

Credito d'imposta R&S  
e Patent Box:  
contesto normativo,  
aspetti procedurali e  
casi di studio

Enrico Canini

*Studio Tributario e Societario - Deloitte*

24 settembre 2024



# **INCENTIVI PER IL SOFTWARE**

**Transizione 5.0, Credito R&S, Patent Box**

# Credito d'imposta per investimenti in attività di R&S, innovazione e design



# Credito d'imposta Ricerca, Sviluppo e Innovazione

## Nuova timeline e nuove aliquote agevolative

	FY2022	FY2023	FY2024- 2025 (fino FY2031 solo per R&S)
Ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale	20%* ➡ Max 4 mln €	10%* ➡ Max 5 mln €	10% ➡ Max 5 mln €
Innovazione tecnologica	10% ➡ Max 2 mln €	10% ➡ Max 2 mln €	5% ➡ Max 2 mln €
Transizione ecologica / Innovazione Digitale 4.0	15% ➡ Max 2 mln €	10% ➡ Max 4 mln €	5% ➡ Max 4 mln €
Design e ideazione estetica	10% ➡ Max 2 mln €	10% ➡ Max 2 mln €	5% ➡ Max 2 mln €

(\*) Per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, sono previste le seguenti aliquote maggiorate: (i) **25%** per le **grandi imprese**; (ii) **35%** per le **medie imprese**; (iii) **45%** per le **piccole imprese**. Tale maggiorazione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/ 2014 (c.d. «GBER») - La Legge di Bilancio 2023 ha prorogato **fino al 31 dicembre 2023 la maggiorazione delle aliquote**.

# Credito d'imposta R&S, Transizione ecologica, Innovazione 4.0 e altre attività innovative

## Spese ammissibili

Spese ammissibili per attività di R&S, Innovazione tecnologica e design

Spese per **il personale**

**150%** per personale: primo impiego, età <35anni, laurea tecnica, a tempo indet. ed impiegati esclusivamente in R&S, Innovazione o Design

Spese per contratti di **ricerca extra-muros**

**150%** per contratti con Università, istituti di ricerca e start-up innovative aventi sede in Italia

**Quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice di beni materiali mobili**

**Limite del 30%** delle spese del personale

Spese per **servizi di consulenza e servizi equivalenti**

**Limite del 20%** delle spese del personale o spese extra-muros

Spese per **materiali e forniture**

**Limite del 30%** delle spese del personale o spese extra-muros

Solo per le attività di R&S

Quote di ammortamento relative all'acquisto, anche in licenza d'uso, di **privative industriali**

- Max 1mln di Euro;
- No infragruppo;
- Utilizzati esclusivamente in R&S

# Sanatoria Credito Ricerca & Sviluppo

*D.L. 146/2021 Art.5, comma 7*



# La sanatoria per il credito d'imposta R&S - *Articolo 5, D.L. n. 146/2021*

## Key points

Soggetti beneficiari



I soggetti che alla data di entrata in vigore del decreto **hanno utilizzato in compensazione** il credito d'imposta per investimenti in attività di R&S maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019

Casistiche ammesse



i) Sono state realmente svolte attività **in tutto o in parte non qualificabili come attività di R&S** ex Frascati Manual; ii) Non conformità a quanto previsto dalla disposizione d'interpretazione autentica ex art. 1, co. 72, della L. n. 145/2018 (i.e., **ricerca commissionata dall'estero**); iii) **Errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili** nonché nella **determinazione della media storica di riferimento**

Esclusioni



L'accesso alla procedura è **escluso** nei casi in cui:

- il credito sia il risultato di **condotte fraudolente** o di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, laddove tali condotte fraudolente **siano accertate successivamente la procedura decade** e le somme versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti;
- se l'utilizzo è già stato oggetto di atto di **recupero crediti** o di **altri provvedimenti diventati definitivi** al 22 ottobre 2021

Vantaggi



Il perfezionamento della procedura, che avviene con l'integrale versamento di quanto dovuto, comporta: i) la **non applicazione di sanzioni e interessi**; ii) l'**esclusione della punibilità ex art. 10-quater del d.lgs. n. 74/2000** (indebita compensazione di crediti)

