

IL NUOVO *PATENT BOX* ALLA LUCE DELLE MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2022



Mauro SEBASTIANELLI

Dottore Commercialista in Ancona

Nicola CARDINALI

Dottore Commercialista in Ancona

Il Patent box, introdotto dal legislatore con l'art. 1 commi da 37 a 45 della legge di stabilità 2015 e modificato dall'art. 5 del DL 3/2015, è stato nel corso del tempo oggetto di diverse revisioni; tra queste le principali sono quelle che hanno riguardato l'esclusione dei marchi ad opera del DL 50/2017, l'introduzione del meccanismo della penalty protection e la possibilità di procedere con l'autoliquidazione del beneficio. La disciplina, così come originariamente prevista, è stata di recente riformata, prima dall'art. 6 del DL 21.10.2021 n. 146, rubricato "Semplificazione della disciplina del cosiddetto Patent box" e, da ultimo, dalla legge di bilancio 2022 che ha apportato modifiche direttamente all'art. 6 al quale è seguita la pubblicazione del Provvedimento attuativo in data 15 febbraio 2022 da parte dell'Agenzia delle Entrate. A ben vedere, più che una semplificazione della disciplina del Patent box, le recentissime novità normative hanno completamente stravolto l'originaria disciplina, suscitando, fra gli operatori, più di una perplessità.

1

PREMESSA

Gli *intangibles* rappresentano, sempre più, una discriminante fondamentale nel successo aziendale, specialmente in un mercato, come quello odierno, in continua evoluzione e che premia chi è capace di anticipare il cambiamento, poiché il semplice adattarsi ad esso risulta appena sufficiente a "sopravvivere" nell'attuale contesto economico globale. E cosa, se non i beni immateriali, può dare all'impresa un vantaggio sui propri *competitors*? *Know how*, marchi, brevetti, *software*, modelli e disegni, sono i beni che garantiscono alle imprese il successo tanto

in un mercato interno, quanto in quello internazionale.

La legislazione domestica, seppur con enorme ritardo rispetto ad altri Paesi, una volta percepita la rilevanza degli *intangibles* ha cercato di agevolare il loro sviluppo interno attraverso la concessione di una leva fiscale che si sostanziava in un regime premiale facoltativo, il c.d. "*Patent box*". Introdotto con la L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), tale agevolazione prevedeva la **detassazione** (del 30% nel 2015, del 40% nel 2016 e del 50% dal 2017) **di parte del reddito imponibile generato dallo sfruttamento del bene immateriale**. Inizialmente un po' farraginoso, soprattutto con riferimento all'*iter* procedurale ed alla difficoltà di quantificazione del

beneficio, nel corso degli anni si è modificata fino a diventare un punto fermo per molteplici imprese. Eppure, il DL 146/2021 ha stravolto completamente tale agevolazione, tanto che non si fa più riferimento alla detassazione di parte del reddito imponibile, bensì alla **maggiorazione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione alla creazione di determinati intangibles**.

2

PATENT BOX: EVOLUZIONE DALLA SUA INTRODUZIONE

Con l'art. 1 commi 37-45 della L. 23.12.2014 n. 190, così come modificato dall'art. 5 del DL 24.1.2015 n. 3, il sistema normativo italiano si è allineato a quello di molti altri Stati membri dell'Unione Europea, e non solo, in tema di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto di specifici beni immateriali. La norma, così come originariamente introdotta, era rivolta ai **soggetti titolari di reddito d'impresa**¹ e al comma 39 prevedeva che *"I redditi dei soggetti indicati al comma 37 derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto esclusi per il 50² per cento del relativo ammontare"*. La fruizione del beneficio era subordinata all'esercizio di **un'opzione irrevocabile ed avente**

durata quinquennale e la determinazione del reddito oggetto di detassazione poteva essere determinata in **autonomia** dal contribuente o definita a seguito di una **procedura di ruling** con l'Agenzia delle Entrate, che risultava:

- obbligatoria per tutti quei contribuenti che sfruttavano direttamente gli *intangibles* agevolabili;
- facoltativa per tutti quei contribuenti che sfruttavano indirettamente gli *intangibles* agevolabili tramite la concessione in uso degli *asset* immateriali a società appartenenti al medesimo gruppo;
- non ammessa per tutti quei contribuenti che sfruttavano indirettamente gli *intangibles* agevolabili tramite la concessione in uso degli *asset* immateriali a società non appartenenti al medesimo gruppo.

