostenute per il bene immateriale e totalità delle spese sostenute dal contribuente.

Il comma 44 dell'articolo 1 della Legge di stabilità prevede che *"con decreto di natura non regolamentare del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono adottate le disposizioni attuative dei commi da 37 a 43, anche al fine di definire gli elementi del rapporto di cui al comma 42"*.

In conformità a tale previsione il presente decreto contiene le disposizioni attuative della disciplina concernente il regime opzionale di tassazione per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali ("Decreto").

L'**articolo 2** del Decreto identifica l'ambito soggettivo del Regime prevedendo che possano esercitare l'opzione tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, inclusi i soggetti non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a condizione che siano 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. In tal caso, l'agevolazione compete per i redditi derivanti dai beni immateriali compresi nel patrimonio della stabile organizzazione (In tal caso, l'agevolazione compete per i redditi derivanti da beni immateriali la cui proprietà (o titolarità) economica è attribuibile alla stabile organizzazione coerentemente con l'approccio elaborato in ambito OCSE ed espresso nell'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE 2010 e nel relativo Commentario. L'esclusione dal Regime dei soggetti non 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 mira ad evitare arbitraggi fiscali.

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.

L'**articolo 3** del Decreto chiarisce che sono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione i soggetti sottoposti alle procedure di fallimento, di liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, trattandosi di procedure non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica per le quali, peraltro, vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari.

L'**articolo 4** del Decreto prevede che l'opzione è valida per cinque periodi di imposta, irrevocabile e rinnovabile. L'esplicita previsione della possibilità di rinnovo dell'opzione distingue ulteriormente il regime in parola dal credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, caratterizzando il primo come norma di sistema.

A regime l'opzione deve essere comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce. Relativamente ai primi due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate secondo le modalità e i termini che saranno indicati in un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e riguarda il periodo d'imposta nel quale essa è comunicata e i quattro successivi.

Nei casi in cui si prevede l'attivazione della procedura di *ruling* di standard internazionale di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 269/2003, in deroga all'articolo 8, comma 2, dello stesso decreto legge, che prevede la decorrenza dell'accordo con l'Agenzia delle entrate dal periodo d'imposta nel quale l'accordo è stato stipulato, l'opzione per il regime di tassazione agevolata in parola decorre dal periodo d'imposta durante il quale è presentata la richiesta di ammissione alla procedura di *ruling* internazionale predetta.

Il Decreto chiarisce che qualora non si raggiunga un accordo per la determinazione del reddito con il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale si è fatta richiesta di ammissione alla procedura di *ruling* internazionale, i soggetti beneficiari sono in ogni caso tenuti a determinare il reddito secondo le regole ordinarie. Tuttavia, al fine di consentire ai soggetti obbligati alla definizione della procedura di *ruling*, così come accade ai soggetti che non sono obbligati a presentare l'istanza di *ruling*, l'accesso al beneficio fin dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della





medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, se ne ricorrono i termini di legge.

L'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari.

L'**articolo 5** del Decreto prevede che in caso di operazioni straordinarie neutrali ai fini fiscali il soggetto avente causa subentra al dante causa nell'esercizio dell'opzione, sia con riguardo al computo degli anni di durata della medesima sia in relazione all'eredità dei costi rilevanti agli effetti del calcolo del rapporto di cui all'articolo 9.

L'**articolo 6** del Decreto chiarisce l'ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni previste dalla Legge di stabilità. In particolare, per quanto concerne le opere dell'ingegno, la lett. (i) del comma 1 circoscrive l'ambito di applicazione al software protetto da copyright poiché in tal senso si esprimono le linee guida OCSE.

Il Decreto chiarisce che per la definizione di tali tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si debba fare riferimento alle norme nazionali, estere e comunitarie, nonché alle norme contenute in trattati e convenzioni in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione, in ragione del fatto che i beni immateriali oggetto del regime in parola sono non solo quelli tutelati in Italia ma anche quelli tutelati in un qualsiasi paese estero in base alle norme ivi applicabili.

Infine, l'articolo 6 del Decreto specifica che, ai fini dell'agevolazione, i beni immateriali collegati da vincoli di complementarietà e utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di un processo/prodotto si considerano un unico bene immateriale. E' il caso, ad esempio, del modello di un'autovettura che "incorpora" più brevetti.

L'**articolo 7** del Decreto specifica che il reddito agevolabile è quello che deriva dall'uso diretto del bene immateriale o dalla concessione in uso. In quest'ultimo caso, il reddito agevolabile è determinato dai relativi canoni al netto dei costi, diretti e indiretti, ad essi connessi di competenza del periodo di imposta.





Nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, è necessario individuare il contributo economico di ciascuno dei beni immateriali che ha concorso a formare il reddito o la perdita. Il contributo economico può essere positivo o negativo, a seconda delle specifiche fattispecie.

