



RSM PALEA LAURI GERLA

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

TAX NEWS 2015 -11

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

Hong Kong esce dalle Black List

GIURISPRUDENZA

Società a ristretta base azionaria e imputazione ai soci dei redditi occulti

FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO

(IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

SCADENZE – DICEMBRE 2015

APPROFONDIMENTO

Patent Box al via – chiarimenti ministeriali e Provvedimenti attuativi



NORMATIVA

Hong Kong esce dalle Black List (Ministero dell'Economia e delle Finanze, D.M. 18 novembre 2015)

Lo scorso mese di luglio è stato ratificato il Trattato contro le doppie imposizioni tra l'Italia e Hong Kong (Legge n. 96/2015).

Poiché il contenuto di tale Trattato è in linea con gli standard Ocse, ed in particolare prevede lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie dei due Paesi, in conseguenza di tale accordo sono stati emanati, nelle scorse settimane, due appositi decreti ministeriali mediante i quali il Paese asiatico esce dalle "Black List" previste dalla normativa italiana in tema di deducibilità dei costi per acquisti di beni e servizi da operatori siti in paradisi fiscali (disciplina contenuta nell'art. 110 del TUIR) e dalla normativa relativa alla residenza fiscale delle persone fisiche (art. 2-bis del TUIR).

Si ricorda che con il D.M. 30 marzo 2015 Hong Kong era già stato rimosso dalla lista dei Paesi rientranti nella disciplina delle "Controlled Foreign Companies" ("CFC"), contenuta nell'art. 167 TUIR.

GIURISPRUDENZA

Società a ristretta base azionaria e imputazione ai soci dei redditi occulti (Commissione Tributaria Provinciale di Varese, sentenza n. 422/04/2015)

Negli ultimi anni ha preso via via sempre più piede un filone di accertamento che colpisce le società di capitali di stampo "familiare", ovverosia quelle in cui si rinviene una ristretta "base azionaria", che vede sovente come soci (e magari come amministratori) gli appartenenti al medesimo nucleo familiare.

In tali casi, a fronte della contestazione di evasione di redditi, formulata in capo alla società, segue la "presunzione" che tali utili siano stati *distribuiti* in modo "occulto" ai soci, determinandosi così la tassazione di tali proventi anche in capo a questi ultimi (normalmente quali dividendi).

Anche nel contenzioso in esame l'Agenzia delle Entrate è giunta a contestare ai soci di una S.r.l. la presunta distribuzione di utili che sarebbero stati conseguenti al maggior reddito contestato alla società (e frutto della ripresa di costi ritenuti fiscalmente indeducibili).

La difesa dei contribuenti ha sostenuto l'illegittimità di tale presunzione, contestandone l'inappropriatezza sotto vari punti di vista.

La Commissione di I grado ha dato ragione al contribuente, statuendo che la notifica di un siffatto atto necessita di una preliminare acquisizione di elementi di prova, atti a dimostrare che "l'utile extrabilancio", quand'anche realmente conseguito, sia stato effettivamente distribuito: ciò in quanto il maggior reddito attribuito al socio deve essere basato su elementi concreti e non su semplici automatismi.

Sul tema è da sottolineare che ripetutamente la Corte di Cassazione si è espressa in senso contrario, avallando tale tipo di presunzione a beneficio dell'Erario, e stabilendo che l'esistenza di tale "ristretta base azionaria" è circostanza di per sé "espressiva di una complicità" tra soci che legittima pertanto la



presunzione dell'avvenuta spartizione tra gli stessi dei maggiori utili extra contabili, con prova contraria (diabolica) a carico del contribuente.

