

03041 *Patent box,*
punite 03041
le aziende che
non investono

Ilegali che si occupano di tax sono critici sulla nuova disciplina sui beni immateriali

Patent box, si cambia: punite le aziende che non investono

Per le agevolazioni ora occorre la qualifica di investitore

PAGINE A CURA

DI ANTONIO RANALLI

Patent Box, si cambia. Lo strumento, nato nel 2015 (art. 1, commi da 37 a 45, della legge di stabilità 2015 n. 190/2014), che prevede un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, è stato aggiornato: il nuovo patent box, introdotto dal d.l. n. 146/2021, consente ora all'impresa di beneficiare di una deduzione fiscale maggiorata del 110% per le spese sostenute per la ricerca e lo sviluppo di alcune specifiche tipologie di beni immateriali impiegati nelle attività d'impresa.

«In origine l'agevolazione consisteva nell'esclusione dal reddito complessivo del 50% dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili», spiega **Francesco Giuliani**, partner dello **Studio Fantozzi e Associati**. «Per effetto dell'art. 6 del d.l. n. 146/2021 (decreto legge avente ad oggetto le «Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili») e dell'art. 1, commi 10-11, della legge n. 234/2021, l'originario regime di «Patent box», a decorrere dal periodo di imposta 2021, è stato abolito e sostituito con un incentivo «semplificato» (c.d. «Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo» o «nuovo Patent box»). Si è così passati da un sistema di detassazione parziale del reddito (50%) derivante dall'utilizzo di determinati beni immateriali, a una maggiorazione del 110% delle spese sostenute dall'«investitore» per le attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla creazione (soltanto) dei software protetti da copyright, brevetti indu-

striali, nonché disegni e modelli giuridicamente tutelati. L'agevolazione, che si sostanzia, dunque, in una maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai suddetti beni immateriali, deve essere esercitata in dichiarazione dei redditi, ha una durata di 5 periodi di imposta, è irrevocabile e rinnovabile. Le modifiche apportate all'agevolazione in commento rispondono a diverse esigenze, quali, per un verso, implementare i benefici per le imprese in termini di semplificazione del meccanismo di calcolo, di maggiore certezza e di celerità nella relativa fruizione, e, per altro verso, di ridurre il livello di complessità e di aleatorietà del beneficio derivanti da potenziali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria. In ogni caso, 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 svantaggio delle pmi, che hanno meno disponibilità, ma che fanno del processo di innovazione proprio il tratto distintivo dell'attività aziendale spesso mantenendo segreti gli output della propria R&S in ragione degli elevati costi».

Il Patent Box è tutt'oggi uno dei principali strumenti a disposizione delle imprese per premiare fiscalmente gli investimenti effettuati nei cosiddetti «intangibles» (beni immateriali) e nelle attività di ricerca e sviluppo. «L'agevolazione, nella prima versione introdotta nel 2015», spiega **Arrigo Bandera**, founding partner di **Studio**

Bandera, ha avuto un forte appeal «soprattutto per la possibilità di intrattenere un confronto con l'Amministrazione Finanziaria per «concordare» preventivamente i complessi criteri e le modalità di conteggio oltre che alla misura stessa dell'agevolazione, rivelatasi di notevole entità per le imprese con elevata redditività dovuta soprattutto ai beni immateriali. Nel corso del 2021, il Patent Box ha subito una radicale modifica dei presupposti di base: oltre a riguardare un più ristretto novero di beni, l'agevolazione, che oggi si determina in via autonoma senza alcuna facoltà di preventivo contraddittorio con il Fisco, si calcola esclusivamente sui costi di ricerca e sviluppo sostenuti riferiti ai beni sopra citati, non più tenendo in considerazione, come precedenza, il reddito prodotto dagli asset immateriali. Con questa modifica del patent box si rileva una generale penalizzazione per le imprese, derivante sia dalla limitazione delle categorie di beni agevolabili, sia dal mancato riconoscimento alle imprese più meritevoli dei redditi agevolati (in luogo dei costi) prodotti grazie ai beni immateriali».

