

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

1

8 gennaio 2018

Il **Patent Box** si allinea alle prescrizioni dell'OCSE

Disposizioni anti-elusive **ACE**: circostanze esimenti in caso di conferimenti dall'estero

Tassazione dei proventi da **trading on line** e **contratti derivati**

Adeguamento delle norme **IVA** alle disposizioni unionali

Decreto fiscale:

- trasmissione semestrale dello **spesometro** e disapplicazione delle sanzioni
- **voluntary disclosure** per lavoratori frontalieri ed ex residenti all'estero
- efficacia nel tempo delle norme tributarie del **Terzo settore**
- calendario 2018 per la **rottamazione dei ruoli**

Implementazione in Italia del **Country by Country Reporting**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

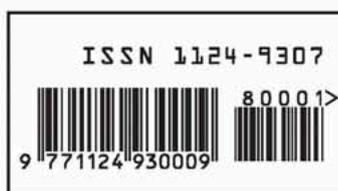


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231783

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Nuovo Sistema il fisco

IL FISCO RISPONDE



Ti basta chiedere.

Per ogni problematica in materia tributaria troverai risposte concrete e indicazioni pratiche sui provvedimenti normativi e giurisprudenziali che più possono esserti d'aiuto.

Tutte le risposte sono curate dagli esperti de il fisco e sono corredate da riferimenti a documenti di legislazione, prassi e giurisprudenza, direttamente consultabili attraverso gli specifici link.

5
MILA
CASI

Un archivio di 5.000 casi già risolti per individuare subito se è già disponibile una risposta che risolva immediatamente il caso specifico.

10
AREE
TEMATICHE

10 aree tematiche su cui effettuare le tue ricerche.

www

Filo diretto con i nostri esperti per rivolgere le tue domande sui casi non risolti in archivio.



Guarda il video

Chiedi una prova gratuita su sistemailfisco.it

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Patent Box

Il Decreto <i>Patent Box</i> si allinea alle prescrizioni dell'OCSE	
di Luca Gaiani	7

Redditi di impresa

Le "nuove" disposizioni anti-elusive ACE e l'applicazione delle circostanze esimenti nel caso di conferimenti dall'estero	
di Pasquale Formica e Caterina Guarnaccia	13

Redditi diversi

Proposte per una tassazione più corretta dei proventi da <i>trading on line</i> e più equa dei contratti derivati	
di Enzo Mignarri	18

IVA

Adeguamento delle norme IVA alle disposizioni unionali	
di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	25

Trasmissione semestrale dello spesometro e disapplicazione delle sanzioni	
di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce	31

Voluntary disclosure

Sanatoria per lavoratori frontalieri ed ex residenti all'estero: aspetti operativi e criticità applicative	
di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi	35

Terzo settore

Efficacia nel tempo delle norme tributarie del Terzo settore	
di Marina Garone e Fabio Massimo Silveti	42

Riscossione

Rimodulato il calendario 2018 per la rottamazione dei ruoli	
di Luigi Lovecchio	47

Fiscalità internazionale

Implementazione in Italia del <i>Country by Country Reporting</i>	
di Bruno Ferroni	51

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Reati tributari - Evasione IVA - Regime della prescrizione - Possibile lesione degli interessi finanziari dell'UE - Disapplicazione della disciplina da parte del giudice nazionale - Necessità - Rispetto dei principi di legalità e di irretroattività della legge penale - Necessità	
(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Grande Sezione, Pres. Lenaerts, Rel. da Cruz Vilaça - Sent. causa C-42/17 del 5 dicembre 2017) con commento di Ciro Santoriello	59

Corte Costituzionale

Agevolazioni - Credito - Operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine - Applicazione dell'imposta sostitutiva - Esclusione delle operazioni effettuate da intermediari finanziari diversi da quelli bancari - Illegittimità costituzionale - Sussistenza (CORTE COSTITUZIONALE, Pres. Grossi, Red. Carosi - Sent. n. 242 del 24 ottobre 2017, dep. il 20 novembre 2017) con commento di Fabio Gallio.	67
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Corte di Cassazione

