



RSM PALEA LAURI GERLA

Associazione professionale di Studio Palea, Studio L4C, Studio Gerla Associati

TAX NEWS 2015 – 10

L'informativa riportata, pur se predisposta e verificata con scrupolo, non può comportare responsabilità in caso di errori od imprecisioni, né intendersi sostitutiva di alcuna forma di consulenza.



SOMMARIO

NORMATIVA

Voluntary Disclosure – le nuove istanze verranno gestite dal Centro Operativo di Pescara

Comunicazioni anticipate di anomalie – è il turno delle dichiarazioni IVA

PRASSI

Tassabilità dei rimborsi chilometrici ai dipendenti

ULTERIORE PRASSI – SEGNALAZIONI

GIURISPRUDENZA

Se l'Agenzia delle Entrate non tiene conto dei chiarimenti del contribuente, l'avviso di accertamento è nullo

FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO

(IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

SCADENZE – NOVEMBRE 2015

APPROFONDIMENTO

Agevolazioni fiscali: il "Patent Box"



NORMATIVA

Voluntary Disclosure – le nuove istanze verranno gestite dal Centro Operativo di Pescara

(Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 6 novembre 2015)

A seguito della proroga dei termini di presentazione delle istanze di Voluntary Disclosure (disposta con il Decreto Legge n. 153/2015), l'Agenzia delle Entrate ha riorganizzato le proprie modalità di gestione delle pratiche.

Con l'indicato Provvedimento del 6 novembre, infatti, è stato stabilito che le nuove istanze di accesso alla procedura di regolarizzazione, presentate *a partire dal 10 novembre*, verranno gestite dal Centro operativo di Pescara.

A tale ufficio spetterà quindi gestire la trattazione delle adesioni degli ultimi 20 giorni (il termine per l'invio delle istanze è infatti fissato al 30 novembre), con la sola esclusione della Direzione Provinciale di Bolzano, che rimarrà competente per le istanze inviate dall'Alto Adige.

Comunicazioni anticipate di anomalie – è il turno delle dichiarazioni IVA

(Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 29 ottobre 2015)

Continua il "nuovo corso" dell'Agenzia delle Entrate, che attraverso l'invio di apposite comunicazioni preventive ai contribuenti, mira a portare alla loro attenzione anomalie dichiarative, così da consentire, laddove vi siano in concreto delle mancanze, lo spontaneo adempimento (garantendosi il contribuente sanzioni ridotte, grazie al ricorso al ravvedimento operoso).

È ora il turno delle dichiarazioni IVA relative al 2014: nei giorni scorsi sono infatti partite circa 65mila segnalazioni (che vengono inviate via PEC) indirizzate a contribuenti che non hanno ancora presentato la dichiarazione IVA per il 2014 o che l'hanno presentata soltanto con il quadro VA compilato.

I contribuenti che non hanno ancora presentato la dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2014 possono così regolarizzare la propria posizione presentando la dichiarazione entro 90 giorni a partire dal 30 settembre 2015, e versando le sanzioni in misura ridotta: coloro che invece hanno presentato la dichiarazione IVA 2014 incompleta (con la compilazione del solo quadro VA) possono regolarizzare già da ora gli errori eventualmente commessi e beneficiare così delle sanzioni in misura ridotta in ragione del tempo trascorso, grazie al menzionato istituto del ravvedimento operoso.

L'Agenzia delle Entrate ha infine ricordato, nel comunicato stampa che ha accompagnato l'emanazione del Provvedimento, i "numeri" relativi alle comunicazioni inviate nei mesi scorsi:

- sono state trasmesse 220mila lettere a chi ha dimenticato di presentare la dichiarazione pur avendo percepito più redditi da lavoro dipendente o da pensione da diversi sostituti (datori di lavoro o enti previdenziali) e non ha effettuato il conguaglio delle imposte;
- sono state inviate 190mila comunicazioni di anomalie rilevate nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore;
- sono state recapitate, infine, 20mila comunicazioni a cittadini che non hanno dichiarato tutte le plusvalenze, professionisti che non hanno denunciato tutti i compensi certificati dai sostituti d'imposta, e a soggetti IVA con vendite dichiarate inferiori alle fatture comunicate al fisco dai clienti.