Il contributo economico consiste in un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente. La scelta di prevedere l'applicabilità del beneficio fiscale anche in queste ipotesi risponde all'esigenza di attribuire ai soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali lo stesso beneficio che otterrebbero laddove licenziassero gli stessi beni ad altri soggetti.

Tale approccio, di fatto, assume l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente. Pertanto, ai fini della normativa in esame, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile al fine di identificare la quota di reddito agevolabile. Ai fini della determinazione del contributo economico è necessaria la preventiva conclusione di un accordo con l'Agenzia delle entrate conforme a quanto previsto dall'articolo 8 del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269.

L'**articolo 8** del Decreto contiene la definizione delle attività di ricerca e sviluppo "qualificate" il cui esercizio è condizione imprescindibile per la effettiva fruizione dell'agevolazione. Non è necessario che le attività di R&S relative a un determinato bene immateriale siano esercitate nel periodo di imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione dei redditi derivanti dal medesimo bene; è sufficiente che tale attività sia stata esercitata nei periodi di imposta precedenti. E' comunque sempre necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse "generato"; tale verifica va, quindi, condotta separatamente bene per bene.

E' irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo (anche all'estero), fermo restando i limiti imposti dalla norma nelle modalità di calcolo del rapporto di cui all'articolo 9 in caso di attività svolte da società estere del gruppo.

L'**articolo 9** del Decreto chiarisce la modalità di determinazione della quota di reddito agevolabile indicata nei commi 42 e 42 *bis* dell'articolo 1 della Legge di stabilità.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale ("Costi qualificati") e i costi complessivi sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo ("Costi complessivi").





$$\frac{\text{Costi qualificati}}{\text{Costi complessivi}} \times \text{Redditi derivanti dal bene immateriale} = \text{Reddito agevolabile}$$

Ai fini delle determinazione del valore del numeratore del predetto coefficiente (Costi qualificati), si considerano tutti i costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo indicate all'articolo 8 del Decreto che sono state svolte (i) direttamente dal contribuente, (ii) da università o enti di ricerca e organismi equiparati e (iii) da società, incluse le *start-up* innovative, diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo.

In linea con quanto risulta dal Documento OCSE laddove si afferma: "*Where a payment is made through a related party to an unrelated party without any margin, the payment will be included in qualifying expenditures*" (par. F, *Outsourcing*), il valore dei costi qualificati da indicare al numeratore può essere incrementato dei costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo addebitati da società infragruppo, per la quota degli stessi che rappresenta un mero riaddebito di costi sostenuti da tali società infragruppo nei confronti di soggetti terzi per l'effettuazione delle predette attività di ricerca e sviluppo.

In linea con il medesimo principio, il valore del numeratore può essere incrementato dei costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni immateriali sostenuti dal contribuente nell'ambito di accordi di ripartizione dei costi (CCA) nel limite dei proventi costituiti dal riaddebito ai partecipanti dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento.

Il denominatore del rapporto in parola è costituito dall'importo del numeratore determinato come da indicazioni di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 9 del Decreto, maggiorato (i) dei costi derivanti da operazioni infragruppo e (ii) del costo di acquisizione (incluso il costo della licenza) del bene intangibile.

In aggiunta a quanto precede, ai fini del calcolo del coefficiente per la determinazione della quota del reddito agevolabile, il valore del numeratore può essere ulteriormente incrementato di un importo corrispondente alla differenza tra il valore complessivo del denominatore del predetto rapporto (totale dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni intangibili "agevolabili") e il valore del numeratore come sopra determinato (costi di sviluppo, mantenimento ed accrescimento dei beni intangibili "agevolabili" per attività di ricerca e sviluppo effettuata





direttamente o per il tramite di soggetti terzi indipendenti, inclusi i riaddebiti di cui al comma 3 dell'articolo 9 del Decreto) nei limiti tuttavia del 30% di quest'ultimo valore (c.d. *up-lift*).

Di conseguenza, il numeratore e il denominatore del rapporto non differiscono per natura dei costi ivi indicati, ma soltanto per il diverso computo delle spese di R&S derivanti da rapporti con consociate e di quelle relative ad acquisizioni degli immateriali.

In ragione della suddetta composizione degli elementi del coefficiente per la determinazione del reddito agevolabile, risulta pertanto evidente che qualora le spese di sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni intangibili "agevolabili" siano solo quelle relative ad attività di ricerca e sviluppo effettuate direttamente dal contribuente o effettuate da soggetti terzi indipendenti (università, centri di ricerca e soggetti indipendenti), la quota di reddito agevolabile sarà pari all'intero importo del reddito derivante dall'utilizzo di tali beni (infatti, in tale caso il valore del coefficiente risulterà pari ad uno).

