



La nuova deduzione maggiorata relativa ai beni intangibili

In data 15 febbraio 2022 è stato pubblicato da parte dell'agenzia delle Entrate il provvedimento attuativo del cd. «nuovo Patent box» al fine di consentire di aderire al regime agevolativo, nonché individuare la documentazione da predisporre e conservare per la disapplicazione delle sanzioni in caso di recupero dell'agevolazione.

SOGGETTI BENEFICIARI

L'agevolazione si applica ai soggetti residenti in Italia titolari di reddito di impresa e alle stabili organizzazioni di soggetti 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.

I suddetti soggetti devono svolgere le attività di R&S rilevanti.

Sono, invece, esclusi dall'ambito di applicazione i soggetti che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario e le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Opportunamente il provvedimento precisa che qualora una delle situazioni elencate intervenga successivamente all'esercizio dell'opzione, l'opzione stessa viene meno a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica.

AMBITO OGGETTIVO

La deduzione rafforzata riguarda i seguenti beni immateriali:

- software protetti da copyright;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli; nonché
- due o più beni tra quelli indicati, collegati tra loro da vincolo di complementarità (questa precisazione si rintraccia nel provvedimento NPB al punto 2).

I citati beni immateriali devono essere utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa. Per utilizzo diretto si intende l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso; per utilizzo indiretto si intende, invece, la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali. La nuova agevolazione recupera, dunque, l'impostazione di fondo del patent box che valorizzava l'apporto reddituale derivante tanto dall'uso diretto dei beni intangibili (cessione di beni o prestazioni di servizi sui quali insistevano uno o più beni immateriali), tanto dal loro utilizzo indiretto (ossia, concessione in uso di beni immateriali, a fronte della corresponsione di royalties).

Rimangono esclusi i marchi e il "know-how", quest'ultimo comprendente l'ampia gamma di processi, innovazioni o segreti industriali che non vengono brevettati per motivi strategici, ma che hanno avuto, in vigenza del patent box, significativa tutela e valorizzazione.

NOZIONI DI BENI IMMATERIALI

Un'utile traccia per la definizione degli asset agevolabili è sicuramente rinvenibile nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016 che, insieme al Decreto MiSE-MEF del 28 novembre 2017, ha segnato i contorni applicativi del patent box.

Si intendono per **software protetti da copyright** i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali in quanto risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela le idee e i principi





che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce; il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.

I **brevetti industriali** comprendono: a) i brevetti per invenzione; b) i brevetti per modello di utilità; c) i brevetti per nuove varietà vegetali; d) le topografie di prodotti a semiconduttori; e) il certificato complementare per prodotti medicinali; f) il certificato complementare per prodotti fitosanitari e i relativi titoli di proprietà industriale concessi dai competenti Uffici nazionali, comunitari o Organismi internazionali, variamente denominati.

Nell'ambito della tutela dei **disegni e modelli** rientrano l'aspetto esteriore ovvero la forma di un prodotto o di una sua parte. Oggetto di protezione sono le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale.

IL MECCANISMO AGEVOLATIVO

L'agevolazione consiste in una deduzione maggiorata dei costi di R&S, relativi ai predetti asset intangibili, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Si tratta, dunque, di un meccanismo applicativo che non sembra presentare rilevanti complessità e che non prevede limiti quantitativi di fruizione.

Più in dettaglio, l'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 110% dell'importo deducibile – sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'IRAP – per le spese di ricerca e sviluppo sostenute per la creazione e lo sviluppo dei beni immateriali sopra indicati.

Considerando le vigenti aliquote IRES e IRAP, il beneficio effettivo, in termini di risparmio di imposta, derivante dalla deduzione rafforzata è pari al 30,69 per cento dei costi di ricerca rilevanti, sostenuti in ciascun periodo di imposta. A ciò va aggregato l'eventuale credito di imposta ricerca e sviluppo (di cui ai commi 198 e ss. della Legge di Bilancio 2020) essendo venuto meno, nella versione finale dell'articolo 6 in commento, il divieto di cumulo previsto nella originaria stesura della norma.

Particolarmente importante è l'individuazione del momento dal quale tale deduzione è fruibile: il contribuente può usufruire della maggiorazione a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale. Il riferimento letterale all' "ottenimento" porta a ritenere necessaria la conclusione della procedura, regolata dal Codice della proprietà industriale (D.Lgs. n. 30/2005), in esito alla quale un'Autorità amministrativa rilascia un titolo di proprietà industriale.

LE ATTIVITÀ DI R&S RILEVANTI

Le spese la cui deduzione è maggiorata del 110% devono essere sostenute per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo definite dal provvedimento «attività rilevanti» relative agli intangibili di cui sopra. Costituiscono attività rilevanti:

- le attività di ricerca industriale e sviluppo sperimentale di cui all'articolo 2 del decreto MISE del 26 maggio 2020;
- le attività di innovazione tecnologica di cui all'articolo 3 del medesimo decreto;
- le attività di design e ideazione estetica di cui all'articolo 4 del medesimo decreto;
- le attività di tutela legale dei diritti sugli intangibili.

Come anticipato, l'attività di ricerca e sviluppo può anche essere svolta indirettamente per il tramite di contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati o società non correlate (direttamente o indirettamente) al soggetto che richiede l'agevolazione.

In questi casi le attività rilevanti devono comunque essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore, attraverso il proprio personale, e i contratti devono prevedere che il rischio di insuccesso (sia tecnico che finanziario) sia posto a carico dell'investitore.



I COSTI RILEVANTI

La maggiorazione della deduzione si calcola sul costo fiscalmente deducibile, si imputa nell'esercizio di competenza in cui l'onere è stato sostenuto e si applica alle seguenti spese:

- a) spese di personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività rilevanti; di ricerca e sviluppo; il costo del personale comprende la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;
- b) quote di ammortamento, quota capitale di canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nelle attività rilevanti;
- c) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività rilevanti;
- d) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi;
- e) spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.

Appare di particolare rilievo la categoria di costi di cui alla lett. e), che esula dai tipici posti di R&S ma mira, correttamente, a valorizzare in senso ampio anche le attività di tutela giuridica e mantenimento connesse ai beni immateriali.

Le spese elencate, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, rilevano per competenza nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate ai fini del calcolo della maggiorazione del 110% a prescindere dal set di principi contabili adottato per

redigere il bilancio, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse. L'irrilevanza della capitalizzazione implica che la maggiorazione del 110% dei costi sostenuti spetta interamente nel periodo d'imposta di sostenimento dei costi anche nel caso in cui siano capitalizzati.

RECAPTURE DEI COSTI

In considerazione della circostanza che le spese di R&S relative ad un dato bene immateriale si sostengono anche anni prima rispetto all'ottenimento della privativa, è previsto un apposito meccanismo di "recapture" (o meccanismo premiale) per effetto del quale nel calcolo del beneficio fiscale si può tenere conto anche dei costi di R&S sostenuti negli 8 anni precedenti l'ottenimento della privativa industriale.

In termini pratici, considerando che, per espressa previsione del comma 8, è possibile effettuare le opzioni per il nuovo regime agevolativo già con riferimento (per i soggetti c.d. solari) al periodo di imposta 2021, il meccanismo di recapture consente di recuperare, come base di calcolo dell'agevolazione, i costi di R&S sostenuti a decorrere dal 2013 (ottavo periodo di imposta antecedente al 2021).

Non assumono, invece, mai rilevanza ai fini del recapture, i costi di mantenimento o tutela legale dei beni e quelli relativi all'ottenimento del titolo di privativa.

ONERI DOCUMENTALI

Le imprese, per avvalersi della deduzione rafforzata, potranno predisporre un apposito set documentale, idoneo a consentire il riscontro della corretta maggiorazione. In caso di rettifica della maggiorazione, da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito, non si applicherà la sanzione per infedele dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, qualora il contribuente consegni la "idonea documentazione" nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria.

Il contribuente che detiene tale documentazione ne dà in ogni caso comunicazione all'Amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il



Fisco, diritto e finanza



quale beneficia dell'agevolazione, pena l'impossibilità di disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione.

La totale assenza di documentazione comporta il recupero integrale dell'agevolazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni.

Il provvedimento descrive dettagliatamente l'articolazione e il contenuto di tale documentazione idonea, prevedendo modalità semplificate per piccole e medie imprese.

ACCESSO AL REGIME

Per l'adesione al regime, i soggetti interessati sono tenuti a manifestare un'apposita opzione di carattere irrevocabile e con validità quinquennale. In merito all'opzione, il provvedimento precisa che l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta; indicazioni in tal senso erano, invero, desumibili già dalle istruzioni ai nuovi modelli di dichiarazione, ove è precisato che l'opzione per il 2021 viene esercitata compilando il rigo OP 21 del quadro OP.

Alla luce della lettura combinata del comma 10 e del punto 12 del provvedimento emerge che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il patent box relativamente ai periodi di imposta precedenti il 2021 (i.e. fino al quinquennio 2020-2024) possono, in alternativa alla scelta già effettuata, optare per il nuovo meccanismo di deduzione rafforzata previa comunicazione da trasmettersi, tramite PEC o con raccomandata a/r, all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura.

I soggetti che hanno esercitato l'opzione per la procedura di autoliquidazione ai sensi del DL n. 34/2019 possono continuare a fruire del precedente regime patent box fino alla sua naturale scadenza quinquennale. Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni per autoliquidazione annuali.