Al fine di fruire dell'agevolazione, era necessario che le imprese svolgessero **attività di ricerca e sviluppo**³ e che la stessa non dovesse solamente essere finalizzata allo sviluppo dell'*intangible*, bensì anche al suo mantenimento, nonché all'accrescimento del suo valore. Tali attività non dovevano essere svolte necessariamente nel periodo in cui si fruiva dell'agevolazione, ma potevano anche essere state effettuate nei periodi d'imposta precedenti, indipendentemente dal luogo in cui queste venivano svolte. La determinazione del beneficio fiscale si sostanziava in una **variazione in diminuzione ai fini IRES ed IRAP** nei relativi modelli dichiarativi ma, per addivenire a ciò era prima necessario:

1. determinare il reddito derivante dall'utilizzo, diretto o indiretto, degli *intangibles*;
2. calcolare il c.d. *nexus ratio*, determinato dal rapporto tra i costi dell'attività di

1 Erano esclusi i titolari di reddito di lavoro autonomo, i titolari di reddito d'impresa che determinino il reddito con metodologie diverse da quella analitica, nonché i soggetti assoggettati a procedure non finalizzate alla continuazione dell'attività.

2 Il co. 45 della medesima legge prevedeva espressamente che per gli esercizi 2015 e 2016 *"la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo di cui al comma 39 è fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e al 40 per cento"*.

3 Su cosa si intendesse per attività di ricerca e sviluppo si ritiene opportuno richiamare la circ. Agenzia Entrate 7.4.2016 n. 11, nella quale al § 4.2 viene espressamente definita l'attività di ricerca e sviluppo finalizzata allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento del valore dei beni immateriali agevolabili. Sei sono le attività che vengono indicate come di ricerca e sviluppo: 1) la ricerca fondamentale; 2) la ricerca applicata; 3) il *design*; 4) l'ideazione e la realizzazione del software protetto da *copyright*; 5) le ricerche di mercato e la protezione dei diritti; 6) le attività relative ai marchi.

- ricerca e sviluppo sostenuti al fine di sviluppare, mantenere e accrescere il bene immateriale e i costi complessivi sostenuti;
3. individuare la quota di reddito agevolabile, determinata dal rapporto tra il coefficiente del punto precedente ed il reddito del punto 1);
 4. applicare alla quota di reddito agevolabile la percentuale di detassazione prevista (30% nel 2015, 40% nel 2016 e 50% dal 2017).

La normativa, così come introdotta, ha subito nel corso degli anni diverse modifiche, le più rilevanti sono sicuramente quelle introdotte con:

- l'art. 56 del DL 50/2017, che ha escluso, per i periodi d'imposta per i quali le opzioni sono esercitate successivamente al 31 dicembre 2016 (per i soggetti solari quindi dal 2017), dai beni immateriali agevolabili i marchi d'impresa e quelli collettivi, registrati o in corso di registrazione. A ben vedere tale esclusione è in linea con quanto previsto dalle Linee Guida OCSE ed in particolare con l'Action 5 del progetto BEPS⁴, le quali non ricomprendono i marchi commerciali nel novero degli *intangibles* agevolabili. Al contempo è stato riformulato il comma 39 dell'art. 1 della L. 190/2014 con l'introduzione della definizione di beni immateriali legati da vincolo di complementarietà e utilizzati congiuntamente⁵;
- l'art. 4 del DL 34/2019, con cui dal 2019 viene prevista la possibilità, alternativa alla procedura di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 31-ter del DPR 600/73, di determinare autonomamente il reddito agevolabile con conseguente predisposizione di idonea documentazione sulla

scorta di quanto previsto dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 658445/2019. La predisposizione di un adeguato *set* documentale⁶ comporta un'esimente sul fronte sanzionatorio amministrativo (c.d. *penalty protection*) per tutti coloro che optano per il regime *Patent box* e non solamente per coloro che decidono di procedere alla definizione del beneficio in modo autonomo⁷.