Procedura

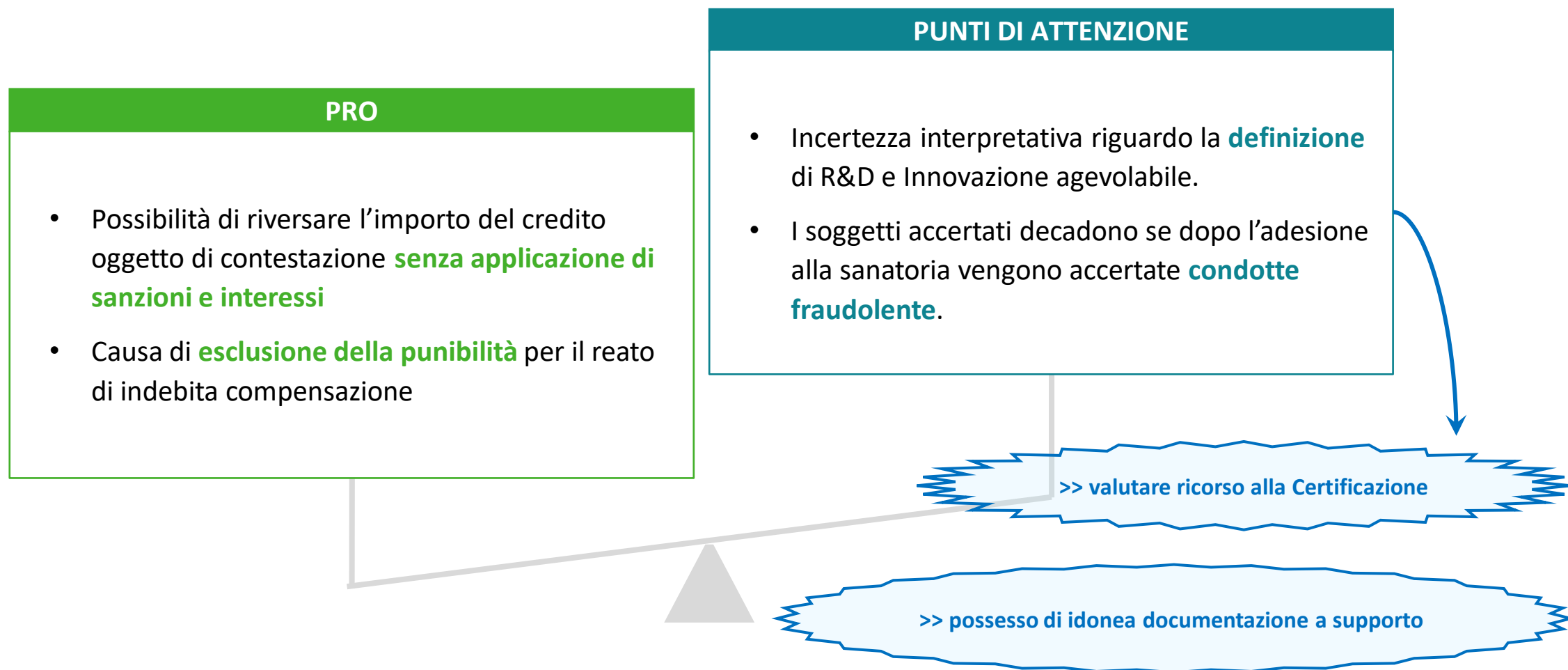


I soggetti che intendono avvalersi della procedura devono inviare **apposito modello** all'Agenzia delle entrate **entro il 30 giugno 2024**. L'importo del credito deve essere riversato **entro il 16 dicembre 2024**, oppure in **tre rate di pari importo**, rispettivamente entro il 16 dicembre 2023, il 16 dicembre 2024 e il 16 dicembre 2025.

