

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 32/2023

PAGINA

1/7

OGGETTO

SUPER DEDUZIONE DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO (Ex "PATENT BOX")

AGGIORNAMENTO

27 MARZO 2023

RIFERIMENTI NORMATIVI

ART. 6 DEL DL 21.10.2021 N. 146 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 17 DICEMBRE 2021, N. 215, COME MODIFICATO DALL'ART. 1 CO. 10 DELLA L. 30.12.2021 N. 234; PROV. AGENZIA DELLE ENTRATE 15.2.2022 N. 48243, COME MODIFICATO DAL PROV. 24.2.2023 N. 52642; CIRC. AGENZIA DELLE ENTRATE 24.2.2023 N. 5)

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

EA
CREDITO D'IMPOSTA
PATENT BOX

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
420
103

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 71/2020 - REGIME OPZIONALE DI TASSAZIONE AGEVOLATA PER I REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZAZIONE O DALLA CONCESSIONE IN USO DI ALCUNE TIPOLOGIE DI BENI IMMATERIALI (c.d. "PATENT BOX")

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

L'art. 6 del DL 21.10.2021 n. 146 convertito, come modificato dall'art. 1 co. 10 della L. 30.12.2021 n. 234, ha previsto la sostituzione del Patent box con una nuova opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali (c.d. "super deduzione").

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti della disciplina dell'agevolazione.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 32/2023

PAGINA
2/7

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti titolari di reddito d'impresa che siano "investitori", inteso come 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 (cfr. provv. Agenzia delle Entrate 15.2.2022 n. 48243).

Possono accedere al nuovo regime anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale in forza di un contratto di licenza o sub licenza che conferisca loro il diritto allo sfruttamento economico del bene, fermo restando la qualifica di "investitori", inteso come soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili (circ. Agenzia delle Entrate 5/2023, § 3).

ESCLUSIONI

Sono escluse le imprese:

- ▶ che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
- ▶ 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.

ATTIVITÀ RILEVANTI

Ai fini dell'agevolazione rilevano:

- ❖ le attività classificabili come ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'art. 2 del DM 26.5.2020 (relativo al credito d'imposta ricerca e sviluppo);
- ❖ le attività classificabili come innovazione tecnologica ai sensi dell'art. 3 del DM 26.5.2020;
- ❖ le attività classificabili come design e ideazione estetica ai sensi dell'art. 4 del DM 26.5.2020;
- ❖ le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali.

Sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

LUOGO DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ

Le attività rilevanti devono essere svolte in laboratori, o strutture, situati nel territorio dello Stato italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Qualora le attività rilevanti siano svolte da un commissionario, quest'ultimo, nonché qualsiasi eventuale sub-commissionario, deve essere fiscalmente residente nei suddetti Stati.

INTERPELLO

I contribuenti possono presentare istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. a) della L. 212/2000, fermo restando la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente in ordine alla qualificazione delle attività svolte come di ricerca e

sviluppo, di innovazione tecnologica o di design e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione (cfr. provv. Agenzia delle Entrate 15.2.2022 n. 48243, § 13).

BENI IMMATERIALI AGEVOLABILI

Sono agevolabili i costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali (inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione), brevetti per modello d'utilità, brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- due o più dei suddetti beni immateriali collegati tra loro da un vincolo di complementarità, 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.

Tali beni possono essere utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa.

Per la definizione dei beni immateriali e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione si fa 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.

Si precisa che non sussiste alcuna preclusione all'esercizio dell'opzione per la super deduzione in relazione a beni diversi e complementari a quelli già oggetto di una precedente opzione per il vecchio regime di Patent Box (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 15.6.2022).

ESCLUSIONI

L'art. 1 co. 10 della L. 234/2021 ha eliminato dai beni agevolabili inizialmente previsti:

- marchi d'impresa (che erano già stati esclusi dal Patent box);
- processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

SPESE AGEVOLABILI

Sono agevolabili le seguenti spese:

- a) spese per il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti (lett. a);
- b) quote di ammortamento, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti (lett. b);
- c) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti (lett. c);
- d) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività rilevanti (lett. d);
- 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 (lett. e).

Tali spese, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate, ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, a ciascun periodo di imposta in applicazione dell'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse.

MAGGIORE DEDUZIONE DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO ("SUPER DEDUZIONE")

L'agevolazione si sostanzia in una maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai suddetti beni immateriali.

