

Milano, 06.06.2022

Oggetto: Nuovo Patent Box: cosa cambia, ecco le nuove regole

Il Decreto fiscale e la Legge di bilancio 2022 hanno introdotto importanti novità nell'ambito di applicazione del Patent box, che inizialmente era entrato a far parte del nostro ordinamento nel 2015

Per il regime del *Patent Box*, introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento nel 2015, è arrivato il momento di un profondo restyling: alle prime rilevanti modifiche introdotte dal “Decreto Fiscale” (D.L. n. 146/2021) hanno fatto seguito alcune novità portate dalla Legge di Bilancio 2022 (L. n. 234/2021).

1- Il regime Patent Box

In particolare, l'agevolazione, che inizialmente consisteva in una parziale detassazione del reddito derivante dall'utilizzo di alcuni beni immateriali, è stata ora trasformata in una sorta di “super deduzione” del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a brevetti industriali, software coperti da copyright e disegni e modelli. Come avviene per ogni restyling, le opinioni degli addetti ai lavori sono contrastanti: a fronte di una semplificazione complessiva e di una maggiore accessibilità all'agevolazione, si segnala un depotenziamento nella *tax saving* potenzialmente ottenibile dalle imprese.

Resta in ogni caso innegabile la funzione del *Patent Box* che continua a rappresentare una delle principali leve per finanziare la ricerca e attrarre investimenti in Italia. Di seguito le principali novità introdotte dalla normativa e alcune criticità che possono manifestarsi nel passaggio dal vecchio al nuovo regime.

2- Il Patent Box: soggetti beneficiari e beni agevolabili

Le recenti modifiche non hanno riguardato i potenziali beneficiari dell'agevolazione. Il *Patent Box* resta quindi accessibile a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, a prescindere da dimensioni e forma giuridica, anche se non residenti in Italia, purché residenti in Paesi con i quali sia in vigore un trattato per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

Ciò che invece è cambiato è l'**ambito di applicazione** del *Patent Box*. La Legge di Bilancio 2022 ha infatti limitato l'agevolazione ai seguenti beni immateriali, utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività d'impresa:

- Software protetto da copyright;
- Brevetti industriali;
- Disegni e modelli.

Si è quindi ridotto il complesso dei beni agevolabili, che sino al “D.L. Fiscale” ricomprendeva anche i marchi d'impresa e il know-how.

3- R&S, quali attività rientrano nel Patent Box

Un'altra novità rispetto al precedente regime riguarda la definizione di attività di Ricerca e Sviluppo agevolabile. Mentre la previgente normativa faceva riferimento alle attività di ricerca e sviluppo finalizzate “allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento” del valore dei beni agevolabili, il Decreto Fiscale fa ora riferimento alle attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla “**creazione e allo sviluppo**” dei predetti beni.

La norma non precisa però nel dettaglio quali siano le tipologie di attività ritenute “eleggibili” per poter fruire della nuova agevolazione, in primis per identificare i costi relativi alla creazione e allo sviluppo dei beni agevolabili. Il tema dell’inquadramento delle attività agevolabili è particolarmente significativo alla luce delle recenti problematiche emerse con il credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo e in considerazione altresì del fatto che per la nuova versione del regime *Patent Box* non è più possibile per il contribuente definire in contraddittorio con l’Agenzia delle Entrate le modalità di determinazione dell’agevolazione.

Resta invece immutata la possibilità di svolgere le attività di ricerca e sviluppo oggetto di agevolazione internamente o anche mediante contratti di ricerca stipulati 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 ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati.

4- Modalità di calcolo per fruire dell’agevolazione

La principale novità del restyling del *Patent Box* riguarda la modalità di calcolo dell’agevolazione. La nuova versione si sostanzia in una “super deduzione”, valida sia ai fini IRES che IRAP, del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti a decorrere dal periodo d’imposta in cui il bene agevolabile ottiene un titolo di “privativa industriale”. Tale agevolazione è applicabile a partire dall’esercizio 2021 (per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare, ai quali per semplicità si farà riferimento).

L’applicazione dell’agevolazione è subordinata all’esercizio di un’opzione della durata di cinque periodi di imposta, irrevocabile e rinnovabile. Trattandosi di modifiche introdotte recentemente, vi sono ancora alcuni aspetti che necessitano di opportuni chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate. In primo luogo, non è chiaro se ai fini dell’agevolazione sia necessaria l’iscrizione in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali dei beni agevolabili. Non è inoltre chiaro al momento se la super deduzione operi immediatamente per l’intero importo nel periodo d’imposta in cui l’immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale oppure se debba essere “spalmata” per la durata dell’ammortamento, operando come una sorta di “super ammortamento”.