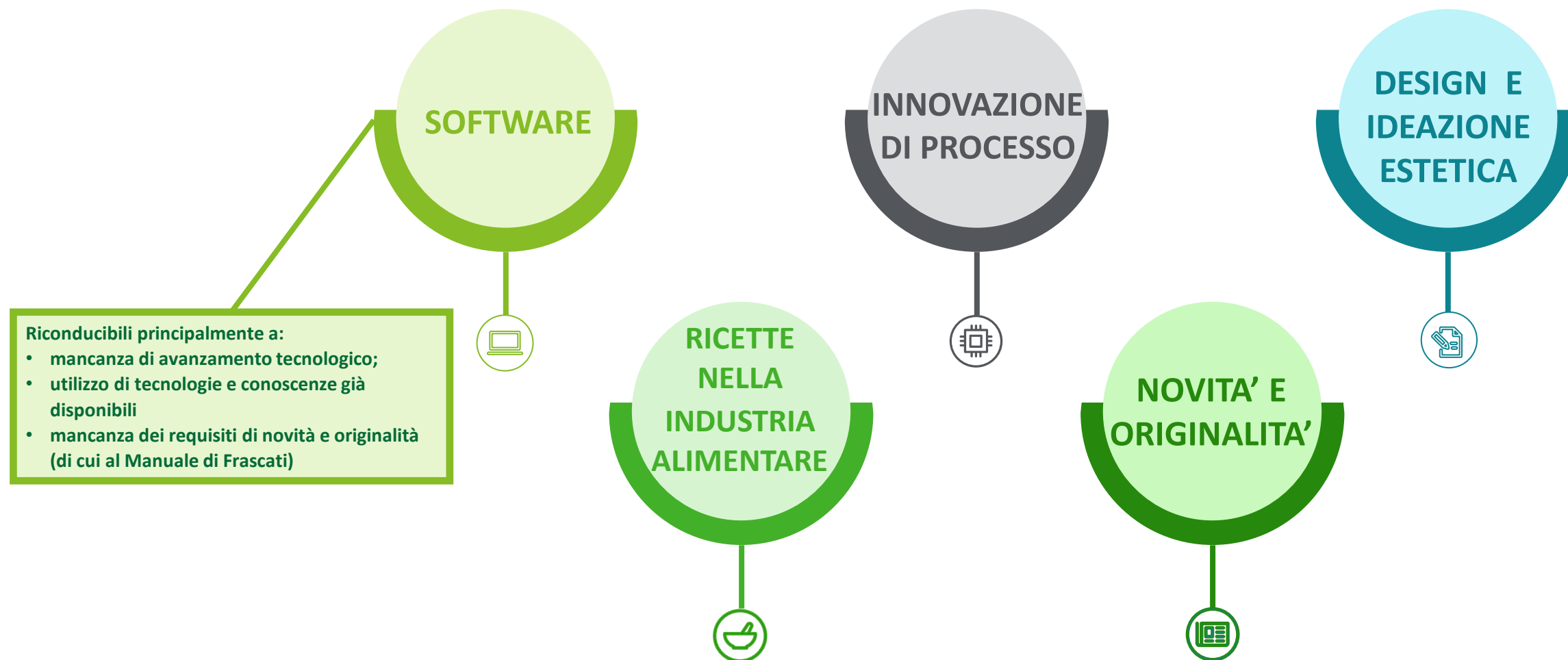
**Termine prorogato dal 31 ottobre 2023 al 30 novembre 2023 con la Legge di Bilancio 2023, e successivamente al 30 giugno 2024 con DL 145/2023, e in seguito ulteriormente prorogato al 31 ottobre 2024 >> ulteriore proroga?**

# La sanatoria per il credito d'imposta R&S - *Articolo 5, D.L. n. 146/2021*

## Analisi di convenienza



## Principali contestazioni emerse negli accertamenti





# Certificazione Credito Ricerca & Sviluppo

*Decreto Semplificazioni*

*D.L. n. 73/2022, art.23*



# Certificazione facoltativa sulla qualificazione delle attività R&S e innovative ammissibili

La possibilità di «certificare» le attività di R&S e innovative per difendersi preventivamente