Processo tributario - Giudicato esterno - Efficacia nelle controversie relative a diverso periodo d'imposta - Ammissibilità - Controversie in materia di IVA - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Locatelli - Sent. n. 25897 del 22 giugno 2017, dep. il 31 ottobre 2017) con commento di Antonino Russo.	73
Imposte sui redditi - IRPEF - Residenza fiscale - Convenzione Italia-Russia - Abitazione in Italia - Immobile di proprietà del convivente di fatto - Rilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Rel. Zoso - Sent. n. 26638 del 21 settembre 2017, dep. il 10 novembre 2017) con commento di Alessandra Magliaro e Sandro Censi.	77
Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Impossibilità di altra casa di abitazione nello stesso Comune - Necessità - Inidoneità abitativa dell'immobile preposseduto - Esimente - Sussistenza - Risultanze dichiarative e catastali - Rilevanza (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Schirò, Est. Cirillo - Ord. n. 27376 del 13 settembre 2017, dep. il 17 novembre 2017) con commento di Alessandro Borgoglio.	80
Reati tributari - Omessa dichiarazione - Proventi illeciti - Obbligo di dichiarazione - Sussistenza - Principio <i>nemo tenetur se detegere</i> - Applicazione - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Mengoni - Sent. n. 53137 del 22 settembre 2017, dep. il 22 novembre 2017) con commento di Camillo Beccalli.	83

Commissioni tributarie

IVA - Detrazione dell'imposta - Operazioni inesistenti - Assenza di danno per l'Erario e di vantaggio fiscale per il contribuente - Previsione interna di indetraibilità dell'IVA - Incompatibilità con i principi comunitari - Rinvio della questione alla Corte di Giustizia UE (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. I, Pres. Labruna, Est. Missaglia - Ord. n. 1714 del 9 ottobre 2017, dep. il 10 novembre 2017) con commento di Marco Peirola.	88
Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio.	93

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

Sent. causa C-42/17 del 5.12.2017 (Grande Sezione)	59
--------------------------------------------------------------	-----------

Corte Costituzionale

n. 242 del 24.10.2017, dep. il 20.11.2017	67
-----------------------------------------------------	-----------

Corte di Cassazione

n. 25897 del 22.06.2017, dep. il 31.10.2017 (Sez. trib.)	73
n. 26638 del 21.09.2017, dep. il 10.11.2017 (Sez. trib.)	77
n. 27376 del 13.09.2017, dep. il 17.11.2017 (Ord.) (Sez. VI civ.- T)	80
n. 53137 del 22.09.2017, dep. il 22.11.2017 (Sez. III pen.)	83

Commissioni tributarie

Milano, n. 1714 del 9.10.2017, dep. il 10.11.2017 (Sez. I)	88
----------------------------------------------------------------------	-----------

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fiscoonline

il fisco

Il Decreto *Patent Box* si allinea alle prescrizioni dell'OCSE

di Luca Gaiani (*)

Il D.M. 28 novembre 2017 prevede nuove disposizioni attuative della disciplina del *Patent Box*, sostituendo integralmente il precedente Decreto del 30 luglio 2015. Il provvedimento è stato emanato per adeguare le regole della agevolazione alle modifiche normative apportate dall'art. 56 del D.L. n. 50/2017 in applicazione delle prescrizioni contenute nel rapporto finale della c.d. *Action 5* del progetto BEPS dell'OCSE/G20. Le principali novità riguardano l'eliminazione dei marchi dall'elenco degli intangibili agevolabili e l'introduzione di una specifica disposizione transitoria. Nel frattempo, le società, a seguito della conclusione dei primi accordi circa la determinazione del reddito dei beni immateriali ad utilizzo diretto, fanno i conti con le modalità di recupero della agevolazione per gli esercizi 2015 e 2016.

1. Premessa

Cambiano le regole attuative della disciplina del *Patent Box* (1). Con Decreto congiunto in data 28 novembre 2017 (2) (nel seguito il D.M.), il Ministero dell'Economia e il Ministero dello Sviluppo economico hanno emanato nuove disposizioni di attuazione che sostituiscono *in toto* quelle previste dal D.M. 30 luglio 2015.

Le novità principali sono contenute nelle modifiche apportate agli artt. 6 (definizione di bene immateriale) e 8 (definizione di attività di ricerca e sviluppo) del provvedimento, oltre che nei nuovi artt. 13 e 14. Si tratta in tutti i casi di innovazioni operate per tener conto della **eliminazione dei marchi di impresa** dal novero degli intangibili agevolabili attuata dall'art. 56 del D.L. n. 50/2017 secondo quanto stabilito dai pa-

ragrafi da 34 a 38 dell'“*Action 5*” del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) dell'OCSE/G20.