PRASSI

Tassabilità dei rimborsi chilometrici ai dipendenti (Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 92 del 30 ottobre 2015)

In risposta ad un'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha ripercorso i principali tratti della disciplina che regola la fiscalità dei *rimborsi chilometrici* erogati ai lavoratori dipendenti, a fronte delle trasferite da questi ultimi effettuate.

Premesso che in base all'art. 51, comma 5, del TUIR, risultano imponibili in capo al dipendente i rimborsi afferenti le spese sostenute per missioni *nel territorio comunale* ove ha sede l'impresa (ad esclusione del rimborso delle spese di trasporto comprovate dai documenti emessi dal vettore), e che del pari anche gli eventuali rimborsi afferenti il tragitto *casa dipendente-sede* comportano l'assoggettamento ad IRPEF, l'Amministrazione finanziaria ha approfondito il caso in cui il dipendente si reca dal cliente partendo direttamente dalla propria abitazione (sempre sul presupposto che ci si rechi in un Comune diverso da quello ove ha sede il datore di lavoro).

In concreto si possono distinguere due situazioni:

- a. Il tragitto casa dipendente-cliente è *più corto* del tragitto sede impresa-cliente: in tal caso il rimborso chilometrico è interamente esentasse;
- b. Il tragitto casa dipendente-cliente è *più lungo* del tragitto sede impresa-cliente: in questa situazione il rimborso chilometrico corrispondente al tragitto *effettuato in più* è da assoggettare a tassazione IRPEF.

Da ultimo, è bene ricordare che nei casi in cui viene garantita l'esenzione da tassazione dei rimborsi corrisposti ai dipendenti, ciò è subordinato al fatto che l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle tabelle ACI, avuto riguardo:

- ✓ alla percorrenza,
- ✓ al tipo di automezzo usato dal dipendente,
- ✓ al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.

Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

ULTERIORE PRASSI – SEGNALAZIONI

Si segnala la seguente prassi emanata nel corso delle ultime settimane:

- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 35 del 27 ottobre – ulteriori chiarimenti sul nuovo regime dei rimborsi IVA.
- Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Commissione Norme di Comportamento – Norma n. 193 del 22 ottobre, relativa alla trasformazione delle DTA in credito d'imposta in presenza di perdite fiscali.



GIURISPRUDENZA

Se l'Agenzia delle Entrate non tiene conto dei chiarimenti del contribuente, l'avviso di accertamento è nullo
(Commissione Tributaria Regionale di Milano, sentenza n. 4064/02/2015)

Lo scorso mese è stata approfondita una sentenza relativa all'obbligo di instaurare il contraddittorio tra Erario e contribuente prima che venga emesso un atto impositivo.

L'attenzione che sul tema viene riservata dalla giurisprudenza si può nuovamente cogliere da una ulteriore sentenza, recentemente emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano.

In quest'ultimo caso i giudici si sono dovuti pronunciare su di una vertenza nella quale il contribuente, a conclusione di una verifica fiscale, aveva presentato all'Erario delle proprie memorie difensive, al fine di superare alcune obiezioni mosse dalla Guardia di Finanza in sede di ispezione.

L'Agenzia delle Entrate, però, aveva emanato l'atto di accertamento mostrando di non aver tenuto in alcun conto tali osservazioni.

Nel ricorso l'impresa accertata censurava tale comportamento, chiedendo l'annullamento dell'atto in quanto in contrasto con principi consolidati che richiedono buona fede e cooperazione nei rapporti tra l'ufficio impositore e contribuente.

Dopo un primo giudizio sfavorevole al contribuente, i giudici di appello hanno stabilito l'illegittimità del comportamento tenuto dall'ufficio.

Da un lato, infatti, è stata ribadita l'*obbligatorietà del contraddittorio preventivo*, tenuto conto anche della giurisprudenza sul tema della Corte di Cassazione e della Corte Europea di Giustizia.

Inoltre, hanno proseguito i giudici, il comportamento dell'Agenzia delle Entrate si pone in contrasto con i principi fondanti lo Statuto dei diritti del Contribuente, dato che il contribuente non è stato posto nelle condizioni di comprendere perché le proprie osservazioni fossero state, nella sostanza, disattese, né potendo valutare per quale motivo la documentazione prodotta sarebbe stata giudicata "irrelevante".

FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO (IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

De Luca & Partners – Avvocati Giuslavoristi dal 1976 è specializzato nel *diritto del lavoro* e con i suoi 16 professionisti assiste la propria clientela in *i) consulenza day by day; ii) relazioni industriali; iii) operazioni straordinarie; iv) ristrutturazioni e ammortizzatori sociali; v) contenzioso giudiziario e arbitrati.*

HR Capital® è la società di servizi fondata dai Soci di *De Luca & Partners* che, da oltre 30 anni, fornisce servizi e soluzioni per l'amministrazione del personale in outsourcing e l'elaborazione di paghe e contributi.

Riferimenti

De Luca & Partners – Avvocati Giuslavoristi
Largo A. Toscanini, 1



20122 Milano
Tel. +39 02 365 565 1 Fax +39 02 365 565 05 email: info@delucapartners.it
www.delucapartners.it

HR Capital
Gall. San Babila 4/B
20122 Milano
Tel. +39 02 365 930 1 Fax +39 02 365 930 00 email: info@hrcapital.it
www.hrcapital.it

Sentenza del mese

➤ [Le ragioni giustificatrici del ricorso al contratto di somministrazione](#)

La Corte di Appello di Milano, Sezione Lavoro, con propria sentenza, ha rigettato il ricorso presentato da un lavoratore somministrato della Società nostra Assistita, che aveva impugnato il contratto di somministrazione intercorso richiedendo, tra l'altro, l'accertamento (i) della nullità e/o illegittimità e/o inefficacia del termine apposto al contratto e (ii) della sussistenza di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con la Società utilizzatrice fin dall'origine. La tesi avversaria era interamente fondata sull'assunto della genericità delle ragioni giustificatrici del ricorso alla somministrazione e sull'assenza di temporaneità ed eccezionalità delle esigenze aziendali. Il Collegio non ha condiviso i rilievi del ricorrente, confermando che *"nel caso in esame l'indicazione del codice identificativo del cliente e la qualificazione delle relative commesse nel periodo come caratterizzate da eccezionalità (e, dunque, necessariamente, con valutazione ex ante, di temporaneità) rendono la clausola assistita da un grado di specificità sufficiente a soddisfare il requisito di forma del contratto di somministrazione sancito dall'art. 21, comma 1, cit. perché dà adeguatamente conto delle ragioni giustificative del ricorso a tale tipologia contrattuale, non essendo a tal fine necessario scendere in ulteriore dettaglio"*.

NORMATIVA

Il 15 ottobre 2015 il Consiglio dei Ministri ha approvato il disegno di legge avente ad oggetto la manovra finanziaria prevista per l'anno 2016 (cd Legge di stabilità). Il testo interviene in materia di politica del lavoro (i) confermando lo sgravio contributivo per le nuove assunzioni a tempo indeterminato, seppur il beneficio sarà solo per due anni, con un tetto annuale dimezzato, che passa dagli attuali Euro 8.060 ad Euro 3.250; (ii) incentivando il ricambio generazionale all'interno delle imprese del settore privato mediante la possibilità, offerta ai lavoratori over 63, di optare per il part-time con contribuzione piena negli ultimi tre anni di contratto; (iii) prevedendo la detassazione dei premi di produttività e l'azzeramento, ai fini fiscali, delle somme corrisposte per i servizi di welfare aziendale contrattati dalle parti e, infine, (iv) introducendo nuove tutele e benefici fiscali in favore dei lavoratori autonomi. Le novità sono in linea con il programma di riforme sin qui portato avanti dal Governo Renzi al fine di favorire la ripresa economica del Paese e l'occupazione.

GIURISPRUDENZA

➤ [Tribunale di Roma 30 settembre 2015: il "nuovo" art. 2013 cod. civ. ed il suo perimetro di azione](#)

Con sentenza depositata il 30 settembre u.s., il Tribunale di Roma si è pronunciato per la prima volta sulla riforma delle mansioni introdotta con il D.Lgs. n. 81/2015 attuativo del Jobs act, fornendo un proprio orientamento interpretativo in materia. Secondo il Tribunale il demansionamento costituisce una sorta di



“illecito permanente”, che si attua e si rinnova ogni giorno in cui il dipendente è mantenuto a svolgere mansioni inferiori rispetto a quelle che egli avrebbe diritto di svolgere, e, quindi, la valutazione della liceità o meno della condotta datoriale va compiuta con riferimento alla disciplina legislativa e contrattuale vigente giorno per giorno. Ciò significa che, se questa disciplina cambia, autorizzando una condotta che prima non era ammessa, l'illecito si interrompe per i periodi successivi alla modifica normativa. Le conclusioni cui perviene il Tribunale di Roma, in prima approssimazione, sembrano rispecchiare quanto già prospettato dalla dottrina pronunciata immediatamente dopo l'entrata in vigore del decreto.