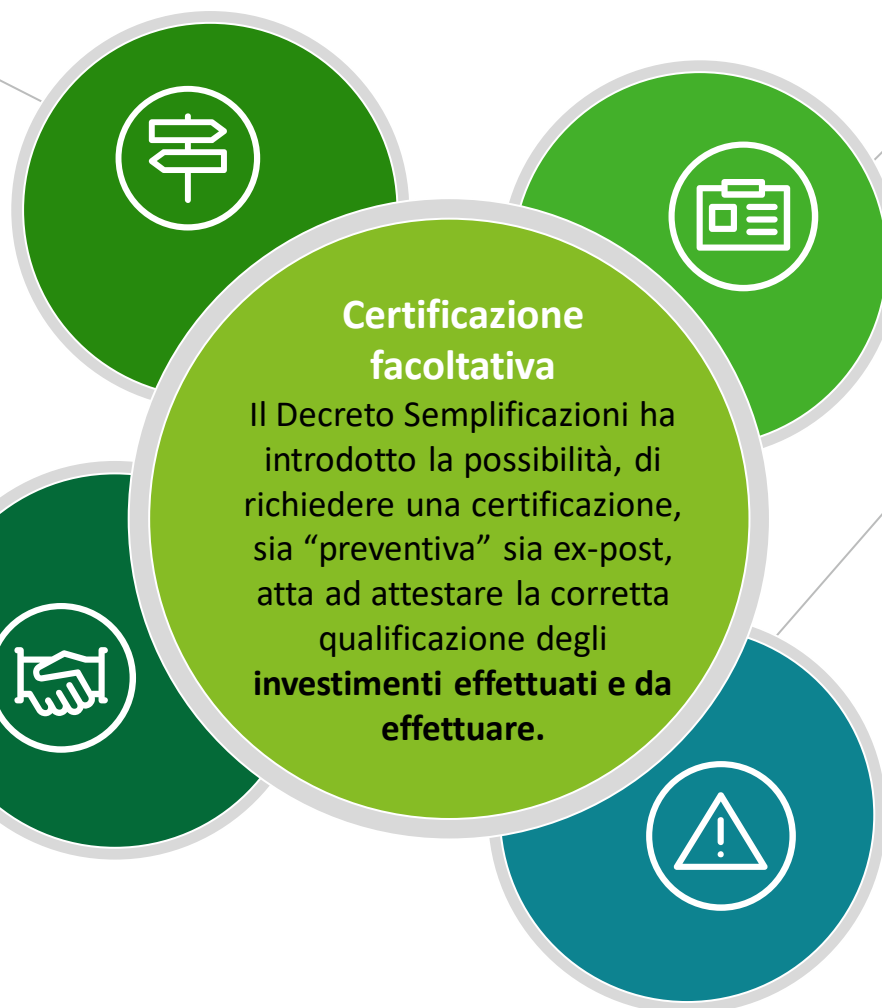
## Oggetto della certificazione

La certificazione ha ad oggetto l'attestazione della **corretta qualificazione**:

- delle attività di R&S, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica, nell'ambito del **nuovo credito d'imposta R&S ed innovazione**;
- delle attività di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica, nonché
- delle attività di R&S del **vecchio credito R&S**. (DL 144/2022)

## Effetti Vincolanti

La certificazione risulta essere **vincolante** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ad eccezione del caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difforni da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli.



## Soggetti abilitati al rilascio

Soggetti abilitati (pubblici e **privati**) che si attengono a quanto previsto da apposite linee guida del MISE tra cui sono incluse anche le società di consulenza oltre a università statali e non statali legalmente riconosciute ed enti pubblici di ricerca che dovranno basarsi su apposite linee guida del MISE.

## Legge di Bilancio 2023

La Legge di Bilancio 2023 ha modificato la normativa **ampliando le condizioni di accesso alla certificazione**, stabilendo che possa essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei relativi crediti d'imposta «*non siano state già constatate con il **processo verbale di constatazione***».

DPCM 15 settembre 2023 ha fissato le regole di base. Con DD 6 maggio 2024 pubblicati i modelli di certificazione e con DD 4 luglio 2024 pubblicate le "linee guida".

# Nuovo Patent Box

*D.L. 146/2021, Art.6*

Aspetti principali



# Nuovo regime Patent Box

## Overview

### Soggetti beneficiari



Rientrano nel nuovo regime agevolativo tutti i **soggetti residenti, titolari di reddito d'impresa**, nonché le stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

### Tipologia di misura



**Super-deduzione del 110%** ai fini IRES/IRAP dei **costi di «ricerca e sviluppo»**, relativi agli IP agevolabili utilizzati direttamente o indirettamente nell'ambito dell'attività d'impresa.