Il D.M., in particolare, oltre a cancellare i marchi dall'art. 6 (3) e le attività di ricerca connesse a tale bene immateriale dall'art. 8 (4), regola in modo esaustivo il **periodo transitorio** nel quale i marchi continuano a poter essere agevolati. L'art. 13 del D.M. prevede infatti che l'opzione esercitata per gli esercizi 2015 e 2016 può avere ad oggetto anche i marchi di impresa. In tal caso, l'opzione ha durata di 5 esercizi ovvero, se inferiore, fino al 30 giugno 2021. Si stabiliscono inoltre, per detto periodo transitorio, obblighi di informativa e monitoraggio a carico delle società che usufruiscono del *Patent Box* per i marchi; in base alle informazioni in tal modo acquisite, l'Amministrazione finanziaria

(*) Dottore commercialista in Modena.

(1) Agevolazione per il reddito derivante dall'utilizzo diretto e indiretto di taluni beni immateriali prevista dall'art. 1, commi da 37 a 45, della Legge n. 190/2014.

(2) Reso disponibile nel sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia. Il Decreto, al momento di andare in stampa, non è ancora stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

(3) Aggiungendo altresì una nuova categoria di beni immate-

riali costituita, come meglio si indicherà nel seguito, da due o più intangibili tra quelli agevolabili collegati da vincolo di complementarietà.

(4) In precedenza rientravano tra le attività di ricerca anche quelle 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”.

italiana opererà uno scambio di informazioni con altri Stati membri aderenti al BEPS.

Le nuove regole impattano anche sulle società che, in queste settimane, stanno concludendo con l'Agenzia delle entrate i **primi accordi preventivi** riguardanti l'uso diretto dei beni immateriali, le quali, se l'agevolazione riguarda i marchi commerciali, dovranno dar corso al monitoraggio introdotto dal D.M.

Con la chiusura del *ruling*, le imprese devono ora individuare la più adeguata modalità con cui recuperare il **bonus da Patent Box** relativo agli **esercizi 2015 e 2016**: (a) inserimento delle due deduzioni nella dichiarazione relativa al periodo di imposta di sottoscrizione dell'accordo (5); (b) presentazione di dichiarazioni integrative (a favore) ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 (6); (c) istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

2. L'uscita dei marchi dal Patent Box e il regime transitorio

La novità più rilevante contenuta nel D.M. 28 novembre 2017 è la diretta conseguenza della eliminazione dei marchi commerciali dal novero dei beni immateriali agevolabili. L'art. 56 del D.L. n. 50/2017 ha modificato l'art. 1, comma 39, della Legge n. 190/2014, limitando la fruibilità della agevolazione ai redditi derivanti da *software* protetto da *copyright*, da brevetti industriali, da disegni e modelli nonché dal *know how* giuridicamente tutelabile.

La modifica normativa (7) ha comportato la riscrittura dell'art. 6 del precedente Decreto attuativo del Patent Box (8) che definisce quali sono i beni intangibili oggetto di opzione per il regime agevolato.

L'uscita dei marchi dalla lista contenuta nell'art. 6 del D.M. è accompagnata da una **specifica disciplina transitoria** già prevista dalla norma primaria (9), che viene ribadita ed integrata dall'art. 13 del D.M.

Viene previsto, a maggior chiarimento di quanto indicato nel D.L. n. 50/2017, che le **opzioni esercitate** per i primi due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 possono (meglio, potevano) avere ad oggetto i marchi di impresa e che in tal caso l'opzione ha durata (non rinnovabile) per un periodo di 5 esercizi, ovvero, se inferiore, fino al 30 giugno 2021.

La norma secondaria, come già il richiamato art. 56, non brilla in termini di chiarezza, restando infatti da stabilire, nel caso in cui la **durata di 5 esercizi superi il termine ultimo del 30 giugno 2021**, in quale modo operi effettivamente tale limite e dunque se la durata del Patent Box cessi a tale data puntuale, oppure se essa abbia termine con l'esercizio anteriore a quello in corso a tale data.