Il **regime di autoliquidazione** introdotto a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° maggio 2019 è stato accolto con entusiasmo dai contribuenti poiché ha comportato una rilevante semplificazione e, soprattutto, una riduzione delle tempistiche sottese alla procedura di *ruling*; è la stessa Agenzia delle Entrate che nella circ. 29.10.2020 n. 28 ha sottolineato che l'obiettivo e la finalità della novella legislativa erano quelli "*di facilitare e rendere più celere la fruizione dell'agevolazione Patent box da parte del Contribuente, ponendolo in condizione, a prescindere dalle modalità di utilizzo del bene immateriale, di liquidare autonomamente il beneficio*", nonché "*di superare le criticità connesse alla tempistica delle procedure amministrative finalizzate alla sottoscrizione di un accordo volto a individuare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico*". Nella suddetta circolare, inoltre, è stato espressamente previsto che il contribuente che avesse deciso di autoliquidarsi l'agevolazione, in luogo della procedura di *ruling*, avrebbe ripartito la variazione in diminuzione in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione IRES ed IRAP del periodo d'imposta in cui veniva esercitata l'opzione e nei due seguenti; questo esclusivamente per quei contribuenti che avessero

4 Anche Assonime, nella circ. 25.7.2017 n. 18, ha affermato che tale modifica ha permesso all'Italia di allinearsi alle indicazioni contenute nei documenti OCSE.

5 A seguito di modifica, il co. 39 prevedeva che l'agevolazione operasse anche per i redditi "*derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, collegati tra loro da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente quelli indicati nel primo periodo*".

6 A tal proposito si rinvia a "Set documentale cruciale per l'autoliquidazione Patent box in dichiarazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 30.10.2020.

7 Risposta interpello Agenzia Entrate 24.9.2020 n. 400.

sfruttato l'*intangibile* in maniera diretta poiché in caso di sfruttamento indiretto del bene immateriale, la fruizione del beneficio sarebbe avvenuta in un unico periodo d'imposta. Infine, veniva riconosciuta la possibilità, a quei soggetti che avevano incardinato una procedura di *ruling* con l'Agenzia per periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del DL 34/2019, di rinunciare a tale procedura e di autoliquidarsi autonomamente l'agevolazione, a condizione che l'accordo con l'Amministrazione Finanziaria non fosse stato già concluso⁸.

3

LA NUOVA DISCIPLINA INTRODotta CON DECRETO E MODIFICATA CON LA LEGGE DI BILANCIO 2022

Con le modifiche intervenute con il DL 34/2019, cui è seguito il Provv. 658445/2019, nonché, da ultimo, con i chiarimenti offerti dall'Amministrazione finanziaria tramite la citata circ. 28/2020, sembrava che il *Patent box* fosse riuscito, finalmente, ad entrare a regime e a trovare la propria dimensione all'interno del panorama delle agevolazioni fiscali nazionali e che, oltretutto, risultasse decisamente apprezzato dai contribuenti nonostante le prime difficoltà iniziali. Eppure, l'art. 6 del DL 21.10.2021 n. 146 (DL "fisco-lavoro")⁹, conv. L. 17.12.2021 n. 215 e successi-

vamente modificato dalla L. 30.12.2021 n. 234 (legge di bilancio 2022), e rubricato "Semplificazione della disciplina del cosiddetto Patent box", ha completamente riscritto tale agevolazione. Rispetto alla previgente normativa è rimasto **invariato l'ambito soggettivo** poiché, anche in quest'ultima versione, possono optare per l'applicazione del *Patent box* tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa¹⁰, anche le società estere purché residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo sulle doppie imposizioni e con i quali lo scambio di informazioni è effettivo. Sempre in linea con la vecchia disciplina, il contribuente che intende fruire dell'agevolazione e che voglia tutelarsi dall'applicazione di sanzioni in caso di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, dovrà produrre **idoneo set documentale**, così come previsto dal Provvedimento attuativo del 15.2.2022 emanato dall'Agenzia delle Entrate¹¹, da esibire su richiesta degli organi preposti al controllo¹². Infine, l'opzione ha **durata quinquennale ed è irrevocabile e rinnovabile** così come previsto sin dalla sua entrata in vigore nel 2015. Molteplici risultano, invece, le differenze del "nuovo" *Patent box* rispetto alla previgente previsione normativa; la più importante riguarda sicuramente l'ambito oggettivo dell'agevolazione poiché non si parla più di detassazione di parte del reddito imponibile generato dallo sfruttamento dei beni immateriali, bensì di **maggiorazione del 110%¹³ dei costi di**

8 È la stessa Agenzia delle Entrate che indica, nella circ. 28/2020, quando non si ritiene sussistente una procedura di *ruling* e cioè: (i) "laddove sia stato adottato un provvedimento di formale chiusura della stessa per mancato accordo"; (ii) "qualora l'istanza di accesso alla predetta procedura sia decaduta per mancata integrazione della documentazione nei termini previsti dalla relativa disciplina"; (iii) nel caso in cui una procedura "sia stata dichiarata dall'Ufficio inammissibile o improcedibile in via definitiva".