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

Corte di Appello di Milano: risoluzione del rapporto di lavoro autonomo

La Corte d'Appello di Milano, con propria sentenza, nel confermare la decisione dei giudici di merito, ha ritenuto corretta l'applicazione dell'art. 2119 cod. civ. al rapporto di lavoro autonomo. Ciò in considerazione della portata generale del principio posto a suo fondamento, secondo cui il recesso immediato dal rapporto è possibile qualora si verifichi un fatto imputabile ad una delle parti che ne impedisca la prosecuzione anche solo temporanea. Conclude la Corte che l'interpretazione analogica dell'art. 2119 cod. civ. non comporta, tuttavia, l'estensione ai rapporti di lavoro autonomo di tutte le restanti tutele stabilite dalla legge con riguardo ai rapporti di lavoro subordinato, tra cui l'obbligo della preventiva contestazione dell'addebito.

NORMATIVA

Jobs Act: la sanatoria dei collaboratori e dei titolari di P IVA

Ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 81/2015, entrato in vigore il 25 giugno 2015, dal 1° gennaio 2016, le collaborazioni che risultino etero-organizzate, salvo determinati esclusioni, rientreranno nell'alveo del lavoro subordinato. A decorrere dalla medesima data, l'art. 54 del D.Lgs. 81/2015 offre ai committenti/datori di lavoro la possibilità di stabilizzare i lavoratori già parti di contratti di collaborazione



coordinata e continuativa, anche a progetto, e i soggetti titolari di partita IVA con cui abbiano intrattenuto rapporti di lavoro autonomo, con il vantaggio della sanatoria, ovvero dell'estinzione degli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro.

Jobs Act: obbligo di una corretta informativa

Con il nuovo articolo 4 della Legge 300/1970, riscritto dal Jobs Act, l'obbligo di informare adeguatamente i lavoratori sulle modalità d'uso delle apparecchiature dalle quali possa derivare un controllo a distanza sull'attività lavorativa e degli strumenti da lavoro nonché sulle modalità di effettuazione dei controlli diventa il presupposto per poter utilizzare le informazioni raccolte per tutti i fini connessi al rapporto di lavoro. Tale dovere di informazione si cumula così con quello, già esistente, di informare i lavoratori, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 196/2003 (c.d. Codice della privacy), sulle finalità e sulle modalità con le quali i loro dati vengono trattati. Orbene, alla luce della nuova disciplina, i datori di lavoro saranno tenuti a rendere una dettagliata e corretta informativa ai dipendenti al fine di poter utilizzare lecitamente le informazioni raccolte, evitando, altresì, di incorrere in sanzioni e responsabilità.

Jobs Act: collocamento obbligatorio appena si tocca la soglia dei 15 dipendenti

Il D.Lgs. 151/2015, attuativo del Jobs Act in tema di razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti, ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2017, il comma 2 dell'art. 3 della Legge 68/1999. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, i datori di lavoro che occupano da 15 a 35 dipendenti avranno l'obbligo di assumere disabili appena toccheranno la soglia dei 15 dipendenti. Verrà, così, abbandonato il regime di gradualità, che oggi conosciamo, per il quale l'obbligo di assumere un disabile scatta per tali datori di lavoro "in caso di nuove assunzioni".

La proposta di legge: il Whistleblowing

La proposta di legge 1751, all'esame delle Commissioni Giustizia e Lavoro della Camera dei deputati, regola il "whistleblowing", ovvero la segnalazione da parte dei dipendenti di un illecito riscontrato in ambito lavorativo. Si tratta di uno strumento di garanzia della legalità poco diffuso in Italia ma non all'estero, specie in Gran Bretagna e negli USA, il quale consentirebbe la tutela legale ai lavoratori che denunciano irregolarità, qualora dovessero subire ritorsioni da parte del denunciato proprio a causa della loro denuncia.

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia Europea: interpretazioni della direttiva sui licenziamenti collettivi

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza n. C-422/14 dell'11 novembre 2015, è intervenuta su due punti centrali della direttiva europea sui licenziamenti collettivi (98/59/CE). Nella specie (i) il criterio di computo della dimensione aziendale che rende applicabile la disciplina sui licenziamenti collettivi e (ii) la nozione di licenziamento utile a determinare la soglia numerica oltre la quale è necessario applicare la normativa sui licenziamenti collettivi. Quanto al primo punto, la Corte osserva che, ai fini del calcolo dell'organico per l'applicazione della normativa sui licenziamenti collettivi, tra i "lavoratori abitualmente occupati" rientrano i lavoratori a tempo determinato. Quanto al secondo punto, la Corte stabilisce che nel computo dei cinque licenziamenti rientra "qualsiasi cessazione del contratto di lavoro non voluta dal lavoratore e, quindi, senza il suo consenso", includendovi anche le dimissioni rassegnate dal lavoratore a causa di modifiche unilaterali apportate dal datore di lavoro ad un elemento essenziale del rapporto per ragioni che esulano dalla sua persona. L'impatto sull'ordinamento italiano di



tale sentenza sarà attenuato con riferimento al primo punto, avendo il Jobs Act previsto che nel computo dei dipendenti – ai fini dell'applicazione di qualsiasi disciplina di fonte legale o contrattuale – si deve tener conto dei lavoratori a tempo determinato, applicando uno specifico criterio di calcolo (art. 27 D.Lgs. 81/2015). Notevoli, invece, potrebbero essere le ripercussioni riguardanti il secondo punto, poiché nel nostro ordinamento le dimissioni, anche se supportate da "giusta causa", sono sempre state escluse dal computo della soglia numerica per l'applicazione della citata normativa.

Corte di Cassazione: termini di impugnazione anche per il dirigente

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 22627 del 5 novembre 2015, nel confermare la decisione di merito, ha dichiarato che, a seguito dell'introduzione del Collegato Lavoro (Legge 183/2010), il termine di decadenza ed inefficacia dell'impugnazione del licenziamento previsto dall'art. 6 della Legge 604/1966 si applica anche ai dirigenti. In sostanza il dirigente, come gli altri lavoratori dipendenti, deve impugnare il licenziamento entro 60 giorni dalla sua intimazione e ricorrere all'autorità giudiziaria competente entro i 180 giorni successivi, pena la decadenza dal relativo diritto.

Corte di Cassazione: i licenziamenti collettivi ed i criteri di scelta ex art. 5, Legge 223/1991

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23609 del 18 novembre 2015, torna sul tema dei criteri di scelta seguiti dal datore di lavoro all'esito della procedura collettiva di riduzione del personale. Nello specifico la Corte ha ribadito che il datore di lavoro, allorquando definisce i criteri di scelta di cui all'art. 5 della Legge 223/1991 nella lettera di avvio della procedura, non può poi derogarvi e decidere di applicarli parzialmente. La Cassazione, così statuendo, aderisce a quell'orientamento per il quale la fase di applicazione dei criteri di scelta rappresenta l'unico momento in cui poter verificare che il datore di lavoro abbia agito con correttezza e buona fede nella procedura di informazione e consultazione con le organizzazioni sindacali coinvolte.

SCADENZE – DICEMBRE 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

mercoledì 16

Versamento saldo IMU/TASI

Entro la data odierna vanno corrisposti gli importi dovuti a titolo di saldo 2015 per IMU e TASI.

lunedì 28

Acconto IVA

Entro il termine odierno (prorogato, cadendo la scadenza originaria domenica 27) va effettuato il versamento dell'acconto IVA relativo all'imposta dovuta per il mese di dicembre 2015 (per i contribuenti mensili) o per l'ultimo trimestre del 2015 (per i contribuenti trimestrali).

Soggetti obbligati

I soggetti titolari di partita IVA che hanno iniziato l'attività precedentemente al 1° gennaio 2015.

Modalità operative

L'acconto dovuto può essere calcolato secondo:

- il metodo storico (basato sui dati dell'anno precedente);
- il metodo previsionale (basato sulle previsioni per il periodo di riferimento dell'anno in corso);
- il metodo alternativo (calcolato sulle operazioni annotate dal 1° dicembre al 20 dicembre in caso di contribuenti mensili o dal 1° ottobre al 20 dicembre in caso di contribuenti trimestrali).