Nella nozione di R&S **rientrano tutte le attività di R&S, Innovazione tecnologica e design** già definite con riferimento al tax credit R&S e Innovazione, oltre alle spese di tutela legale degli IP.

La misura è cumulabile con il credito R&S ed Innovazione.

### Modalità di accesso



**NOVITÀ 2023**  
Circolare  
esplicativa e  
modifica al  
Provvedimento

L'opzione va comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta (**dal FY2021 in poi**) al quale si riferisce, ha durata **quinquennale** ed è **irrevocabile** e **rinnovabile**. Con Provvedimento del 15 febbraio 2022 dell'AdE (modificato il 24 febbraio 2023) sono state definite le modalità di esercizio dell'opzione. Con Circolare AdE del 23 febbraio 2023 sono stati forniti chiarimenti applicativi della disciplina del NPB.

### «Penalty protection»



Inapplicabilità delle sanzioni in caso di rettifica in diminuzione del beneficio, qualora il contribuente comunichi in sede di dichiarazione dei redditi il possesso della c.d. **«documentazione idonea»** e nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria, consegna la stessa (firmata dal legale rappresentante con marca temporale) all'Amministrazione Finanziaria nel rispetto dei tempi previsti dalla normativa.

# Nuovo regime Patent Box

Aspetti principali, entrata in vigore, regime transitorio

## Aspetti principali

### Meccanismo ordinario

Per i soggetti che esercitano l'opzione, le spese agevolabili, riconducibili alle attività rilevanti afferenti i beni immateriali agevolabili **sono maggiorate del 110%** (art. 6 comma 3 e 5 del D.L. n.146 del 2021):

- sia ai fini delle imposte sui redditi;
- sia ai fini IRAP.

### Meccanismo premiale

Il comma 10-bis dell'articolo 6 prevede un "meccanismo premiale" che consente di usufruire della maggiorazione del 110 per cento anche sulle spese agevolabili sostenute in passato **per la creazione del bene agevolabile**, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

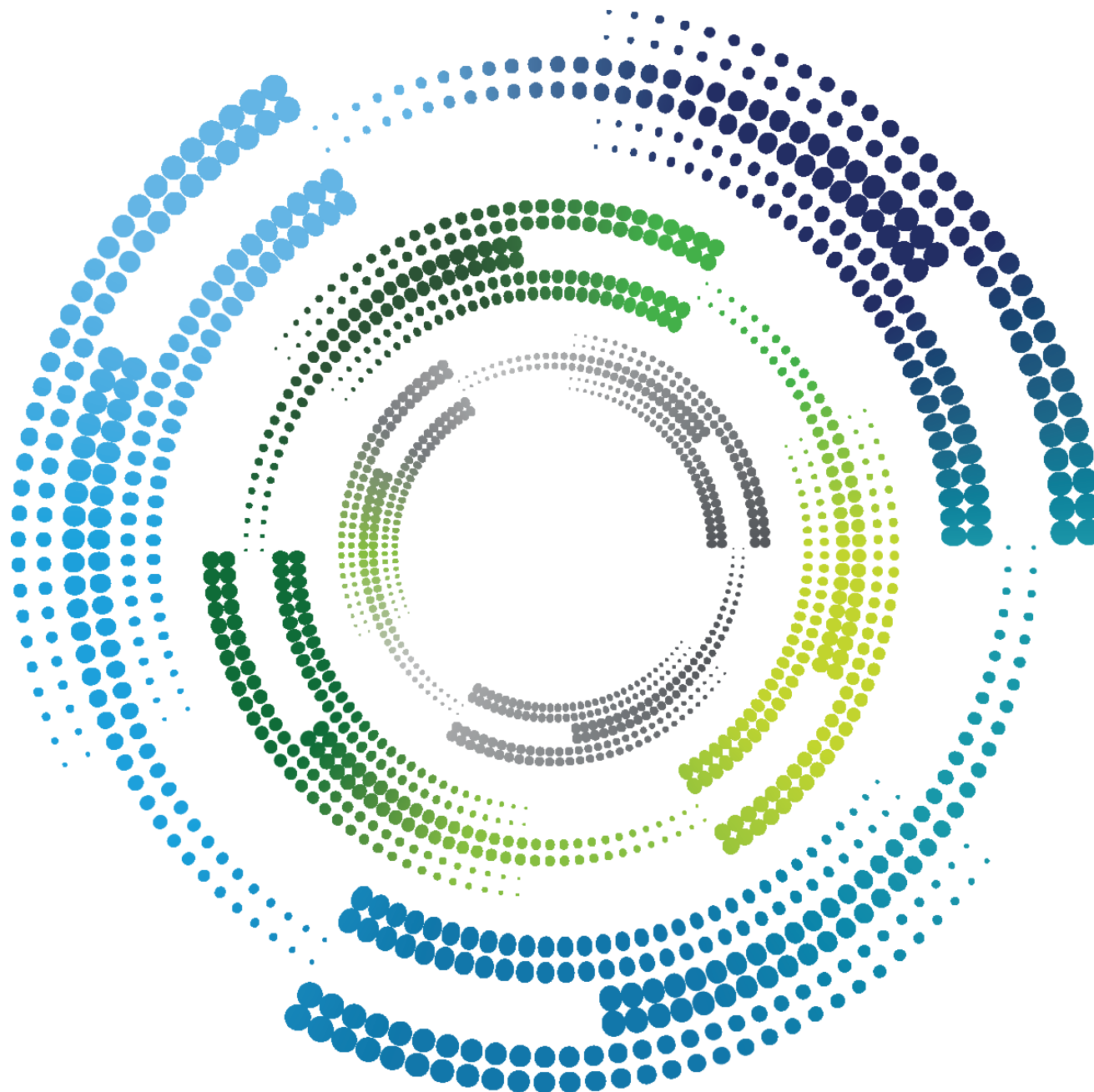
La maggiorazione del 110 per cento non può essere applicata alle spese sostenute prima **dell'ottavo periodo d'imposta antecedente** a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene il titolo di privativa industriale.