In particolare, è prevista un maggiorazione del 110% (in luogo del 90% inizialmente previsto) di tali costi, rilevante sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IRAP.

Il beneficio si sostanzia, quindi, in una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi e IRAP.

Non rilevano le perdite generate in vigenza del vecchio Patent Box, essendo i due regimi differenti (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco **15.6.2022**)

RECUPERO DEL BENEFICIO NON UTILIZZATO (C.D. "MECCANISMO PREMIALE")

Qualora le spese agevolabili siano sostenute in uno o più periodi d'imposta in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali agevolate, il contribuente può fruire della maggiorazione del 110% di tali spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (rileva il relativo attestato rilasciato dall'ufficio competente; cfr. risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 15.6.2022).

La maggiorazione non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (nuovo co. 10-bis dell'art. 6 DL 146/2021, introdotto dall'art. 1 co. 10 della L. 234/2021).

Viene quindi introdotto un meccanismo di *recapture*, su base triennale, che consente di recuperare il beneficio non utilizzato esclusivamente in relazione alle spese di ricerca e sviluppo che, ex post, hanno dato vita a un bene immateriale.

Il meccanismo di "recapture" opera già nel 2021 (anno di registrazione della privativa industriale) con riferimento alle spese sostenute nell'ottavo anno precedente (2013).

A tal fine, rientrano tra le attività rilevanti, oltre a quelle sopra riportate, anche quelle di:

- ❖ ricerca fondamentale, indicate all'art. 2 lett. a) del DM 26.5.2020;
- ❖ ideazione e realizzazione del software protetto da copyright.

Sono comunque escluse le attività che hanno concorso alla formazione del numeratore del rapporto di cui all'art. 1 co. 42 della L. 190/2014 (nexus ratio del vecchio Patent box).

In caso di operazioni straordinarie, anche fiscalmente realizzative, che comportano il trasferimento dell'azienda, o del ramo di azienda, cui sono riferibili le spese oggetto del

meccanismo premiale, il diritto di apportare la variazione in diminuzione pari al 110% del loro importo spetta al soggetto che risulta titolare della predetta azienda, o ramo di azienda, nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

Inoltre, ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare, in caso di attivazione del meccanismo premiale, la maggiorazione del 110%, rilevano le spese di cui alle precedenti lettere da a) a d) con eccezione della lettera e) oltre le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa. Pertanto, ad esclusione delle spese connesse al mantenimento, al rinnovo alla scadenza e alla protezione dei diritti su beni immateriali agevolati, che sono collegate a beni intangibili già esistenti, le spese da maggiorare ai fini del meccanismo premiale hanno la stessa natura di quelle sopra indicate, cui si aggiungono le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa industriale (circ. Agenzia delle Entrate **5/2023**, § 4.5).

OPZIONE PER LA "SUPER DEDUZIONE"

L'opzione per la "super deduzione":

- ⇒ ha durata per 5 periodi d'imposta;
- ⇒ è irrevocabile;
- ⇒ è rinnovabile.

Tale opzione (circ. Agenzia delle Entrate 5/2023, § 3.1):

- ⇒ va esercitata in dichiarazione dei redditi (quadro OP del modello REDDITI);
- ⇒ può essere esercitata anche tardivamente, nella dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come dichiarazione tardiva oppure come dichiarazione integrativa/sostitutiva di quella già trasmessa nei termini;
- ⇒ può essere esercitata anche avvalendosi della c.d. "remissione in bonis".

PROFILI TEMPORALI

Le nuove disposizioni si applicano "alle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta" (art. 6 co. 8 del DL 146/2021, come modificato dall'art. 1 co. 10 della L. 234/2021).

Le disposizioni sulla "super deduzione" si applicano quindi a partire dalle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso al 22.10.2021, vale a dire dal periodo d'imposta 2021 per i soggetti "solari", in luogo della decorrenza inizialmente prevista del 22.10.2021 (data di entrata in vigore del DL 146/2021).

"ABROGAZIONE" DEL PATENT BOX

Contestualmente, a decorrere dal periodo d'imposta 2021 (soggetti "solari") non sono più esercitabili (art. 6 co. 10 del DL 146/2021):

- 1) le opzioni di cui all'art. 1 co. 37 - 45 della L. 190/2014, recante la disciplina originaria del Patent box;
- 2) l'opzione di cui all'art. 4 del DL 34/2019, relativa all'autodeterminazione del reddito agevolabile per il Patent box.