Se, ad esempio, le spese "qualificate" sono pari a 200, i costi di acquisizione di un intangibile sono pari a 20 e i costi derivanti da rapporti con società del gruppo sono pari a 80, al numeratore del rapporto andrà indicato 260. Se, invece, le spese "qualificate" sono pari a 200, i costi di acquisizione di un intangibile sono pari a 20 e i costi derivanti da rapporti con società del gruppo sono pari a 40, al numeratore del rapporto andrà indicato 260.

Al denominatore, nel primo esempio andrà indicato 300 e nel secondo esempio 260; quindi, nel primo caso la misura indicata derivante dal rapporto è pari all' 87% e pari a 1 nel secondo caso.

Nel Documento OCSE si afferma che i costi da considerare nel calcolo del rapporto sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento, a prescindere dal regime fiscale e dal trattamento contabile: *"Qualifying expenditures will be included in the nexus calculation at the time they are incurred, regardless of their treatment for accounting or other tax purposes. In other words, expenditures that are not fully deductible in the year in which they were incurred because they are capitalised will still be included in full in the nexus ratio starting in the year in which they were incurred."*

L'articolo 9 del Decreto prosegue descrivendo le modalità di determinazione del predetto coefficiente nella fase iniziale di applicazione delle disposizioni. Al fine di consentire alle imprese di approntare adeguati sistemi di *tracking and tracing* dei costi e dei ricavi legati ai singoli IP, è stato previsto che, nella fase iniziale di ingresso nel regime, le imprese determinino il coefficiente, che è cumulativo e che prende in considerazione sia i costi sostenuti a partire dall'ingresso nel



regime preferenziale sia quelli sostenuti precedentemente considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate, vale a dire senza distinzione per singolo IP.

Ciò in considerazione della circostanza che, anteriormente all'entrata nel regime preferenziale, i sistemi di rilevazione di costi e ricavi non consentono di operare quella tracciatura e, quindi, di rilevare quel legame fra costi, IP e ricavi richiesto dal *nexus approach*.

Di seguito è riportato un esempio concernente le modalità di determinazione del coefficiente nella fase iniziale di ingresso nel regime da cui si evince che:

- fintantoché nel quadriennio di riferimento si hanno annualità senza *tracking and tracing* e annualità con *tracking and tracing*, il coefficiente, cumulativo, dovrà essere determinato considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate;
- solo quando in tutto il quadriennio di riferimento i costi qualificati e i costi complessivi sono rilevati secondo i criteri di *tracking and tracing* richiesti dal *nexus approach* il coefficiente potrà essere determinato per singolo IP.

ESEMPIO

2012 No Patent Box, no tracking and tracing

2013 No Patent Box, no tracking and tracing

2014 No Patent Box, no tracking and tracing

2015 introdotto regime Patent box, l'impresa deve iniziare a rilevare costi e ricavi distintamente per singoli IP secondo i requisiti di *tracking and tracing* richiesti dal *nexus approach* e così per gli anni successivi

Si ipotizzi che la quantificazione dei costi sia quella esemplificata in tabella.

2012	Costi qualificati aggregati 1.000 Costi complessivi aggregati 2.000
2013	Costi qualificati aggregati 2.000 Costi complessivi aggregati 3.000
2014	Costi qualificati aggregati 2.000





	Costi complessivi aggregati 5.000
2015	Costi qualificati aggregati 3.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi qualificati prodotto A 1.000• Costi qualificati prodotto B 2.000 Costi complessivi aggregati 3.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi complessivi prodotto A 1.500• Costi complessivi prodotto B 1.500
2016	Costi qualificati aggregati 2.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi qualificati prodotto A 400• Costi qualificati prodotto B 1.600 Costi complessivi aggregati 5.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi complessivi prodotto A 2.400• Costi complessivi prodotto B 2.600
2017	Costi qualificati aggregati 2.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi qualificati prodotto A 1.300• Costi qualificati prodotto B 700 Costi complessivi aggregati 3.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi complessivi prodotto A 2.000• Costi complessivi prodotto B 1.000
2018	Costi qualificati aggregati 1.000 <ul style="list-style-type: none">• Costi qualificati prodotto A 800• Costi qualificati prodotto B 200 Costi complessivi aggregati 1.600 <ul style="list-style-type: none">• Costi complessivi prodotto A 800• Costi complessivi prodotto B 800

2015 (primo anno)

	<u>Qualifying expenditures</u>	<u>Overall expenditures</u>
2012	1.000	2.000
2013	2.000	3.000
2014	2.000	5.000
2015	3.000	3.000
TOTALE	8.000	13.000

Il coefficiente prima dell'*up-lift* sarà pari a 8.000/13.000





Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono 5.000 (dati dalla differenza fra 13.000 e 8.000) e che l'*up lift* opera entro il limite del 30% dei costi qualificati ne consegue che il coefficiente, considerato anche l'*up-lift*, sarà pari a 10.400/13.000.