Tra le novità del «Nuovo Patent Box» c'è il concetto di «investitore», ovvero il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili che realizza gli investimenti in attività rilevanti nell'ambito della propria attività d'impresa, sostenendone i costi, assumendosi i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati. «Per poter rispettare il principio OCSE del c.d. «nexus approach», spiega **Flavio Notari**, Head of Tax technology companies di **Orrick Italia**, «l'accesso all'opzione è concesso qua-



Superficie 196 %

lora il beneficiario, oltre a essere titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile e realizzare gli investimenti in R&S, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica, sostenere le spese legate alla tutela legale dei diritti su beni immateriali, si assuma i rischi di tali investimenti e benefici degli eventuali risultati. L'assunzione e il pieno controllo del rischio sono, in linea di principio, solitamente riscontrabili nei casi di attività di ricerca e sviluppo svolta intra muros. Laddove, invece, il contribuente rivesta il ruolo di «committente», che demanda in tutto o in parte a terzi indipendenti lo svolgimento delle attività di ricerca volte alla creazione e/o al mantenimento dei beni immateriali agevolabili, sarà fondamentale dimostrare che le attività rilevanti siano state svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore, utilizzando il personale di quest'ultimo. In particolare, il contratto stipulato per lo svolgimento delle attività dovrà prevedere che il rischio, tecnico, finanziario e di insuccesso sia posto a carico dell'investitore-beneficiario dell'opzione, con la conseguenza che non risulteranno agevolabili le spese derivanti da contratti aventi ad oggetto un obbligo di risultato. Resta inteso che, ai fini della fruizione dell'agevolazione, le attività di ricerca e sviluppo, comunque siano svolte, debbano essere non solo pertinenti all'attività d'impresa esercitata dal contribuente, ma anche direttamente ed effettivamente correlate ai progetti e ai piani di investimento volti al potenziamento, sviluppo, mantenimento e sfruttamento dei beni immateriali agevolabili».

La recente circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E/2023 del 24 febbraio scorso ha riportato all'attenzione delle imprese la disciplina del nuovo Patent Box. «La nuova disciplina, simile a quella adottata in altri paesi Ue, è in linea con le raccomandazioni Ocse e ha l'obiettivo di incentivare lo sviluppo e l'impiego di beni immateriali che generano valore (regimi di «front-end»)», spiega **Fabrizio Capponi**, partner di **Dentons**, «il beneficio è maggiormente fruibile anche grazie alla semplificazione nella determinazione dello stesso; infatti, non si dovranno più eseguire, in via preventiva, gli onerosi calcoli che si rendevano opportuni con il vecchio regime. Inoltre, la procedura di accesso al beneficio è agevole, dato che il contri-

bute può esercitare l'opzione direttamente ed autonomamente in dichiarazione dei redditi, senza l'attivazione di un apposito ruling. Nonostante le semplificazioni, permane la complessità interpretativa sulla qualità e quantità di beni e attività agevolabili, nel cui ambito un particolare coinvolgimento riguarderà il mondo della consulenza, atteso che non è possibile proporre interpellato su tali questioni. Nel complesso, le modifiche e i chiarimenti sul tema sono stati accolti con favore ed è prevedibile che il nuovo beneficio fiscale generi un nuovo impulso per lo sviluppo di molte imprese, comprese quelle che operano nel settore della moda e del design dato che, come chiarito dalla circolare, le attività classificabili come design e ideazione estetica sono incluse tra le attività agevolabili».

Per **Alessandro Martinelli**, partner del dipartimento tax di **DLA Piper** «al fine di poter beneficiare della maggiorazione, così come indicato nel Provvedimento del 15 febbraio 2022, il costo del personale deve essere giustificato da «fogli presenza nominativi», sottoscritti dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività rilevanti, nonché dal prestatore di lavoro. Inoltre, è possibile beneficiare delle spese sostenute negli otto anni di imposta precedenti attraverso il c.d. meccanismo di «recapture». Per le società che non hanno mai fruito del credito di imposta R&S, la produzione dei fogli di presenza nominativi relativi agli otto esercizi precedenti potrebbe precludere l'accesso ad un maggior beneficio specificatamente previsto dal legislatore. Si auspica che l'Agenzia delle entrate, nella formulazione finale del documento di prassi, indichi delle modalità alternative per la ricostruzione dei costi di R&S sostenuti negli anni passati, così come peraltro già fatto nell'ambito della normativa sul credito di imposta. In assenza di questi chiarimenti, non essendo richiesta ex lege la predisposizione di fogli di presenza nominativi sottoscritti dal dipendente e dal datore di lavoro, potrebbe venir meno la possibilità di beneficiare del meccanismo di recapture dei costi sostenuti negli otto esercizi precedenti. Del resto, e ciò è evidente, le difficoltà operative nella raccolta delle informazioni e delle firme richieste dal Provvedimento ora per allora potrebbe divenire, come detto, causa ostativa di fruizione del beneficio».