A norma dell'art. 6 co. 10 del DL 146/2021, i soggetti che abbiano esercitato o che esercitino opzioni Patent box di cui all'art. 1 co. 37 - 45 della L. 190/2014 "afferenti ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso all'entrata in vigore del presente decreto-legge" (opzioni quindi relative a periodi d'imposta antecedenti al 2021, per i soggetti "solari"), possono scegliere, in

alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo regime agevolativo, previa comunicazione da inviare tramite PEC o con raccomandata A/R all'ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al precedente regime Patent box, nella quale, con specifico riferimento all'istanza a suo tempo presentata, viene manifestata, in maniera irrevocabile, l'espressa volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura (provv. Agenzia delle Entrate 15.2.2022 n. 48243, § 12.2).

Sono esclusi da tale possibilità:

- coloro che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di ruling di cui all'art. 31-ter del DPR 600/73, ovvero presentato istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di dette procedure;
- i soggetti che abbiano aderito al regime di "autodeterminazione" di cui all'art. 4 del DL 34/2019.

La nuova norma "non impone ai contribuenti che usufruiscono del vecchio regime di transitare immediatamente nel nuovo, potendo tale evenienza verificarsi, sino al periodo d'imposta 2024, solo su base opzionale. A decorrere dal periodo d'imposta 2025, invece, i contribuenti in argomento potranno eventualmente usufruire solo del nuovo regime" (cfr. Relazione tecnica al DL 146/2021).

DOCUMENTAZIONE IDONEA PER L'ESIMENTE SANZIONATORIA

Viene prevista l'indicazione delle informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione mediante idonea documentazione, predisposta secondo quanto indicato dal provv. Agenzia delle Entrate 15.2.2022 n. 48243.

In particolare, è necessario predisporre un documento articolato in due sezioni:

- **SEZIONE A**, contenente sia le informazioni circa l'impresa beneficiaria e le attività rilevanti da essa svolte; in particolare:
 - i. Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari;
 - ii. Attività rilevanti, natura di investitore ed eventuale attività svolta con imprese associate
 - iii. Attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti
 - iv. Modello organizzativo dell'impresa
 - v. Relazione tecnica sulle finalità, i contenuti e i risultati delle attività rilevanti svolte in ciascun periodo d'imposta;
- **SEZIONE B**, contenente una serie di informazioni ai fini della base di calcolo della super deduzione; in particolare:
 - i. Spese agevolabili sostenute in riferimento a ciascun bene immateriale
 - ii. Individuazione delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente riferibili ai beni immateriali oggetto di agevolazione (il dato complessivo deve essere riconciliato con quanto indicato nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive)

Le micro-imprese e le PMI possono predisporre la documentazione in forma semplificata, fornendo tuttavia informazioni equipollenti.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 32/2023

PAGINA

7/7

Il documento deve essere predisposto in relazione a ciascun periodo d'imposta di applicazione del regime agevolativo e la sua compilazione deve essere segnalata nel Modello Redditi del periodo d'imposta interessato dall'agevolazione reddituale, ai fini della penalty protection in caso di rettifica della maggiorazione.

La predisposizione della documentazione idonea si configura come mera facoltà del contribuente, alla quale si riconduce la possibilità per lo stesso di fruire dell'esimente sanzionatoria, nei casi e alle condizioni normativamente previste. La mancata predisposizione della documentazione idonea, di contro, non comporta la preclusione all'accesso al nuovo regime Patent box, ma in caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta dal contribuente non trova applicazione l'esimente sanzionatoria (circ. Agenzia delle Entrate 5/2023, § 6).

Tale documentazione non assume rilievo per i controlli relativi al credito d'imposta ricerca e sviluppo (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 15.6.2022).

CUMULABILITÀ CON IL CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

Per effetto dell'abrogazione dell'art. 6 co. 9 del DL 146/2021 ad opera dell'art. 1 co. 10 della L. 234/2021, la "super deduzione" è cumulabile con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Posto che la base di calcolo del credito d'imposta è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, i costi devono esseri assunti al netto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo Patent box (circ. Agenzia delle Entrate 5/2023, § 4.5).

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

È opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica per usufruire della misura agevolativa in esame, nonché per espletare tutti gli adempimenti connessi alla verifica dei presupposti soggettivi ed oggettivi, alla determinazione dell'agevolazione, nonché agli adempimenti fiscali richiesti dalla normativa vigente, dovrà essere affidato uno specifico incarico in tal senso allo STUDIO ADRIANI, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI