

BENI IMMATERIALI

# Nuovo patent box, deduzione 110% delle spese di R&S

Edoardo Belli Contarini

Per effetto degli articoli 6 Dl 146/2021 e 1, commi 10-11 legge 234/2021, è stato abolito il regime di patent box - di cui agli articoli 1, commi 37 e seguenti legge 190/2014 e 4 Dl 34/2019 - e sostituito con un incentivo "semplificato", le cui disposizioni attuative sono contenute nel provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022.

Si è transitati da un sistema di detassazione parziale del reddito (50%) derivante dall'utilizzo di determinati beni immateriali (*intellectual property*, Ip), a una maggiorazione del 110% delle spese sostenute dall'"investitore" per le attività di ricerca e sviluppo (R&S) finalizzate alla creazione (solo) di software protetti da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli giuridicamente tutelati.

La nuova agevolazione dovrebbe recare una serie di benefici per le imprese in termini di semplificazione del meccanismo di calcolo, maggiore certezza e celerità nella relativa fruizione, inferiore livello di complessità e di aleatorietà derivanti da potenziali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria (si veda la relazione al Dl 146/2021). In effetti, lo sforzo di semplificazione è indubbio, considerato il più facile meccanismo di calcolo e la circostanza che il provvedimento richiama il decreto del ministero dello Sviluppo economico del 26 maggio 2020, relativo ai «crediti di imposta per le attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, di design e ideazione estetica» (credito R&S), di attuazione della legge 160/2019.

Nonostante le semplificazioni intervenute, sul piano economico, la nuova misura, incentivando gli investimenti in R&S con una maggiorazione dei costi, sulla falsariga del "superammortamento", avvantaggia soprattutto le imprese che spendono di più, quelle di più grandi dimensioni, a prescindere dalle performance, a svantaggio delle Pmi, che innovano spesso mantenendo segreti gli output della propria R&S.

A ogni modo, va apprezzato che l'applicazione concreta della maggiorazione del 110%, sebbene implichi la rilevanza di diversi set normativi e quindi le competenze in diversi ambiti (per esempio il Tuir, le disposizioni in materia di credito R&S e i relativi manuali di soft law di matrice comunitaria, nonché il Codice della proprietà industriale e intellettuale), faccia riferimento a una disciplina comunque già sperimentata anche in ragione della relativa interpretazione intervenuta ad opera della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

## Ambito soggettivo

Il nuovo regime spetta ai seguenti soggetti: imprenditori individuali, società di capitali e società di persone commerciali, nonché società non residenti con stabile organizzazione in Italia alla, quale sono attribuibili i beni immateriali agevolabili, alla duplice condizione che siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione sempre che lo scambio di informazioni risulti effettivo (si veda il punto 1 del provvedimento).

La "superdeduzione" si applica quindi a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa in modo trasversale, a prescindere dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza (fatti salvi i limiti derivanti dal perimetro oggettivo del beneficio, si veda nelle pagine seguenti).

Sono esclusi soltanto i contribuenti che determinano il reddito in modo forfettario o su base catastale, e quindi le imprese agricole, tenuto conto degli articoli 31 e seguenti del Tuir. Risultano altresì escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o "altra procedura concorsuale" prevista dal regio decreto 267/1942 e dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Dovrebbero rappresentare un'eccezione le imprese che hanno stipulato un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui agli articoli

182-bis e 182-ter della legge fallimentare ancorché omologato dal tribunale. Ciò in quanto si continuano ad applicare le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa e l'azienda, sebbene in crisi, è operativa, tant'è che la procedura non intacca la prosecuzione dell'attività economica, invero preordinata a ripagare i debiti, inclusi quelli erariali falcidiati (si veda Cassazione, sentenza 40913 del 21 dicembre 2021). Come "portato" dell'esplicito rinvio del provvedimento al decreto dello Sviluppo economico dovrebbero invece escludersi le società destinatarie delle sanzioni interdittive ex articolo 9 Dlgs 231/2001, relativo alla responsabilità amministrativa da reato, e le imprese non in regola con la normativa sulla sicurezza dei luoghi di lavoro e che risultino inadempienti agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

#### Perimetro oggettivo

L'intellectual property agevolabile è individuata in modo tassativo:

- ❶ software protetto da copyright;
- ❷ brevetti industriali per invenzioni e per modelli di utilità e per varietà vegetali;
- ❸ disegni e modelli, purché giuridicamente tutelati;
- ❹ due o più beni immateriali (tra quelli

detti) collegati da un vincolo di complementarietà.