Immutata dalla previgente normativa la possibilità per il contribuente di indicare tutte le informazioni necessarie alla determinazione della maggiorazione del 110% in idonea documentazione da predisporre secondo quanto sarà previsto da un Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate di prossima emanazione. La produzione del set documentale nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria da parte dell’Amministrazione finanziaria consente al contribuente di avvantaggiarsi del regime della “*penalty protection*” e cioè della disapplicazione della sanzione da “dichiarazione infedele” qualora dai controlli effettuati venisse rettificata la maggiorazione fiscale e di conseguenza quantificata una maggiore imposta dovuta (o un minor credito spettante).

Ma la produzione della documentazione non è di per sé sufficiente per accedere al suddetto regime premiale; è necessario darne comunicazione all’Agenzia delle Entrate nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta per il quale si beneficia dell’agevolazione.

5- Il meccanismo di *recapture*

Una delle novità più interessanti del nuovo regime del *Patent Box* introdotta dalla “Legge di Bilancio 2022” è il meccanismo del c.d. *recapture ottennale*, che consente di estendere la super deduzione fiscale ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli otto esercizi antecedenti a quello di ottenimento della privativa industriale. Ciò significa che se un’impresa ha ottenuto una privativa industriale nel 2021, sarà possibile applicare la super deduzione del 110% ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti per la realizzazione di tale privativa sin dal 2013.

La relazione tecnica alla “Legge di Bilancio 2022” ha chiarito che tale meccanismo di *recapture* è invece precluso per i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per privative ottenute nei periodi di imposta precedenti al 2021. La norma non ha per contro chiarito come possa essere gestito il *recapture* nel caso del software. Per tale bene, infatti, in presenza dei requisiti di creatività e originalità, la tutela giuridica prescinde da un titolo

di privativa, in quanto la protezione del diritto d'autore sorge al momento e per il fatto stesso della creazione del codice oggetto del programma per elaboratore da parte dell'autore e prescinde da qualsiasi formalità.

Analoga questione potrebbe valere per il disegno e modello comunitario non registrato, la cui protezione sorge anche in assenza di un titolo formale di privativa. In assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la dottrina al momento pare individuare il momento rilevante ai fini dell'applicazione della super deduzione nella riclassificazione in bilancio del bene da immobilizzazioni in corso a immobilizzazione immateriale, da operarsi quando è stata acquisita la titolarità del diritto oppure è stato completato il progetto.

6- Il cumulo con il credito d'imposta R&S

Altra novità della "Legge di Bilancio 2022" è l'abrogazione dell'incompatibilità tra *Patent Box* e credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, inizialmente prevista dal "Decreto Fiscale". Con le modifiche approvate dunque le imprese, per tutta la durata dell'opzione, possono usufruire contemporaneamente del nuovo *Patent Box* e del credito d'imposta R&S. Questa novità appare interessante anche alla luce del meccanismo di *recapture* precedentemente descritto e alle recenti posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate che ha riconosciuto che la mancata indicazione del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di sostenimento dei costi costituisce sì una violazione, ma non ostativa alla fruizione del credito.

La sinergia tra queste due agevolazioni può generare dunque benefici potenziali sulle spese di ricerca e sviluppo sostenute a decorrere dal 2015 (anno di introduzione del credito d'imposta R&S) in relazione a titoli di privativa industriale conseguiti nel periodo d'imposta 2021 e successivi.

7- La norma transitoria per il "vecchio regime"

A partire dal periodo d'imposta 2021 non sarà più possibile esercitare l'opzione per il "vecchio" *Patent Box* né esercitare l'opzione per l'autoliquidazione da parte di coloro che si trovano nel quinquennio di opzioni esercitate precedentemente. Resta invece possibile esercitare l'opzione per il "vecchio regime" con riferimento al periodo d'imposta 2020 mediante l'invio di dichiarazioni dei redditi integrative.

È inoltre possibile il passaggio al "nuovo regime" per coloro che hanno validamente esercitato o rinnovato l'opzione per il "vecchio regime" con riferimento al periodo d'imposta 2020 o precedenti e che si trovano nel quinquennio di decorrenza dell'opzione. Ciò non è permesso però a coloro che hanno già sottoscritto un accordo di ruling ovvero esercitato l'opzione per l'autoliquidazione.

Alessandro Madau