L'acconto basato sui primi 2 metodi (storico e previsionale) si calcola nella misura dell'88%, mentre se basato sul metodo alternativo si calcola nella misura del 100%.

Il versamento non è dovuto se di importo inferiore ad € 103,29.

Codici tributo

- 6013 "Versamento acconto per Iva mensile";
- 6035 "Versamento Iva acconto".

mercoledì 30

Voluntary Disclosure – termine adesione

Entro il termine odierno va presentata l'eventuale istanza integrativa di adesione alla procedura di regolarizzazione dei capitali illecitamente detenuti all'estero, nonché la relazione illustrativa unitamente alla relativa documentazione.

Tutti i suddetti invii vengono effettuati dal professionista incaricato a seguire la pratica.

Libro Inventari 2014 – redazione e sottoscrizione

Ai sensi dell'art. 2217 del Codice Civile e dell'art. 15 del D.P.R. n. 600/1973, il libro inventari deve essere redatto e sottoscritto dal legale rappresentante entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il termine odierno, pertanto, riguarda i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Stampa registri 2014 tenuti con modalità meccanografiche

Scade il termine per la stampa cartacea dei registri contabili tenuti con modalità meccanografiche, a valere per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

giovedì 31

Ritenuta ridotta su provvigioni – comunicazione

Entro la data odierna gli agenti di commercio che si avvalgono, in via continuativa, nell'esercizio della loro attività, dell'opera di dipendenti o terzi, possono richiedere ai committenti, preponenti o mandanti, l'applicazione della ritenuta ridotta, commisurata al 20% delle provvigioni anziché all'ordinaria misura del 50%.

Modalità operative

Il D: Lgs. n. 175/2014 ha innovato le modalità di comunicazione, prevedendo che

“Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono determinati i criteri, i termini e le modalità per la presentazione della dichiarazione indicata nel secondo comma.

Tali modalità devono prevedere la trasmissione anche tramite posta elettronica certificata della predetta dichiarazione. La dichiarazione non potrà avere limiti di tempo e sarà valida fino a revoca ovvero fino alla perdita dei requisiti da parte del contribuente”

Poiché il menzionato decreto non è ancora stato emanato, continuano a valere le regole previgenti, in base alle quali la dichiarazione va spedita al committente, preponente o mandante, per ciascun anno solare, entro il 31 dicembre dell'anno precedente mediante lettera raccomandata A/R, e deve contenere i dati identificativi del percipiente stesso, nonché l'attestazione di avvalersi in via continuativa dell'opera di dipendenti o terzi.

APPROFONDIMENTO

Patent Box al via – chiarimenti ministeriali e Provvedimenti attuativi

Lo scorso mese si è fornita una prima disamina dell'agevolazione nota come “Patent Box”, ripercorrendone i tratti salienti, ed evidenziando al contempo l'assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate e la mancata definizione di alcune regole operative, necessarie per poter avviare l'attività connessa all'ottenimento del beneficio fiscale.

In data 1° dicembre l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato la prima circolare interpretativa (circolare n. 36/E) e, al contempo, ha emanato il Provvedimento che definisce le modalità di ricorso al cd. “ruling”, passaggio necessario in caso di utilizzo diretto degli intangibles.

Precedentemente, con il Provvedimento del 10 novembre, era stato rilasciato il modello per la richiesta di accesso alla procedura.

Di seguito si ripropone, pertanto, l'approfondimento dello scorso mese integrato delle novità di inizio



dicembre.

**

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:

- o incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere;
- o incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia (o meglio, evitarne la rilocalizzazione all'estero);
- o 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 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.

➤ Novità

Con il Provvedimento del 1° dicembre l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di accesso alla procedura di ruling, nonché il contenuto della relativa istanza di accesso.