Si pensi ad esempio ad una società con esercizio che chiude al 31 luglio di ogni anno. I primi due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 sono: 1 agosto 2015-31 luglio 2016 e 1 agosto 2016-31 luglio 2017. Per le opzioni effettuate in tali periodi, è dunque confermata l'estensione ai marchi.

Ipotizzando che la società abbia optato per i marchi dall'esercizio chiuso al 31 luglio 2017, la durata del regime trova il limite del 30 giugno 2021 in quanto il quinto esercizio chiuderebbe al 31 luglio 2021.

Non è chiaro, però, se in tal caso quest'ultimo periodo di imposta (1 agosto 2020-31 luglio 2021) vada escluso *in toto* (10) oppure se il reddito agevolabile di tale esercizio vada in qualche modo rideterminato in quello prodotto fino al 30 giugno 2021 (11). In attesa di un chiarimento ufficiale, si ritiene preferibile la prima delle due soluzioni, data l'unitarietà del periodo di imposta e dunque del reddito prodotto in tale periodo e l'assenza di criteri accettati per quantificare *pro quota* il reddito agevolato di un esercizio (12).

(5) Art. 4, comma 4, del D.M.

(6) In questo senso la circolare n. 11/E/2016, par. 3.1.5., che si riferisce al regime delle integrative a favore vigente prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 193/2016.

(7) Che è stata apportata in applicazione delle prescrizioni OCSE/G20 contenute nel documento *Action 5* (versione finale) del progetto BEPS.

(8) D.M. 30 luglio 2015.

(9) L'art. 56, comma 2, del D.L. n. 50/2017 stabilisce che le modifiche introdotte si applicano per i periodi di imposta per i quali le opzioni sono esercitate dal 2017, ovvero, per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, per il quale l'opzione è esercitata dopo il 31 dicembre

2016. Il successivo comma 3 prevede che le previgenti disposizioni continuano ad applicarsi per i due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, ma comunque non oltre il 30 giugno 2021.

(10) Limitandosi il regime a 4 esercizi: 2016/2017 - 2017/2018 - 2018/2019 - 2019/2020.

(11) Potendosi in questo caso detassare una quota parte del reddito ascrivibile al marchio prodotta nell'esercizio 1 agosto 2020-31 luglio 2021, in particolare fino al 30 giugno di tale ultimo anno.

(12) Per massimizzare l'effetto della agevolazione, la società potrebbe, eventualmente, modificare la data di chiusura anticipandola al 30 giugno 2021 con ciò potendo sfruttare il *bonus* anche nell'ultimo periodo (esercizio di 11 mesi).

Il medesimo art. 13 del D.M. introduce poi taluni **obblighi di monitoraggio** della agevolazione riguardante i marchi per il descritto periodo transitorio.

Nella **dichiarazione dei redditi riferita al 2017** e in quelle successive, i contribuenti che hanno optato per il *Patent Box* sui marchi dovranno esporre il numero dei beni agevolabili, la categoria di intangibili agevolati secondo la classificazione dell'art. 6 del D.M. ed il reddito agevolabile.

Si dovranno inoltre indicare i Paesi esteri in cui hanno sede fiscale la controllante diretta e la controllante indiretta all'ultimo anello della catena partecipativa, intendendosi per tale la società che, a sua volta, è controllata dallo Stato, o da enti pubblici, o da persone fisiche, ovvero ancora che non è controllata da alcun soggetto.

Dovrà infine essere riportato il Paese estero di residenza di eventuali parti correlate (13) dalle quali il contribuente ha ricevuto compensi per l'uso dei marchi inseriti nel *Patent Box*.

L'art. 13 del D.M. disciplina le modalità di determinazione del c.d. **nexus ratio** da applicare al reddito dei marchi (14), riproponendo a tal fine, tra i costi di ricerca e sviluppo, quelli originariamente previsti dall'art. 8 del D.M. 30 luglio 2015, con specifico riferimento ai marchi: attività di sviluppo del marchio; attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescono il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscono alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi del *design*, o degli altri materiali proteggibili; ricerche di mercato.

L'art. 14 del D.M. introduce infine a carico dell'Agenzia delle entrate un **obbligo di comunicazione** alle corrispondenti **Amministrazioni fiscali estere** riguardante i dati delle società che utilizzano il regime per i marchi e che si trovano nelle condizioni previste dal precedente art. 13, e sopra ricordate (15). Questa comunicazione, che riprenderà i dati dal prospetto che verrà inserito nella dichiarazione dei redditi, verrà trasmessa dal Fisco italiano (entro 3 mesi dalla presentazione di ciascuna dichiarazione dei redditi) ai Paesi con cui sia in vigore uno strumento giuridico per lo scambio di informazioni

e a condizione che si tratti di Stati membri dell'*Inclusive Framework on BEPS*.

Sempre con riguardo agli scambi di informazioni conseguenti al *Patent Box*, va ricordato un ulteriore adempimento previsto dal D.Lgs. n. 29/2014 in materia di **cooperazione amministrativa tra Stati** comunitari (Direttiva 2011/16/UE). L'art. 4, comma 1-*bis*, di tale Decreto stabilisce infatti una comunicazione agli altri Paesi UE contenente i dati relativi ai "*ruling* preventivi transfrontalieri". Rientrano in questa definizione (16), tra l'altro, gli accordi preventivi connessi all'utilizzo dei beni immateriali stipulati dal Fisco italiano ai sensi della Legge n. 190/2014.

Ad esito della procedura di accordo preventivo (riguardante ogni beni immateriale e dunque anche intangibili diversi dai marchi), l'Agenzia procede infatti a richiedere al contribuente l'indicazione dei dati anagrafici di proprie consociate estere con le quali siano stati intrattenuti rapporti commerciali aventi ad oggetto cessione di beni o prestazioni di servizi sui quali insistono i beni immateriali oggetto di *Patent Box*.

3. Le altre modifiche alla definizione di bene immateriale

L'art. 6 del D.M. modifica la definizione di bene immateriale agevolabile, oltre che con riguardo alla eliminazione dei marchi, attraverso l'introduzione di una **nuova categoria autonoma di intangibili** costituita da "due o più beni immateriali tra quelli indicati nelle lettere da a) a d) collegati tra loro da un vincolo di complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi".

L'introduzione quale intangibile distinto, dei **beni legati da vincolo di complementarietà** dovrebbe confermare quanto già sostenuto in dottrina (17) circa la non obbligatorietà della rilevanza di tale vincolo. Il precedente D.M. 30 luglio 2015 stabiliva infatti in modo apparentemente tassativo che i beni immateriali legati da vincolo di complementarietà costituiscono un solo bene immateriale. Ciò aveva fatto sorgere il

(13) Si tratta, chiarisce il D.M., di società che detengono partecipazioni nel contribuente (o in cui il contribuente detiene partecipazioni) almeno pari al 25% dei diritti di voto o del capitale. Oppure ancora di società in cui un terzo soggetto detiene una partecipazione in entrambi i soggetti almeno pari al 25%.

(14) Art. 9 del D.M.

(15) Società con controllante estera diretta o indiretta (ultimo anello della catena societaria) ovvero che incassano da parti correlate estere compensi per l'uso di marchi immessi nel *Patent Box*.

(16) Si veda l'art. 2, lett. h-*bis*, del D.Lgs. n. 29/2014, come da ultimo modificato dal D.Lgs. n. 32/2017.

(17) Assonime, circolare n. 18/2017, pag. 14.

Approfondimento

Patent Box

dubbio circa la possibilità di non unificare due o più beni complementari anche qualora fosse stato possibile determinare in modo attendibile le spese o il reddito collegati al singolo bene. Con la nuova formulazione normativa, invece, questi dubbi dovrebbero essere superati sicché il contribuente, pur in presenza di vincolo di complementarietà, potrà comunque agevolare distintamente due beni immateriali (ad esempio un brevetto e il *know how* correlato), oppure considerarli unitariamente e dunque immettere nel *Patent Box* l'intangibile costituito dalla somma dei due beni ai sensi della nuova lett. e) dell'art. 6 del D.M. (18).

L'art. 6 del D.M., in conformità a quanto stabilito dall'art. 56 del D.L. n. 50/2017, modifica infine, dal punto di vista letterale, la definizione di *know how* quale bene immateriale che può formare oggetto di agevolazione. La norma si riferisce ora a "processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili". La modifica non pare peraltro avere una portata significativa sul contenuto oggettivo della agevolazione.