➤ [Corte di Cassazione 12 ottobre 2015: il licenziamento e i controlli difensivi](#)

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 20440 del 12 ottobre 2015, ha dichiarato legittimo il licenziamento intimato dal datore di lavoro ad un proprio dipendente, dopo essersi accertato – sulla base dei rilievi del GPS installato sull'auto datagli in dotazione, oltre che sulla base delle risultanze delle indagini investigative – che questi, durante l'orario di lavoro, si allontanava dalla sede aziendale per trattenersi in bar o tavole calde a ridere e scherzare con i propri colleghi. Così statuendo la Cassazione ha confermato, infatti, la liceità dei controlli difensivi, ovvero di quei controlli “intesi a rilevare mancanze specifiche e comportamenti estranei alla normale attività lavorativa nonché illeciti” e ciò a maggiore ragione quando il lavoro si svolge al di fuori dei locali aziendali “in luoghi in cui è più facile la lesione dell'interesse all'esatta esecuzione della prestazione lavorativa e dell'immagine dell'impresa, all'insaputa dell'imprenditore. In sostanza non ogni controllo effettuato dal datore di lavoro deve considerarsi illegittimo, ci sono volte in cui la parte offesa è proprio il datore di lavoro, il quale deve, quindi, poter usufruire degli strumenti tecnologici che ha disposizione per difendere il suo patrimonio aziendale.

➤ [Corte di Cassazione 7 ottobre 2015: i 180 giorni per l'azione giudiziaria decorrono dall'invio della comunicazione stragiudiziale](#)

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 20068 del 7 ottobre 2015, ha ribadito che il dies a quo per la decorrenza dei 180 giorni per il deposito del ricorso coincide con la data di invio della lettera di impugnazione del licenziamento da parte del lavoratore e non con quella di ricezione della stessa da parte del datore di lavoro. Orbene tale interpretazione, univoca in giurisprudenza, permette al lavoratore di calcolare con certezza matematica il termine decadenziale entro cui promuovere l'azione giudiziaria.

➤ [Corte di Cassazione 16 settembre 2015: riconoscimento della qualifica di dirigente](#)

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 18165 del 16 settembre 2015, ha riconosciuto la qualifica dirigenziale ad un funzionario del credito che, pur in assenza di una assegnazione formale di tale qualifica da parte del top management, svolgeva, di fatto, mansioni apicali. Mansioni queste ultime caratterizzate dalla preposizione, con ampia autonomia decisionale, a uno o più servizi, che lo ponevano in condizione di influenzare la complessiva attività aziendale. Un convincimento diverso, a parere della Corte, si porrebbe in aperto contrasto con il principio dell'oggettività dell'inquadramento e della necessaria corrispondenza della qualifica alle mansioni in concreto svolte. In sostanza per il riconoscimento della qualifica di dirigente non occorre che vi sia una “formale investitura” da parte del datore di lavoro; ciò che conta sono i fatti.

PRASSI

➤ [CCNL del settore chimico farmaceutico](#)

Il 15 ottobre 2015, dopo solamente 24 ore di trattative e con oltre due mesi di anticipo sulla data di scadenza dell'attuale contratto, prevista per il 31 dicembre 2015, è stata siglata l'ipotesi di rinnovo per il triennio 2016–2018 del contratto collettivo nazionale per gli addetti del settore chimico–farmaceutico.