Tali asset quindi devono essere muniti di protezione legale, in conformità alle disposizioni domestiche e internazionali vigenti e risultare utilizzati direttamente o indirettamente nell'esercizio dell'attività d'impresa (punto n. 2 del provvedimento). Nell'originaria formulazione dell'articolo 6 Dl 146/2021 l'elenco degli Ipa agevolabili includeva anche i marchi d'impresa e il "know how", ma nella versione definitiva della norma sono stati espunti. Ciò sebbene l'inclusione del know how tra gli Ipa agevolabili risultasse in linea con la ratio dell'incentivo, oltre che conforme alle raccomandazioni dell'Ocse (quantomeno per le Pmi).

Come accennato, i software devono essere protetti da copyright, le invenzioni vanno brevettate e i disegni e modelli registrati; pertanto, per verificare il conseguimento di un titolo di privativa industriale o autoriale, *conditio sine qua non* per la fruizione della maggiorazione del 110%, deve farsi riferimento al Codice della proprietà industriale e, per quanto concerne i software, alla legge sul diritto di autore, come modificata e integrata dal Dlgs 518/1992, nonché al Dpcm 244/1994 (si veda la circolare 11/E/2016).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

#### IL PREMIO

Maggiorazione del 110% delle spese per le attività di ricerca e sviluppo su software protetti, brevetti, disegni e modelli giuridicamente tutelati

## IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

# L'opzione al nuovo regime è irrevocabile e dura cinque anni

**Raffaello Fossati**

In base al punto 12.1 del provvedimento 15 febbraio 2022, l'opzione per il nuovo patent box è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce, ha durata quinquennale, è irrevocabile e rinnovabile. In particolare, le istruzioni per la compilazione del modello Redditi SC 2022 richiedono che l'opzione sia esercitata compilando il rigo OP21, ove si prevede anche una casella per comunicare il possesso della documentazione idonea, che sembra avere valenza annuale e restare una mera facoltà concessa al contribuente.

Infatti, anche al nuovo regime si può applicare la disciplina della penalty protection, già introdotta dall'articolo 4 Dl 34/2019. La disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione ex articolo 1 Dlgs 471/1997 verrà infatti riconosciuta solo a fronte della predisposizione della documentazione idonea con firma digitale e marca temporale, della comunicazione di cui sopra e della tempestiva consegna in caso di controllo (entro 20 giorni dalla richiesta).

Sebbene la penalty protection abbia rilevanza tributaria, si ritiene che la stessa possa spiegare i suoi effetti anche sotto il profilo penale, ai sensi dei commi 1 e 1-bis dell'articolo 4 Dlgs 74/2000, in quanto, da un lato, non si tratta di «elementi passivi inesistenti» (bensì di costi effettivamente sostenuti) e, dall'altro, «non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali».

## La documentazione idonea

La documentazione idonea, secondo quanto previsto dal punto 7 del provvedimento, è costituita da un documento articolato in due parti, con eventuali semplificazioni per le micro-imprese e le Pmi. Queste nozioni

non sono definite nel provvedimento, ma dovrebbero valere le regole contenute nella raccomandazione della Commissione Ue 2003/361. La Sezione A deve fornire la descrizione di questi aspetti qualitativi:

- ① struttura partecipativa dell'impresa ed eventi straordinari;
- ② attività di R&S, natura dell'investitore ed eventuali attività svolte con imprese associate;
- ③ attività commissionate a terzi indipendenti;
- ④ modello organizzativo dell'impresa;
- ⑤ relazione tecnica, sostanzialmente coincidente con quella predisposta per il credito R&S;
- ⑥ funzioni, rischi e beni dell'impresa.

A tale proposito, anche ai fini dell'analisi funzionale di cui al punto 6, assume particolare rilievo il concetto di "investitore" che, sulla base delle definizioni fornite dal provvedimento, è «il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili, il quale realizza gli investimenti in attività rilevanti nell'ambito della sua attività d'impresa, sostiene i relativi costi, assumendo i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati».