Il meccanismo premiale trova applicazione in relazione ai beni il cui titolo di privativa è stato **conseguito a partire dal periodo d'imposta 2021** (in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Per quanto attiene al **momento di fruizione** del meccanismo premiale la circolare n. 5 del 24 febbraio 2023 precisa che, in termini generali, il primo periodo d'imposta nel quale è possibile usufruire dell'agevolazione (come già precisato al paragrafo 3) è quello di **effettivo utilizzo** del bene immateriale, che potrebbe anche avvenire in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato ottenuto il titolo di privativa industriale. Resta inteso che, ai fini del meccanismo premiale, la maggiorazione si applica ai costi sostenuti negli otto periodi d'imposta precedenti a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

# Nuovo Patent Box

Ambito soggettivo



# Nuovo regime Patent Box

## Ambito soggettivo

### Ambito soggettivo – soggetti ammessi

Analogamente al precedente istituto del Patent box, possono fruire del nuovo regime di Patent box i **titolari di reddito d'impresa** (art. 6, comma 2, D.L.146/21).

Le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato possono esercitare l'opzione a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo e purché abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale siano attribuibili i beni immateriali oggetto di agevolazione

### Ambito soggettivo – concetto di investitore

I contribuenti sono ammessi alla agevolazione se assumono la **veste di “investitori”**. La circolare n. 5 del 24 febbraio 2023 precisa che per “investitori” debbono intendersi coloro che:

- **esercitano le attività di ricerca e sviluppo** indicate al punto 3 del Provvedimento,
- hanno diritto allo **sfruttamento economico** del bene immateriale agevolabile
- **il bene sia utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa** e a prescindere dalla titolarità giuridica dello stesso,
- **sostengono, rimanendone incisi, i costi** relativi agli investimenti effettuati,
- assumendone i **rischi** e
- avvalendosi degli eventuali **risultati**.

# Nuovo regime Patent Box

## Ambito soggettivo

### Ambito soggettivo – esclusioni

Il punto 1.3 del Provvedimento **esclude dalla possibilità di esercizio dell'opzione** nuovo regime di Patent Box le imprese:

- a) che determinano il **reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario**;
- b) in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, o altra **procedura concorsuale non finalizzata alla continuazione dell'attività economica**.