L'intesa, da un lato, conferma la centralità del contratto collettivo nazionale di lavoro e, dall'altro lato, valorizza la contrattazione aziendale, con il dichiarato fine di ottimizzare l'integrazione tra i due livelli contrattuali. Con il nuovo testo le Parti sociali hanno riconosciuto un incremento complessivo medio pari a 90 euro, che verrà erogato in tre tranches a partire dal mese di gennaio 2017, non prima di aver corrisposto l'ultima quota, pari a 15 euro, prevista dal precedente rinnovo. Ad ogni modo la novità principale riguarda l'impegno delle Parti a procedere annualmente ad una verifica ex post degli scostamenti di inflazione tra la previsione utilizzata in fase di rinnovo e il reale corso dei prezzi al consumo. Infine, sul versante normativo in un'ottica di semplificazione e esigibilità in linea con la politica del Governo in carica, sono state chiarite, laddove necessario, le previsioni contrattuali così da evitare quanto più possibile controversie in merito alla loro interpretazione e/o applicazione, e sono state eliminate le norme ritenute non più attuali.

➤ [Garante Privacy: privacy e Skype](#)

Il Garante Privacy, con il provvedimento n. 345 del 4 giugno 2015, interviene sul tema dei controlli a distanza sull'attività dei lavoratori. In particolare, nel provvedimento in esame il Garante afferma che il datore di lavoro non può conservare le conversazioni Skype dei dipendenti. Ciò neanche per documentare una condotta denigratoria ai danni dell'azienda e neppure se il lavoratore ha lasciato attiva l'icona di Skype sul computer della postazione lavorativa. Alla base della pronuncia il Garante pone le norme costituzionali sulla segretezza della corrispondenza, valide anche per le comunicazioni di tipo elettronico o telematico scambiate dai dipendenti nell'ambito del rapporto di lavoro. I controlli, infatti, non devono essere occulti (le caratteristiche essenziali dei trattamenti di dati devono essere rese note ai lavoratori) e non possono determinare la raccolta di informazioni personali, anche non pertinenti, di natura sensibile oppure riferite a terzi. L'intervento del Garante risulta significativo, oltre che per comprendere la soluzione offerta per il caso in esame, per tracciare i confini rispetto alle modalità di attuazione dei controlli da parte del datore di lavoro sugli strumenti utilizzati dai lavoratori, anche in considerazione del recente intervento di riscrittura dell'art. 4 della L. n. 300/1970 operato dal D.Lgs n. 151/2015.

SCADENZE – NOVEMBRE 2015

- tale elenco non comprende tutte le scadenze fiscali, essendo state omesse quelle che risultano di più ordinaria ricorrenza nella prassi amministrativa
- dal 1° gennaio 2014 il limite alle compensazioni è elevato da 516.456 euro a 700.000 euro. Sono però da ricordare i vigenti limiti alle compensazioni:
 - in materia di IVA
 - in materia di imposte sui redditi ed IRAP
 - in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti per importi superiori a 1.500 Euro

lunedì 30

Versamento acconti

Versamento da parte delle persone fisiche del secondo acconto (od unica rata) per il 2015 dell'IRPEF risultante dalla dichiarazione Unico 2015

Per stabilire se è dovuto o meno l'acconto IRPEF per l'anno 2015 occorre controllare l'importo indicato nel

rigo RN34 del modello Unico 2015: se tale importo non supera € 52 non è dovuto alcun acconto, mentre se risulta superiore è dovuto l'acconto nella misura del **100%** del suo ammontare.

Si ricorda che l'acconto così determinato deve essere versato:

- ❑ in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2015, se l'importo dovuto è inferiore ad € 260;
- ❑ in due rate, se l'importo dovuto è superiore ad € 260, di cui:
 - ❑ la prima, nella misura del 40% entro il 16 giugno 2015 (ovvero 7 luglio per coloro che hanno usufruito della proroga), ovvero entro il 16 luglio 2015 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo (20 agosto per i beneficiari della proroga);
 - ❑ la seconda, nella restante misura del 60% per cento, entro il 30 novembre 2015.

Se il contribuente prevede una minore imposta da versare nella successiva dichiarazione, può determinare gli acconti da versare sulla base di tale minore imposta ("metodo previsionale").

Per i soggetti interessati, entro il termine odierno va inoltre versato il II acconto relativo alla cd. "cedolare secca", imposizione sostitutiva sui redditi di locazione immobiliare.

Codici Tributo

- ❑ **4034** "IRPEF acconto – seconda rata o acconto in unica rata";
- ❑ **1841** "Imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali ..., sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo ...".