9 Si veda Carbone G. "Il nuovo Patent box: tra rivoluzione di metodo e regime transitorio", in *questa Rivista*, 6, 2021; Alberti P. "La nuova «super deduzione» per i costi di ricerca e sviluppo su beni immateriali", in AA.VV. "La legge di bilancio 2022 e il DL "fisco-lavoro", Quaderni Eutekne, 162, 2022, Torino, p. 143 ss.; Id., voce "Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo", *Guide Eutekne*, 2022.

10 Il Provv. 15.2.2022 prevede espressamente che l'opzione può essere esercitata esclusivamente dall'investitore, cioè dal soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni materiali, cioè colui che sostiene i costi, si assume i rischi e si avvale degli eventuali risultati.

11 Si veda Cotto A. "Via Libera dell'Agenzia al nuovo Patent box", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.2.2022 e Alberti P., Cotto A. "Super deduzione con opzione nel modello REDDITI 2022", *ivi*, 17.2.2022.

12 Si rimanda al § 4 del presente elaborato.

13 Nella prima versione dell'art. 6 del DL 146/2021 la percentuale indicata era del 90%, poi aumentata al 110% dalla legge di bilancio 2022. Si precisa, inoltre, che nella versione originale del predetto articolo era stato previsto il divieto di cumulo tra il *Patent Box* ed il *tax credit* Ricerca e Sviluppo, poi abrogato dalla legge di bilancio 2022.

ricerca e sviluppo sostenuti in relazione alla creazione e allo sviluppo dei beni immateriali agevolabili che verranno utilizzati dal contribuente in maniera diretta o indiretta.

Altra novità riguarda la platea degli *intangibles* agevolabili; questi nella previgente previsione normativa, ricomprendevano:

- **software protetti da copyright**: da intendersi programmi da elaborare in qualunque forma espressi purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore;
- **informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali**: comprese quelle commerciali che siano, segrete, abbiano valore economico in quanto tali e siano sottoposte a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete (c.d. *know how*);
- **brevetti industriali** concessi o in corso di concessione: si intendono brevetti per invenzione, brevetti per modello di utilità, brevetti per nuove varietà vegetali, topografie di prodotti a semiconduttori, certificato complementare per prodotti medicinali, certificato sanitario per prodotti fitosanitari;
- **disegni e modelli**: si intendono domande di registrazione di disegni e modelli, disegni e modelli registrati, disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità, il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico.

La prima versione dell'art. 6 del DL 146/2021, oltre agli *IP* sopra menzionati, aveva previsto il reinserimento, tra i beni immateriali agevolabili, dei **marchi d'impresa** (esclusi ad opera della legge di stabilità 2015), ma la legge di bilancio 2022 non solo torna ad escluderli, ma elimina dall'ambito applicativo anche il **Know how**, lasciando solamente i *software*, i brevetti, i disegni e modelli come *intangibles* agevolabili.

Ulteriore novità concerne la previsione del comma 10-*bis* dell'art. 6 del DL 146/2021, introdotto con la legge di bilancio 2022; viene infatti previsto che il contribuente potrà fruire della maggiorazione del 110% a decorrere dal periodo d'imposta nel quale l'*intangible* ottiene il titolo di privativa industriale e viene inoltre concessa la **possibilità di recapture** delle spese sostenute entro l'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene il suddetto titolo¹⁴. È importante, a questo punto, stabilire la data di entrata in vigore della nuova norma al fine di riuscire ad individuare con esattezza il periodo dal quale decorre il "nuovo" *Patent box* e, a riguardo, non sembrano esserci dubbi circa la sua **entrata in vigore già dal periodo d'imposta 2021**¹⁵ (per i c.d. soggetti "solari"), con la diretta conseguenza che tutte le privative industriali ottenute in questo periodo d'imposta potranno fruire dell'agevolazione, nonché della possibilità di *recapture* di tutti i costi sostenuti per la sua realizzazione dal periodo d'imposta 2013.