Pertanto, al di là della mera titolarità giuridica di un' intellectual property, si dovrà verificare che l'impresa sopporti i costi e i rischi connessi allo sviluppo del medesimo asset e fruisca dei benefici derivanti dallo sfruttamento economico. Ciò allo scopo di individuare il "titolare economico" del bene immateriale e di evitare che i medesimi costi possano essere agevolati da più soggetti contemporaneamente.

La Sezione B, invece, deve recare le seguenti informazioni di tipo quantitativo:

- spese agevolabili sostenute in riferimento a ciascun bene immateriale, con evidenza dei criteri di ripartizione dei costi promiscui e il dettaglio delle ore di lavoro del personale dedicate ai vari progetti di R&S;
- individuazione delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente ri-

feribili all'intellectual property agevolata, anche tenendo conto del vincolo di complementarietà.

### Modalità di fruizione del beneficio

Il nuovo patent box, rispetto al precedente regime, si caratterizza indubbiamente per la semplicità del calcolo dell'agevolazione. La ratio del beneficio è quella di accelerare gli investimenti in intellectual property tramite l'aumento della deducibilità dei relativi costi con un'aliquota del 110% (inizialmente stabilita al 90%). Inoltre, si aggiungono ulteriori motivi di appeal dell'agevolazione:

- ❶ la deduzione dei costi maggiorati può abbattere il reddito d'impresa imponibile e/o generare una perdita fiscale, riportabile in avanti ex articolo 84 Tuir;
- ❷ il beneficio è fruibile "tutto e subito" in un'unica soluzione, senza diluizione temporale in tre quote di pari importo, diversamente dal precedente patent box e dal credito R&S;
- ❸ la misura non è di tipo incrementale, ma volumetrica;
- ❹ non è previsto alcun limite e/o massimale di importi (previsti invece per il credito R&S);
- ❺ la cumulabilità con il credito R&S è stata ristabilita dalla legge di Bilancio 2022.

Riepilogando, all'investitore è consentita, oltre alla deduzione ordinaria dei costi, la relativa maggiorazione e, in presenza dei requisiti per il credito R&S, l'utilizzo in compensazione orizzontale. Quest'ultimo incentivo poi, sebbene imputato in bilancio tra i proventi, non rileva fiscalmente; dunque, tenuto conto delle aliquote Ires e Irap, il risparmio tributario complessivo potrebbe risultare superiore al 50% dei costi sostenuti.

Si precisa che per la fruizione del nuovo Pb i contribuenti dovranno compilare i righi da RS530 a RS532 del modello Redditi SC 2022, al fine di fornire informazioni sulla

classificazione dei beni nonché sui costi di R&S sostenuti. In particolare, vanno indicati: il numero dei beni per i quali è esercitata l'opzione; l'ammontare delle spese sostenute per le attività di R&S intra-muros, relative al proprio personale, agli ammortamenti delle attrezzature e ad altri costi, le spese sostenute per finanziare progetti esterni (R&S extra-muros) e il codice fiscale del fornitore. Qualora ci si avvalga anche del recapture dei costi, nei medesimi righi vanno distintamente indicati i beni per i quali nel periodo d'imposta si ottiene un titolo di privativa industriale e va barrata la casella "Comma 10-bis".

Sul piano sistematico, tale approccio di semplificazione, rispetto al passato, appare in sintonia con l'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, per effetto del quale «l'amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli». In tale prospettiva, il nuovo Pb va a integrarsi e a potenziare il credito R&S per le evidenti similitudini e la possibile duplice valenza del supporto documentale, che potrebbe essere condiviso tra le due agevolazioni (per esempio per le relazioni tecniche).

Se da un lato il credito R&S è potenzialmente disponibile per chiunque svolga R&S, il nuovo Pb premia solamente chi decide di registrarne i risultati. Tale situazione potrebbe avere la (indesiderabile) conseguenza di incentivare la brevettazione al solo fine di fruire dell'agevolazione fiscale, senza che i risultati della R&S abbiano un effettivo valore commerciale. Il nuovo Pb, infatti, non richiede il realizzo di redditi ascrivibili agli Ip agevolati, ma solamente che questi ultimi siano utilizzati dall'impresa nel proprio business.

\* RIPRODUZIONE RISERVATA

## REDDITI 2022

### Rigo OP21

Le istruzioni per la compilazione del modello Redditi SC 2022 prevedono che l'opzione sia esercitata compilando il rigo OP21