2016 (secondo anno)

	Qualifying expenditures	Overall expenditures
2013	2.000	3.000
2014	2.000	5.000
2015	3.000	3.000
2016	2.000	5.000
TOTALE	9.000	16.000

Il coefficiente prima dell'*up-lift* sarà pari a 9.000/16.000

Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono pari a 7.000 (dati dalla differenza fra 16.000 e 9.000) e che l'*up lift* opera entro il limite del 30% dei costi qualificati, ne consegue che il coefficiente con l'*up-lift* sarà pari a 11.700/16.000.

2017 (terzo anno)

	Qualifying expenditures	Overall expenditures
2014	2.000	5.000
2015	3.000	3.000
2016	2.000	5.000
2017	2.000	3.000
TOTALE	9.000	16.000

Il coefficiente prima dell'*up-lift* sarà pari a 9.000/16.000





Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono pari a 7.000 (dati dalla differenza fra 16.000 e 9.000) e che l'*up lift* opera entro il limite del 30% dei costi qualificati, ne consegue che il coefficiente con l'*up-lift* sarà pari a 11.700/16.000.

2018 (quarto anno)

Nel 2018 si hanno 4 anni consecutivi di rilevazione con i requisiti di *tracking and tracing* richiesti dal *nexus approach*, come evidenziato in tabella. A partire dal 2018 il coefficiente dovrà essere calcolato singolarmente, per ciascun IP. Per il prodotto A il coefficiente sarà determinato come segue.

	Qualifying expenditures	Overall expenditures
2015	1.000	1.500
2016	400	2.400
2017	1.300	2.000
2018	800	800
TOTALE	3.500	6.700

Il coefficiente prima dell'*up-lift* sarà pari a 3.500/6.700

Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono pari a 3.200 (dati dalla differenza fra 6.700 e 3.500) e che l'*up lift* opera entro il limite del 30% dei costi qualificati, ne consegue che il coefficiente con l'*up-lift* sarà pari a 4.550/6.700.

Sia per il prodotto A che per ciascuno degli altri prodotti, tutte le successive spese qualificate e spese complessive saranno aggiunte al coefficiente per tutti gli anni successivi.

Va, infine, precisato che è agevolato il reddito d'impresa. Si tratta, pertanto, di una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa.

L'**articolo 10** del Decreto chiarisce quanto previsto dal comma 40 della Legge di stabilità in base al quale non concorrono alla formazione del reddito d'impresa le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali "agevolabili", a condizione che almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo





d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali "agevolabili".

In particolare, tale condizione richiede al contribuente di reimpiegare una quota significativa del corrispettivo ricavato (a prescindere dalle condizioni finanziarie relative alla tempistica del pagamento) nelle attività di cui all'articolo 8 del Decreto. Pertanto, non rientrano tra i reinvestimenti "qualificati" le somme destinate all'acquisto di altri beni immateriali.

Nel caso in cui la cessione venga effettuata nei confronti di una società appartenente al medesimo gruppo, il contribuente ha la possibilità di concordare preventivamente nell'ambito di una procedura di *ruling* di standard internazionale ai sensi dell'articolo 8 del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, il prezzo di cessione infragruppo e la conseguente plusvalenza.

Il comma 3 dell'articolo 10 del Decreto specifica che, qualora la condizione per l'esenzione della plusvalenza non sia realizzata entro il termine previsto, il recupero a tassazione avviene nella dichiarazione dei redditi relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione, mediante una variazione in aumento pari all'importo della plusvalenza che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile nel periodo d'imposta di realizzazione.

L'**articolo 11** del Decreto prevede 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'**articolo 12** del Decreto chiarisce l'ambito applicativo della Procedura di *ruling*. La disposizione stabilisce che la determinazione del contributo economico dei beni immateriali alla produzione del reddito d'impresa è effettuata nell'ambito dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate previsto dall'articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003 n. 269.

Rientra, altresì, nell'ambito di applicazione del *ruling*, su base opzionale, la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali (nonché la determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 10 del decreto) realizzati nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Ai fini della determinazione del contributo economico alla produzione del reddito complessivo in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, le microimprese, piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE.





potranno avvalersi di modalità semplificate di accesso alla procedura di *ruling* secondo apposite modalità che saranno previste in un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Il contributo economico sarà determinato tenendo conto degli standard internazionali dell'OCSE con particolare riferimento alle regole in materia di prezzi di trasferimento. Tali imprese dovranno in ogni caso essere in grado di monitorare e poter dimostrare il collegamento fra le spese e il reddito.