Altra novità è quella relativa alla **definizione delle spese agevolabili** che sono state individuate al par. 4 del Provv.15.2.2022. Viene previsto che le spese che concorrono alla determinazione della base di calcolo cui si applica la maggiorazione del 110%, purché non siano spese sostenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, possono essere riassunte nelle seguenti:

- spese per il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato, lavoro autonomo o altro tipo di rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti;

14 Il Provv. 15.2.2022, al punto 5.3, precisa che la maggiorazione del 110% non può essere applicata a quelle spese che hanno concorso alla formazione del numeratore del *nexus ratio* del vecchio *Patent box*.

15 Il co. 11 dell'art. 1 della L. 234/2021 prevede espressamente l'entrata in vigore dal giorno stesso della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, cioè il 31 dicembre 2021; andando così a modificare l'originaria previsione normativa.

- quote di ammortamento, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative a beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nelle attività rilevanti;
- spese per servizi di consulenza ed equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti;
- spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività rilevanti;
- spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al loro rinnovo, alla loro protezione, alla prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati alla tutela dei diritti medesimi.

Le spese di cui sopra rilevano nei limiti della loro deducibilità fiscale e saranno oggetto di maggiorazione solamente quelle direttamente riferibili alle attività rilevanti; per i costi promiscui il Provvedimento prevede che il legale rappresentate o il responsabile delle attività oggetto di agevolazione predispongano una dichiarazione che individui il criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, idoneo ad individuare la quota parte delle spese direttamente afferente alle attività rilevanti.

Il Provvedimento, infine, offre ai contribuenti che si trovano in presenza di oggettive condizioni di incertezza circa l'applicazione della norma, la possibilità di presentare istanza di interpello ma, nel caso in cui la risposta all'istanza contempli anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di *design* e ideazione estetica, allora è necessario allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente. Se da un lato la possibilità di presentare istanza di interpello può essere accolta con favore, dall'altro ci si chiede se la preventiva richiesta al MISE circa la qualificazione delle attività svolte o dell'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione possa comportare tempi estremamente lunghi prima di poter iniziare a fruire dell'agevolazione.

Per quanto concerne, infine, il **regime transitorio** dal "vecchio" al "nuovo" *Patent box* è opportuno precisare che sono tre le casistiche che potrebbero verificarsi e che di seguito vengono analizzate:

1. le imprese hanno **già concluso il *ruling* con l'Amministrazione finanziaria** o hanno **già optato per il regime semplificato di autoliquidazione**. In tali casi la previgente procedura di detassazione del 50% del reddito imponibile generato dallo sfruttamento dei beni immateriali continuerà a produrre i propri effetti fino alla scadenza del quinquennio di opzione che, al massimo, potrà arrivare all'esercizio 2024 per coloro che l'hanno opzionata a decorrere dall'esercizio 2020;
2. le imprese **hanno presentato istanza di *ruling* all'Agenzia, ma non hanno ancora sottoscritto con questa un accordo**. In tali specifici casi, il comma 10 dell'art. 6 del DL 146/2021 prevede espressamente che tali soggetti "*possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al regime agevolativo di cui al presente articolo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate*"¹⁶;
3. le imprese che **non hanno né concluso né presentato istanza di *ruling*** all'Agenzia procederanno sin da subito alla maggiorazione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti per la creazione di uno dei tre *intangibles* agevolabili.

Alla luce delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2022, le imprese che vogliono aderire al "vecchio" regime agevolativo tramite l'autoliquidazione poiché ritenuto maggiormente favorevole rispetto al "nuovo", e che non ne abbiano ancora dato evidenza all'interno del modello dichiarativo, devono affrettarsi a calcolare l'agevolazione, a fornire tutte le informazioni necessarie richieste dalla docu-

16 A ben vedere si ritiene che i contribuenti che abbiano già presentato istanza di *ruling* difficilmente decideranno di aderire al nuovo regime di maggiorazione dei costi, stante il fatto che quest'ultimo, per coloro che fruivano del vecchio regime, risulterà quasi sempre meno conveniente.

mentazione idonea, nonché ad apporre firma elettronica del legale rappresentante e contestuale marca temporale. L'esercizio dell'opzione del vecchio regime può avvenire, al massimo, **entro il prossimo 28 febbraio tramite presentazione di dichiarazione integrativa**¹⁷.