Considerando il ristretto termine per presentare l'istanza a valere per il 2015 (31 dicembre), è stato previsto che il contenuto dell'istanza sia minimale, valendo sostanzialmente come "prenotazione" del ruling: l'impresa dovrà poi fornire la documentazione necessaria entro 4 mesi dalla richiesta.

Più in dettaglio, nell'istanza (da presentare in carta libera all'ufficio preposto di Milano ovvero di Roma, a mezzo raccomandata AR ovvero deposito diretto) è prevista, in particolare, l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo, costituito alternativamente da:

1. la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del "contributo economico" alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni;
2. la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni intangibili, in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto 1, 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;
3. la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze da cessioni di intangibili, 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.

Vi è poi da indicare la tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, nonché la tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta, ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni intangibili.

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.



La documentazione a supporto del ruling potrà essere presentata o integrata entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare l'istanza.

Al termine della propria attività istruttoria, l'Ufficio invita l'impresa a comparire al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite, di formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione ritenuta necessaria e di definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio, che potrà articolarsi in più incontri.

È previsto che nel corso del procedimento, dipendenti dell'Agenzia delle Entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori.

La procedura (che può richiedere, quando coinvolge imprese situate in Paesi diversi, l'attivazione di strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali) si perfeziona con la sottoscrizione di apposito accordo, che acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i 4 periodi di imposta successivi.

Il rispetto dell'accordo è soggetto a controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, e tale patto può variare (se mutano le condizioni sulle quali si è basato) ovvero venire meno (se non viene rispettata).

Entro 90 giorni dal termine di scadenza dell'accordo, infine, l'impresa potrà presentare apposita istanza di rinnovo dei termini di accordo, avviando in tal senso un nuovo contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate.

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*;

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

- ✓ 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'intangible*;
- 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 intangible pari a 100.000 euro.

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.

Novità

L'Agenzia delle Entrate, ha fornito le seguenti precisazioni

- *l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari.*
- *Se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione, il contribuente non avrà conseguenze.*
- *Il reddito prodotto dal bene immateriale agevolabile, soprattutto nelle fasi iniziali della ricerca, potrebbe risultare negativo, generando in tal modo una perdita. In via interpretativa l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto in tale caso l'impresa in regime Patent Box rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.*
- *Nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad una perdita, derivante dall'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tale risultato negativo concorrerà alla formazione del reddito d'impresa di periodo: i componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla*

determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione.

- *Le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "recapture" nell'ambito del medesimo regime di Patent Box, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi. Tali perdite saranno, quindi, computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento.*
- *Non sono di per sé da ritenere abusive le operazioni straordinarie (di fusione, scissione e conferimento d'azienda) attraverso le quali i beni immateriali vengono riallocati all'interno di un gruppo di imprese, determinandosi un nuovo soggetto titolare dei beni immateriali agevolabili, il quale li potrebbe concedere in uso ad altre società, realizzando uno sfruttamento economico indiretto.
Secondo l'Agenzia delle Entrate tali operazioni straordinarie, neutrali ai fini fiscali, in un'ottica organizzativa potrebbero consentire una più facile gestione della disposizione agevolativa e, allo stesso tempo, rendere più efficiente la gestione dell'attività di ricerca e sviluppo³: è comunque necessario che la società avente causa svolga una "substantial activity".*

Come si aderisce

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

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.

➤ Novità

Con il Provvedimento del 10 novembre è stato pubblicato il modello per comunicare l'accesso alla procedura di Patent Box.

Il modello risulta volutamente semplificato, risultando composto solamente dai riquadri contenenti i dati anagrafici del soggetto che esercita l'opzione, unitamente all'indicazione dei periodi d'imposta nei quali si intende applicare l'agevolazione.

Il modello va trasmesso telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

³ Tali operazioni possono altresì rendere facoltativa la procedura di ruling, obbligatoriamente prevista per coloro che sfruttano direttamente i beni immateriali.



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