Eppure, sono ancora numerosi i dubbi interpretativi che le imprese si trovano ad affrontare per la gestione delle opzioni del periodo d'imposta 2021. «In primis, è stata confermata l'assenza di proroga per l'esercizio dell'opzione Nuovo PB relativo al periodo d'imposta 2021», spiegano **Ugo Cannavale** e **Paolo F. Tripoli**, Tax Partner di **PwC TLS**, e la Tax Director **Francesca Falcone**, «l'opzione deve essere esercitata tramite la presentazione di una dichiarazione tardiva o di una dichiarazione integrativa/sostitutiva nei 90 giorni successivi alla scadenza originaria del termine. Sono stati definitivamente confermati i criteri da seguire per identificare il perimetro dei beni immateriali agevolabili. Permangono invece le varie incoerenze già sottolineate dalle varie associazioni di categoria circa i requisiti di registrazione richiesti per i software e i disegni e modelli ai soli fini del meccanismo premiale, riducendo considerevolmente la platea dei soggetti interessati. L'unica apertura concessa circa la possibilità di dimostrare l'avvenuta registrazione dei software presso altri enti o organismi pubblici «purché la stessa produca effetti equivalenti a quella effettuata presso la Siae». Un elemento particolarmente cruciale riguarda la non ammissibilità di criteri forfetari per l'individuazione delle spese agevolabili comuni a più beni immateriali, nel caso in cui solo alcuni di questi risultino agevolabili ai fini del Nuovo PB. Tale aspetto non è di così poco conto poiché presuppone la presenza di un sistema di tracciatura e rendicontazione piuttosto evoluto che la maggior parte delle imprese potrebbe non disporre per il passato e non essere nelle condizioni di adeguare per il futuro. Sul punto si è dell'avviso che non sia sufficiente la semplificazione inserita dalla Circolare al par. 6.2 in tema di costi promiscui dei periodi d'imposta dal 2013 al 2020 eventualmente interessati dal meccanismo premiale».

Per **Luca Vitale**, associato dello **Studio CBA** la circolare dell'Agenzia delle Entrate offre comunque molti chiarimenti: «È stato ad esempio chiarito che, in relazione al primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo Patent Box, il termine di sei mesi, per apporre la firma elettronica con marca temporale sulla relativa documentazione (che consente di accedere alla penalty protection), deve cal-

colarsi «dalla data di avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi, per tale intendendosi anche la data di avvenuta presentazione della dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva». Tale chiarimento induce a ritenere che, entro il predetto termine, sia consentita anche la presentazione di ulteriori dichiarazioni integrative. Tale aspetto procedurale è di non poco conto, visto che molte imprese stanno ancora ultimando le valutazioni sull'agevolazione, su una normativa molto complessa e oggetto di chiarimento solo negli ultimi giorni, per cui potrebbero essere necessarie ulteriori rettifiche in dichiarazione nei prossimi mesi. Inoltre, un altro aspetto rimasto controverso riguarda la mancata e tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione, comportamento che comporta l'inefficacia dell'esimente sanzionatoria, con conseguente applicazione - ad avviso dell'Agenzia delle Entrate - «della sanzione in proporzione all'ammontare della maggiore imposta (o del minor credito) derivante dal disconoscimento, totale o parziale, dell'agevolazione». A tale proposito, sarebbe stato utile chiarire che l'applicazione della sanzione proporzionale sia parametrata alla sola quota parte di credito utilizzato (e quindi effettivamente fruito dal contribuente), considerato che, in caso di mancato utilizzo del credito, non vi sarebbe alcun danno per l'Erario».