LA PENALTY PROTECTION ED IL SET DOCUMENTALE DA PREDISPORRE

L'art 6 comma 6 del DL 146/2021, così come modificato dalla legge di conversione, prevede che *"i soggetti di cui ai commi 1 e 2 che intendano beneficiare della maggiore deducibilità dei costi ai fini fiscali di cui al presente articolo possono indicare le informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione mediante idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto da un Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. In caso di rettifica della maggiorazione determinata dai soggetti di cui ai commi 1 e 2, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata nel medesimo Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della corretta maggiorazione. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ne dà comunicazione all'Amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale beneficia dell'agevolazione. In assenza della comunicazione attestante il possesso della documentazione idonea, in caso di rettifica della maggiorazione, si applica la*

sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Pertanto, sulla scorta della disposizione normativa di cui sopra, appare evidente che la nuova versione del *Patent box* **mantiene la *penalty protection* a patto che il contribuente predisponga il set documentale**, così come disciplinato dal Provv. 15.2.2022, e che la mostri agli organi accertatori in caso di accessi, ispezioni o verifiche.

La predisposizione di idonea documentazione finalizzata ad evitare l'applicazione delle sanzioni comminabili per infedele dichiarazione, non rappresenta una novità nel panorama normativo domestico, né una novità nell'ambito della disciplina del *Patent box*.

Infatti, già dal 2010, in ambito *transfer pricing*, il Provv. 137654/2010, attuativo dell'art. 26 del DL 78/2010, aveva consentito un'esimente sul fronte sanzionatorio (amministrativo) in presenza di un adeguato set documentale giustificativo delle politiche di prezzo adottate all'interno dei gruppi societari multinazionali. Successivamente con Provv. 360494/2020, il regime degli "oneri documentali" in materia di *transfer pricing*, ha sposato una linea particolarmente rigorosa per le formalità da adottare per la documentazione: si prevede, infatti, che la documentazione sia firmata dal legale rappresentante del contribuente (o da un suo delegato) mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione. La rigidità normativa è stata, in via interpretativa, edulcorata da parte dell'Amministrazione finanziaria che, con la circ. 26.11.2021 n. 15, ha previsto che *"in caso di dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione [...] la comunicazione può essere effettuata con tale dichiarazione; in tale evenienza, il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con mar-*

17 Belli Contarini E. "Per accedere al vecchio Patent box opzione entro la fine di febbraio", *Il Sole 24 Ore*, 25.1.2022.

ca temporale da apporre entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione tardiva o della dichiarazione integrativa/sostitutiva. Una volta scaduti i termini per presentare una dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva, il possesso della documentazione idonea può essere comunicato in dichiarazione anche tardivamente, avvalendosi dell'istituto della remissione in bonis di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, secondo cui la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento¹⁸.

Anche nell'ambito *Patent box*, la previsione degli oneri documentali finalizzati alla disapplicazione delle sanzioni non rappresenta una novità assoluta; infatti, già nella precedente procedura semplificata, introdotta con il DL 34/2019 era previsto l'obbligo/possibilità di predisporre il *set* documentale e comunicarlo nel Modello Redditi relativo al periodo di imposta cui si riferisce.

Il sopracitato *set* documentale, previsto dall'art. 4 comma 2 del DL 34/2019 e definito dall'art. 2 del Provv. 658445/2019, svolgeva una duplice funzione a seconda della tipologia di *Patent box* in cui si ricadeva. Infatti, nei casi di utilizzo diretto dell'*intangible*, lo stesso costituiva una condizione per l'accesso al nuovo regime di autoliquidazione, che consentiva, in alternativa all'accordo preventivo con il Fisco (*ruling*), di autoliquidare il beneficio in dichia-

razione. Nelle altre ipotesi di utilizzo dell'*IP* (utilizzo indiretto, utilizzo indiretto *Intercompany* e plusvalenza, infragruppo o meno) invece, la predisposizione del *set* informativo non costituiva un presupposto per poter procedere in autoliquidazione, ma piuttosto la condizione per godere dell'esimente sanzionatoria, qualora la documentazione fosse ritenuta idonea dai verificatori. In altre più piane parole, nel caso in cui il contribuente fosse obbligato a perseguire la strada del *ruling* per addivenire ex ante alla definizione con l'Amministrazione finanziaria, l'idonea documentazione rappresentava una condizione per beneficiare in autonomia della deduzione, negli altri casi, stante il fatto che il contribuente poteva già fruire dell'agevolazione, il *set* documentale, laddove ritenuto idoneo dagli organi accertatori, diventava lo strumento per fruire della *penalty protection*¹⁹.