Versamento del secondo acconto (od unica rata) IRES da parte dei soggetti tenuti alla compilazione del Mod. Unico 2015 SC con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare

I versamenti in acconto dell'IRES per il 2015 sono effettuati in 2 rate, salvo che il versamento da effettuare non superi € 257; qualora infatti l'importo del rigo RN17 non sia superiore a tale importo, il versamento dovrà essere effettuato in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2015.

La percentuale dell'acconto è determinata nella misura del **100%** dell'importo indicato nel rigo RN17 del Modello Unico 2015; se l'importo indicato in tale rigo non supera l'importo di € 20,66, l'acconto IRES non è dovuto.

Il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata ed il residuo importo alla scadenza della seconda. Il versamento è effettuato, rispettivamente:

- ❑ per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente, tenendo conto che tale prima rata può essere versata entro il trentesimo giorno successivo ai termini ordinari di scadenza, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
- ❑ per la seconda rata, nel mese di novembre, ad eccezione di quella dovuta dai soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, che effettuano il versamento di tale rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

Si ricorda che in caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale, agli obblighi di versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società consolidante.

Anche per i soggetti IRES vale, ovviamente, la regola secondo la quale il contribuente che preveda una



minore imposta da dichiarare nella successiva dichiarazione, può determinare gli acconti da versare sulla base di tale minore imposta.

Codice Tributo

- 2002 "IRES – acconto seconda rata o acconto in unica soluzione".

Acconto IRAP

L'acconto IRAP relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 è dovuto nella misura del 100% dell'IRAP 2014.

Codice Tributo

- 3813 "IRAP – acconto seconda rata o acconto in unica soluzione".

Voluntary Disclosure – termine adesione

Entro il termine odierno (prorogato rispetto all'originaria data del 30 settembre) va presentata l'istanza di adesione alla procedura di regolarizzazione dei capitali illecitamente detenuti all'estero.

Entro il successivo termine del 30 dicembre va presentata la relazione illustrativa unitamente alla relativa documentazione.

APPROFONDIMENTO

Agevolazioni fiscali: il "Patent Box"

La Legge di Stabilità dello scorso anno (art. 1, commi 37-45, Legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto nel nostro ordinamento fiscale il cd. "Patent Box", regime agevolativo volto a favorire gli investimenti in beni immateriali.

La creazione di tale regime si basa sulla constatazione che la crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha reso sempre più evidente il ruolo fondamentale che i beni immateriali (marchi, brevetti e *know-how*) assumono nella creazione di valore aggiunto.

Pertanto, partendo dal presupposto che molti Paesi avanzati hanno già da tempo introdotto discipline simili, si è inteso introdurre un regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione dei predetti beni immateriali, al fine di:

- incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere;
- incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia (o meglio, evitarne la rilocalizzazione all'estero);
- favorire l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

Lo scorso 20 ottobre è stato reso noto il testo definitivo del decreto di attuazione della disciplina del Patent Box (Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 30 luglio 2015), rendendo pertanto operativa la disciplina.



Nelle brevi note che seguono si fornisce una prima sintesi del regime di vantaggio.

A chi spetta

Possono agevolarsi del regime di vantaggio i titolari di reddito d'impresa, a prescindere:

- dalla forma giuridica,
- dalle dimensioni,
- dal regime contabile adottato.

Rientrano nell'ambito soggettivo di agevolazione anche i titolari di reddito d'impresa non residenti nel territorio dello Stato, purché:

- 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 oggetto di agevolazione.

Rimangono escluse dal regime di favore le società:

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

In caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa.

Per cosa spetta

Condizione essenziale per l'usufruzione del beneficio fiscale del Patent Box è che i soggetti svolgano attività di ricerca e sviluppo (anche in outsourcing, mediante la stipula di contratti di ricerca con società - non facenti parte del medesimo gruppo -, con Università o enti di ricerca e organismi equiparati), finalizzata alla produzione dei beni immateriali oggetto del regime agevolato.

Più in dettaglio, l'attività di ricerca e sviluppo, finalizzata allo sviluppo, al mantenimento nonché all'accrescimento del valore dei beni immateriali agevolabili, viene così individuata dal Decreto del 30 luglio:

- 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;
- 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;

- 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;
 - **l'ideazione e la realizzazione del software protetto** da copyright;
 - le **ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato** e gli altri studi e interventi anche 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, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;
 - 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.
- **Le imprese possono quindi agevolarsi riducendo la tassazione dei redditi connessi all'utilizzo (in proprio o di terzi) dei beni immateriali derivanti dalla suddetta attività di R&S.**

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


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

Il decreto attuativo puntualizza che per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione occorre far 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.