Le modifiche apportate al regime del patent box nel corso degli ultimi due anni hanno fortemente semplificato il meccanismo agevolativo rendendolo più certo quanto alla modalità di calcolo e più celere quanto alla modalità applicativa. «Diversamente dal «vecchio» regime del patent box l'attuale beneficio si sostanzia, in estrema sintesi, in una deduzione fiscale maggiorata dei costi di ricerca e sviluppo riferibili a determinate tipologie di beni immateriale», spiega **Elia Ferdinando Clarizia** e **Simona Simone**, rispettivamente counsel e associate di **Allen & Overy**. «Questa modalità di agevolazione, certamente più rispondente alle raccomandazioni Ocse, consente al contribuente di beneficiare direttamente e autonomamente dell'agevolazione, rinviando l'eventuale confronto l'amministrazione finanziaria alla sola fase di controllo della dichiarazione. Controllo che tuttavia dovrebbe risultare di gran lunga meno complesso rispetto a quan-

to avveniva in precedenza. Di notevole interesse, inoltre, l'introduzione di un meccanismo premiale che consente ai contribuenti che ottengono, a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021, un titolo di privativa industriale riferibile a beni immateriali rientranti tra quelli agevolabili di dedurre, in maniera maggiorata, anche i costi per le attività di ricerca e sviluppo riferibili a tali beni e sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti a quello di ottenimento del predetto titolo di privativa».

Per **Francesco Inturri**, partner di **Andersen** «uno degli elementi che ritengo di maggior rilievo, prevede che per beneficiare delle agevolazioni occorra dimostrare la qualifica di investitore, con ciò intendendosi chi, a prescindere dalla titolarità del bene immateriale e dallo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo dentro o fuori all'azienda, ne sostiene i costi, assume i rischi e si avvale dei risultati, utilizzando i beni anche indirettamente (inclusi licenziatari/sublicenziatari, purché investitori). Nel particolare caso di attività svolta all'esterno, il committente deve quindi dimostrare il proprio ruolo di direzione tecnica e assunzione dei rischi tecnici, operativi e finanziari».

Si è poi estesa l'applicazione delle agevolazioni alle imprese soggette ad amministrazione straordinaria, concordato preventivo o fallimentare, laddove le procedure mirino alla continuazione dell'attività aziendale e non alla sua liquidazione, oltre che a consorzi e reti di imprese. Quanto alla prova della titolarità dei beni immateriali, per brevetti e design registrati è sufficiente l'attestato di rilascio (sono esclusi i brevetti in corso di concessione/depositati). Mentre per software, design non registrato e disegno industriale serve una dichiarazione sostitutiva attestante la titolarità dei diritti esclusivi sul bene e la sussistenza dei requisiti giuridici di tutela (per il software va anche allegata la descrizione del programma e una sua eventuale copia su supporto non modificabile, mentre per il design non registrato va indicata data e evento di prima divulgazione). Il meccanismo premiale è infine applicabile solo a brevetti, design registrati e software iscritto al registro Siae ed è fruibile dal periodo di imposta di loro effettivo utilizzo».

Secondo **Gaetano Salvioli** (partner) e **Camilla Cominelli**

(senior associate) del dipartimento Tax di **Bird & Bird** «il nuovo Patent Box, se da un lato ha perso il suo precedente connotato «meritocratico» perché premiava soprattutto quei beni immateriali che contribuivano a generare, in capo al loro titolare, un extra-profitto rispetto alla concorrenza, dall'altro lato è diventato un'agevolazione che, rispetto al passato, potrà essere sfruttata da una più ampia platea di soggetti grazie alla semplificazione nel calcolo del beneficio e nell'accesso al regime».

La prima bozza della Circolare è stata oggetto di consultazione pubblica affinché gli operatori del settore potessero formulare le proprie osservazioni e proposte di modifica ai fini del loro eventuale recepimento nella versione finale. «Dalla lettura dei testi definitivi», proseguono **Salvioli** e **Cominelli**, «tuttavia, è facile constatare come i contributi degli operatori non siano stati - se non in minima parte - recepiti ed i passaggi più discussi, per i quali ci si auspicava un'apertura da parte dell'Ufficio, siano stati invece confermati senza modifiche. Tra questi, l'esclusione dal meccanismo premiale della c.d. recapture di intangibili come software, disegni e modelli per i quali, sebbene gli stessi siano protetti da copyright, non si sia proceduto alla registrazione. Una soluzione, questa, che discrimina beni immateriali della stessa natura quando invece nessun diverso trattamento è previsto ai fini dell'agevolazione secondo il meccanismo ordinario».