L'attuale formulazione del comma 6 dell'art. 6 del DL 146/2021, essendo cambiata radicalmente la modalità di fruizione dell'agevolazione *de qua*, utilizzando la locuzione "*possono*", conferma, *in primis*, la **facoltatività della predisposizione dell'idonea documentazione mantenendone la funzione di strumento per fruire della *penalty protection***.

Come autorevolmente osservato dai primi commentatori del nuovo *Patent box*²⁰, mentre in vigenza della precedente normativa, il *set* documentale assumeva un ruolo fondamentale in quanto conteneva i complessi calcoli necessari alla determinazione del beneficio, sia in termini di contributo al reddito dei beni immateriali che in termini di *nexus ratio*²¹, calato nella extradeduazione dei costi eleggibili, questa norma sembrerebbe assumere molto meno

18 Cfr. circ. Agenzia Entrate 26.11.2021 n. 15, § 9.

19 Si consenta di rimandare a Sebastianelli M. "Patent box: nuove possibilità di autoliquidazione e *set* documentale per beneficiare della *penalty protection*", in *questa Rivista*, 6, 2020.

20 Lugano R. "Patent box, ora bastano i documenti sui costi", *Il Sole 24 Ore*, 24.1.2022.

21 Si ricorda che l'art. 9 del DM 28.11.2017 precisa quali sono i costi rilevanti ai fini del calcolo della percentuale (c.d. *nexus ratio*) da applicare al reddito agevolabile. In particolare, dispone che: il numeratore è rappresentato dai costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale; il denominatore è costituito dai costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene. Al fine di ridurre il divario tra i costi qualificati riportati al numeratore e quelli complessivi riportati al denominatore, il legislatore

sensu. A tal proposito, il Prov. 15.2.2022 "Disposizioni di attuazione. Definizione degli elementi informativi che devono essere contenuti nella documentazione idonea. Definizione delle modalità di esercizio delle opzioni" evidenzia dettagliatamente il **contenuto del set documentale** da predisporre e consegnare agli organi accertatori entro 20 giorni dalla richiesta degli stessi. Il fine ultimo di detta documentazione è quello di **accedere al regime premiale** (c.d. *penalty protection*) che permette, in caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta, di non vedersi applicata la sanzione prevista dall'art. 1 comma 2 del DLgs. 471/97 per infedele dichiarazione. La documentazione idonea, così come riportato dal par. 7 del Provvedimento, è costituita da due sezioni:

- a. descrive nel dettaglio, per ciascun periodo di imposta di applicazione del nuovo regime di *Patent box*, **il soggetto che fruisce dell'agevolazione** e le informazioni che devono essere fornite sono le seguenti:
 - Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari;
 - Attività rilevanti, natura di investitore ed eventuale attività svolta con imprese associate;
 - Attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti;
 - Modello organizzativo dell'impresa;
 - Relazione tecnica;
 - Funzioni, rischi e beni dell'impresa;
- b. riporta, per ciascun periodo di imposta di applicazione del nuovo regime di *Patent box*, le informazioni necessarie alla **quantifi-**

ficazione della base imponibile sulla quale applicare la maggiorazione e riguardano:

- Spese agevolabili sostenute con riferimento a ciascun bene immateriale;
- Individuazione delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente riferibili ai beni immateriali oggetto di agevolazione.

A ben vedere, il *set documentale* continua a svolgere un ruolo di primissimo piano anche nel nuovo *Patent box* e, a differenza di quello che si pensava inizialmente, non prevede una mera elencazione dei costi sostenuti supportati dai quei documenti che consentano di accertarne l'esistenza, l'inerenza e l'eleggibilità, bensì una documentazione articolata e di grande dettaglio²². A riprova di ciò, il par. 8 del Provvedimento prevede espressamente che le micro, piccole e medie imprese hanno la possibilità di predisporre la documentazione prevista in **forma semplificata**.