4. La chiusura del *ruling* e il recupero dell'agevolazione per il 2015 e il 2016

Con la conclusione dei primi accordi preventivi (*ruling*) sui criteri e sulle modalità di determinazione del contributo economico dei beni immateriali alla formazione del reddito (19) le imprese devono individuare le modalità con cui procedere al recupero delle deduzioni fiscali derivanti dall'agevolazione.

L'art. 4, comma 4, del D.M. stabilisce (conformemente al previgente art. 4 del D.M. 30 luglio 2015) che, nelle more della stipula dell'accordo, i soggetti beneficiari determinano il reddito senza tener conto dell'agevolazione. Per consentire di usufruire del *bonus* sin dal primo esercizio di efficacia dell'opzione, il D.M. prevede la possibi-

lità di indicare le **deduzioni pregresse** (quelle relative agli esercizi compresi tra l'avvio del regime e la data di sottoscrizione del *ruling*) nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione dell'accordo.

La relazione ministeriale al D.M. 30 luglio 2015, confermata dalla circolare n. 11/E/2016, par. 3.1.5., aveva peraltro chiarito che, in alternativa al cumulo delle deduzioni nella **dichiarazione riferita all'anno di stipula del *ruling***, era consentito presentare, per gli esercizi pregressi, un'istanza di rimborso o una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'allora vigente art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 (20).

Le imprese che hanno sottoscritto il *ruling* negli ultimi mesi del corrente anno 2017 (21), o che lo faranno nei primi mesi del 2018, hanno dunque a disposizione diverse strade per il recupero delle deduzioni riferite agli esercizi 2015 e 2016.

In primo luogo, è possibile seguire alla lettera le indicazioni dell'art. 4 del D.M. e dunque inserire le deduzioni sia del 2016 che del 2015 nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di firma dell'accordo e dunque in quella riferita al 2017 (REDDITI 2018), se il *ruling* si conclude entro il 31 dicembre 2017, oppure in quella riferita al 2018 (REDDITI 2019) se il *ruling* si conclude nel 2018.

In questo secondo caso, anche la deduzione del 2017 si inserirà nella dichiarazione REDDITI 2019, la quale evidenzierà dunque una variazione in diminuzione di 4 esercizi di *Patent Box*: 2015, 2016, 2017, 2018.

In alternativa, il contribuente potrà, più opportunamente (22), inserire la variazione riferita al 2017 nella dichiarazione di competenza, cioè nei Modelli REDDITI 2018 e IRAP 2018 (23) e recuperare le deduzioni riferite al 2015 e al 2016 mediante presentazione di **apposite dichiarazioni integrative** Mod. UNICO 2016 e REDDITI 2017 (oltre che IRAP 2016 e IRAP 2017) (24).

(18) In questo senso, Assonime, *news legislative*, 1° dicembre 2017.

(19) L'accordo preventivo è disciplinato, come indica l'art. 4 del D.M. 28 novembre 2017, dall'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, norma che ha sostituito l'abrogato art. 8 del D.L. n. 269/2003 richiamato nel precedente D.M. 30 luglio 2015. Il *ruling* è obbligatorio nel caso in cui il *Patent Box* riguardi beni immateriali utilizzati direttamente dall'impresa.

(20) Le regole delle dichiarazioni integrative sono state riscritte dall'art. 5 del D.L. n. 193/2016 e dunque in epoca successiva alla emanazione, sia del D.M. 30 luglio 2015, sia della circolare n. 11/E/2016.

(21) In particolare ci riferiamo ai contribuenti che hanno firmato il *ruling* dopo il 31 ottobre 2017, termine ultimo per presentare la dichiarazione dei redditi e IRAP relativa al 2016.

(22) In quanto, come si dirà, il recupero IRES delle deduzioni pregresse avviene in tal modo con la maggior aliquota del 27,5% anziché con quella del 24% in vigore dal 2017.

(23) E ciò anche se il *ruling* si conclude nel 2018, ma entro il 30 settembre cioè entro il termine per la presentazione della dichiarazione riferita al 2017. In tal senso si è espressa la circolare n. 11/E/2016, par. 3.1.5., primo esempio.

(24) Resta inoltre la possibilità di attivare apposite istanze di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.