Non meno perplessità ha sollevato la modalità di cumulo tra l'agevolazione Patent Box e quella da credito ricerca e sviluppo: la Circolare, infatti, superando il dettato normativo, impone l'obbligo di «nettare» la base di calcolo del credito di imposta dal risparmio derivante dalla maggiore deduzione da Patent Box. Nonostante l'esclusione del know-how dal novero dei beni agevolabili ed il «depotenziamento» del beneficio, il «nuovo» Patent Box, che del vecchio regime ha mantenuto solo il nome, rimane comunque particolarmente conveniente ed anzi, rispetto al passato, potrà essere sfruttato da una più ampia platea di soggetti».

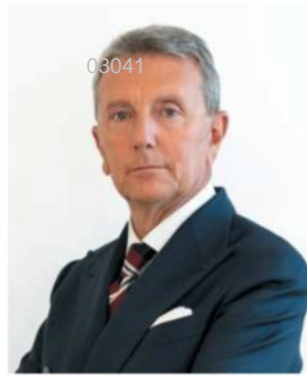
Per **Paolo Ludovici**, equity partner di **Gatti Pavesi Bianchi Ludovici**, l'iniziativa dell'Agenzia delle entrate di ricorrere alla consultazione pubblica sulle bozze di provvedimento e di Circolare non avrebbe raggiunto «la piena compi-

tezza. Differenti elementi non sono stati tenuti in debita considerazione e non vi è stata alcuna risposta o motivazione della loro esclusione. Tra gli aspetti più rilevanti in tal senso citiamo la questione del titolo di privativa del software e dei disegni e modelli e dei connessi obblighi di registrazione per accedere al meccanismo premiale.

Ci ha poi sorpreso che siano stati inseriti alcuni elementi più restrittivi ai fini della fruizione dell'agevolazione di patent box non presenti nella bozza di Circolare e in relazione ai quali, di conseguenza, i commentatori non hanno avuto modo di esprimersi. Ci riferiamo in particolare all'introduzione del concetto di «effettivo» utilizzo del bene immateriale. L'aggettivo «effettivo» riferito all'utilizzo, oltre a non essere stato esplicitato nella bozza di Circolare, non appare nemmeno nella norma istitutiva del patent box, nella quale si indica esclusivamente che i beni immateriali siano «utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa». Temiamo che la portata di questa aggiunta possa generare significative incertezze applicative, in particolare in relazione alle modalità di attestazione dell'effettività dell'utilizzo del bene da parte del contribuente anche in sede di eventuali attività di controllo».

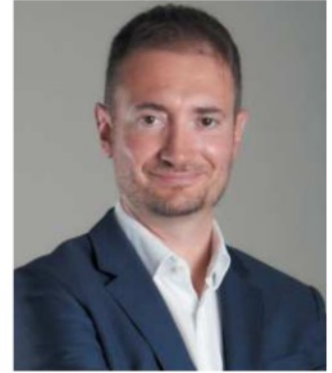
«È interessante rimarcare che nella disciplina sono ricompresi anche i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità ai sensi del Regolamento comunitario n. 6/2002, nonché i design industriali tutelabili tramite il diritto d'autore», dice **Giulia Maienza**, associate di **Herbert Smith Freehills**. «Mentre anche in questo nuovo regime è stata confermata l'opzione di non includere i marchi. La concessione di agevolazioni anche ai disegni e modelli non registrati agevola quelle imprese del Made in Italy in settori in cui il "ciclo vitale" troppo rapido di un prodotto non rende opportuno procedere ad una registrazione per quella particolare forma (che "passerebbe di moda" ancora prima di terminare l'iter di registrazione».

— © Riproduzione riservata — ■


Francesco Giuliani

Arrigo Bandera

Flavio Notari

Fabrizio Capponi

Alessandro Martinelli

Paolo Francesco Tripoli

Simona Simone

Francesco Inturri

Giulia Maienza