5

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il c.d. nuovo *Patent box* è stato aspramente criticato in dottrina²³, in quanto non premerebbe in maniera rilevante coloro che creano valore aggiunto per il Paese, bensì, semplicemente consentirebbe di operare una extraduzione sui costi sostenuti per la realizzazione, la promozione e l'accrescimento di alcuni *intangibles* agevolabili. Secondo i primi autorevoli commentatori²⁴, la nuova disciplina agevolativa avrà un impatto sensibilmente inferiore per quanto riguarda il mantenimento

ha introdotto un meccanismo denominato *up-lift* che consente di incrementare il valore del numeratore di un importo pari alla differenza tra il valore complessivo del denominatore e il valore del numeratore e nei limiti del 30% di quest'ultimo. In altri termini, il numeratore del rapporto *nexus* rappresenta la ricerca qualificata ed è espressivo di quella ricerca effettuata direttamente da colui che vuole beneficiare dell'agevolazione o che da questi è stata commissionata a soggetti indipendenti o nell'ambito di rapporti di compartecipazione ritenuti meritevoli, il denominatore, invece, è dato da tutti i costi rilevanti per produrre l'IP agevolabile, aumentato, tramite il meccanismo dell'*up-lift* di un ulteriore importo.

22 Si rimanda al Prov. 15.2.2022 per il contenuto preciso delle sezioni A e B del *set documentale*.

23 Sul punto, si veda il documento del Laboratorio Fiscale dal titolo "Patent Box: un passo avanti o un passo indietro?" del 9.11.2021.

24 Avolio D., Tempestini A. "Nuovo Patent Box: modificato il regime transitorio ed esclusi i marchi di impresa", *il fisco*, 4, 2022.

e l'accrescimento del patrimonio *intangibile* domestico. Inoltre, l'esclusione dei marchi e del *know-how* dalle proprietà intellettuali agevolabili, sarà fortemente penalizzante per il tessuto imprenditoriale italiano nel quale la componente *brand* e "saper fare" è prevalente se paragonata ad altre economie comunitarie e non caratterizzata da una maggior prevalenza di sapere tecnico. Se per quanto riguarda i marchi di impresa, la sua temporanea reintroduzione sembrava comunque una deroga all'Action 5 del BEPS e come tale ancorché allettante, era prevedibile che non avrebbe avuto lunga vita, per quanto attiene il *know-how* risulta difficile capire il motivo della sua esclusione se non quello di evitare una eccessiva riduzione del gettito erariale. Condividendo le perplessità dei principali commentatori, ma cercando di trovare una chiave di lettura positiva alla nuova disciplina agevolativa, occorre innanzitutto evidenziare che la conferma della possibilità di beneficiare della *penalty protection* predisponendo un apposito *set* documentale, unite al *set* documentale anti-sanzioni per il *transfer pricing* collaborativo, confermano la direzione verso la quale si sta muovendo il confronto fra contribuente ed Amministrazione finanziaria. Non più controlli preventivi fortemente invasivi, bensì adempimento spontaneo da parte

del contribuente e confronto *ex post* con i funzionari, con la possibilità, comunque, di beneficiare, in materie insidiose e molto complesse dell'esenzione dalle sanzioni (per ora solo amministrative, ma auspicabilmente anche di natura penal-tributaria).

Oltre a ciò, da un punto di vista di mero risparmio fiscale, va accolta con favore **la possibilità di cumulare la super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo con il rinnovato credito ricerca & sviluppo**²⁵: la legge di bilancio 2022, infatti, ha modificato la possibilità di fruizione congiunta delle due agevolazioni rendendole potenzialmente cumulabili²⁶. Qualora il medesimo costo sia eleggibile sia ai fini della ricerca e sviluppo che finalizzato alla creazione di uno degli *intangibles* agevolabili, lo stesso potrà beneficiare di entrambe le agevolazioni con l'unico limite massimo che le stesse, sommate, non potranno eccedere il costo medesimo.

Concludendo, ipotizzando che una società di capitali sostenga, nel periodo di imposta 2022, costi agevolabili sia R&S che PB per 10.000 euro, conseguirà un extra beneficio (oltre alla ordinaria deduzione del costo ai fini IRES ed IRAP) pari al 20% (2.000 euro) come credito di imposta e pari a 3.069 euro in termini di minori imposte, dimezzando, di fatto, il peso economico e finanziario del costo agevolato.

25 Art. 1 co. 198-206 della L. 160/2019, modificato dall'art. 1 co. 10 della L. 234/2021.

26 Carucci G., Zanardi B. "Patent box e credito Ricerca e sviluppo in coppia sugli immateriali", in *Norme & Tributi Plus*, Il Sole 24 Ore, 7.2.2022.