Come accennato in precedenza, l'agevolazione è riconosciuta sia nel caso di concessione in uso a terzi del diritto all'utilizzo dei beni immateriali sia nel caso di uso diretto¹.

Nel primo caso (concessione in uso 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 a essi

¹ Nel caso di utilizzo diretto occorre necessariamente adire alla procedura di *Ruling* per definire il reddito oggetto di agevolazione. Sono a tal fine previste delle semplificazioni a beneficio delle micro, delle piccole e delle medie imprese.



connessi; in caso di utilizzo diretto, invece, 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.

Come funziona

L'agevolazione consiste nella esenzione da tassazione (ai fini IRES/IRPEF-IRAP) di una quota del reddito derivante dallo sfruttamento/utilizzo dei beni immateriali.

Più in particolare, la percentuale di esenzione da tassazione accordata è:

- per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015 rispettivamente, in misura pari al 30 e al 40 per cento;
- "a regime", in misura pari al 50%.

La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascuno dei beni immateriali indicati in precedenza, sulla base del rapporto² tra:

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

Ai fini del corretto computo di tale rapporto occorre altresì distinguere tra i vari periodi di imposta agevolabili:

- ✓ per il primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, e per i 2 successivi, i costi sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei 3 periodi d'imposta precedenti e sono assunti *complessivamente*;
- ✓ a partire dal 3° periodo d'imposta successivo a quello di efficacia i costi rilevanti sono quelli sostenuti nei periodi d'imposta in cui tali disposizioni trovano applicazione, e vengono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

Il diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile.

Quindi, in sintesi, la determinazione degli importi fiscalmente agevolabili richiede 3 passaggi:

- determinazione dei flussi di reddito potenzialmente agevolabili, con regole distinte a seconda che si tratti dell'utilizzo diretto o indiretto *dell'intangibile*;
- definizione della quota parte di reddito assoggettabile all'agevolazione (data dal rapporto tra le categorie di costi individuate dalla norma);
- applicazione, alla risultante, dell'aliquota agevolata (30%-40%, ovvero 50%, a seconda dell'anno considerato).

Volendo fornire una breve esemplificazione numerica, si pensi al caso di una società che consegue un reddito dalla concessione in uso a terzi di un proprio intangibile pari a 100.000 euro.

²Il Decreto del 30 luglio introduce ulteriori specificazioni afferenti le modalità di determinazione dei costi da includere al numeratore ed al denominatore del rapporto.



Se il rapporto tra i costi rilevanti fosse pari all'85%, ciò significherebbe che ad 85.000 euro di reddito verrebbe applicata l'aliquota agevolata: ipotizzando che si sia nel periodo d'imposta 2015 (aliquota pari al 30%), l'agevolazione spettante corrisponderebbe così al 30% di 85.000 euro (25.500 euro), da considerarsi come una variazione in diminuzione dal reddito imponibile).

La normativa sul Patent Box agevola, infine, anche nel caso di cessione di beni agevolabili: viene infatti accordata *l'esenzione da tassazione* della plusvalenza conseguita, purché il 90% del corrispettivo derivante sia reinvestito – prima della chiusura del 2° periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione – nella manutenzione o sviluppo di altri beni immateriali agevolabili.

Come si aderisce

L'opzione ha durata pari a 5 periodi di imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile.

Per i primi 2 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione dovrà essere comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità e i termini che verranno 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 4.

A decorrere dal 3° periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione verrà effettuata direttamente nella dichiarazione dei redditi, e decorrerà dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.



RSM PALEA LAURI GERLA

Foro Buonaparte 67, 20121 - Milano
Tel +39 02 89095151
Fax +39 02 89095143

Roma – Via delle Terme Deciane 10 – 00153, (registered office and operating office)
Torino – Via Ettore De Sonnaz 19 – 10121 (operating office)

www.rsm.it

P.IVA e CF: IT13174301005

RSM PALEA LAURI GERLA is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction.

The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 11 Old Jewry, London EC2R 8DU.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