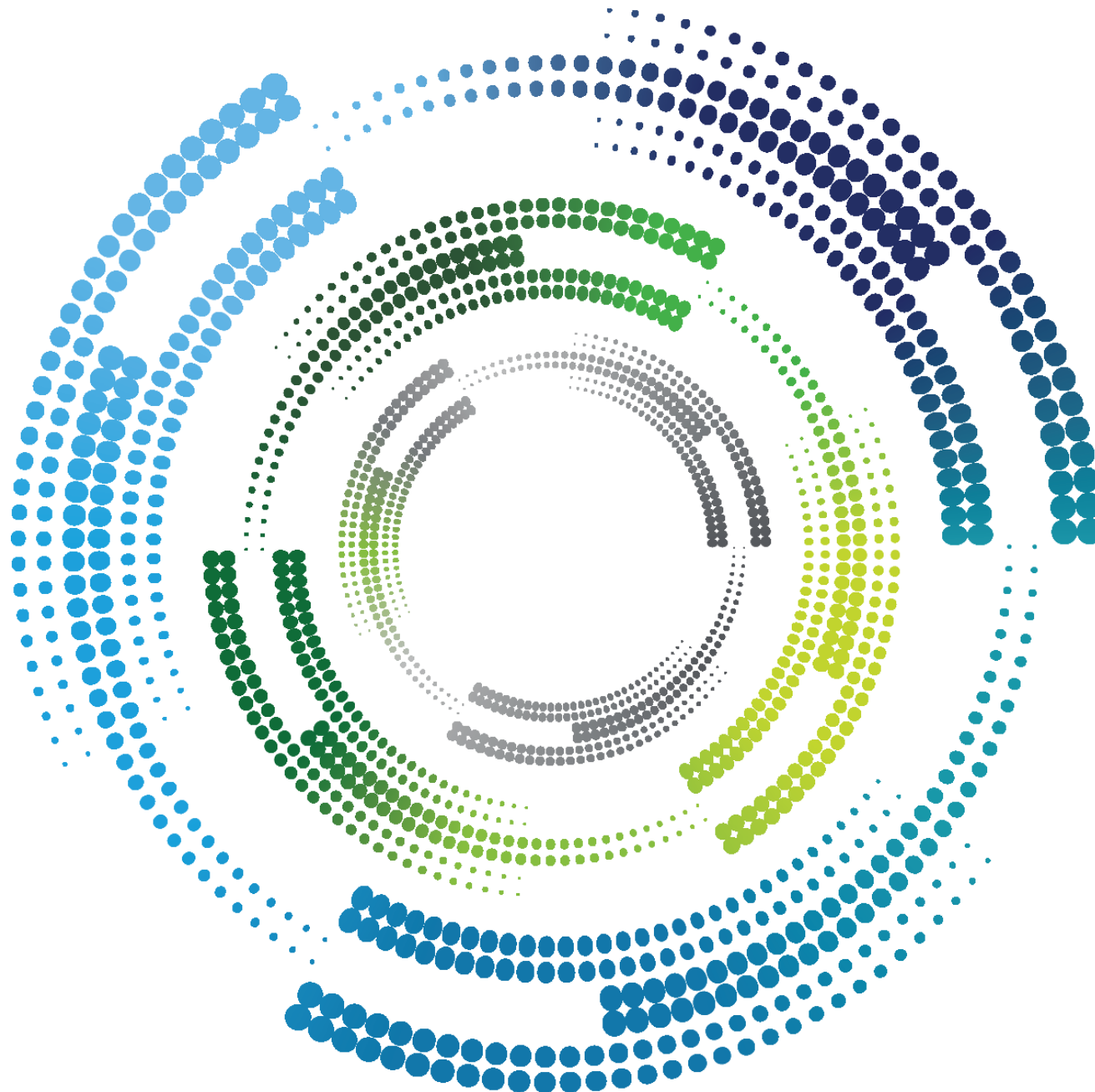
Le imprese assoggettate ad amministrazione straordinaria e a concordato preventivo, sono ammesse ad esercitare l'opzione se la procedura è finalizzata alla continuazione dell'attività economica. Analogamente per il caso di concordato fallimentare, finalizzato alla continuazione dell'impresa.

In base al punto 1.4 del Provvedimento, **in caso di causa di esclusione sopravvenuta, l'opzione per nuovo PB viene meno a decorrere dal periodo di imposta in cui si verifica** una delle condizioni di esclusione previste dal punto 1.3.



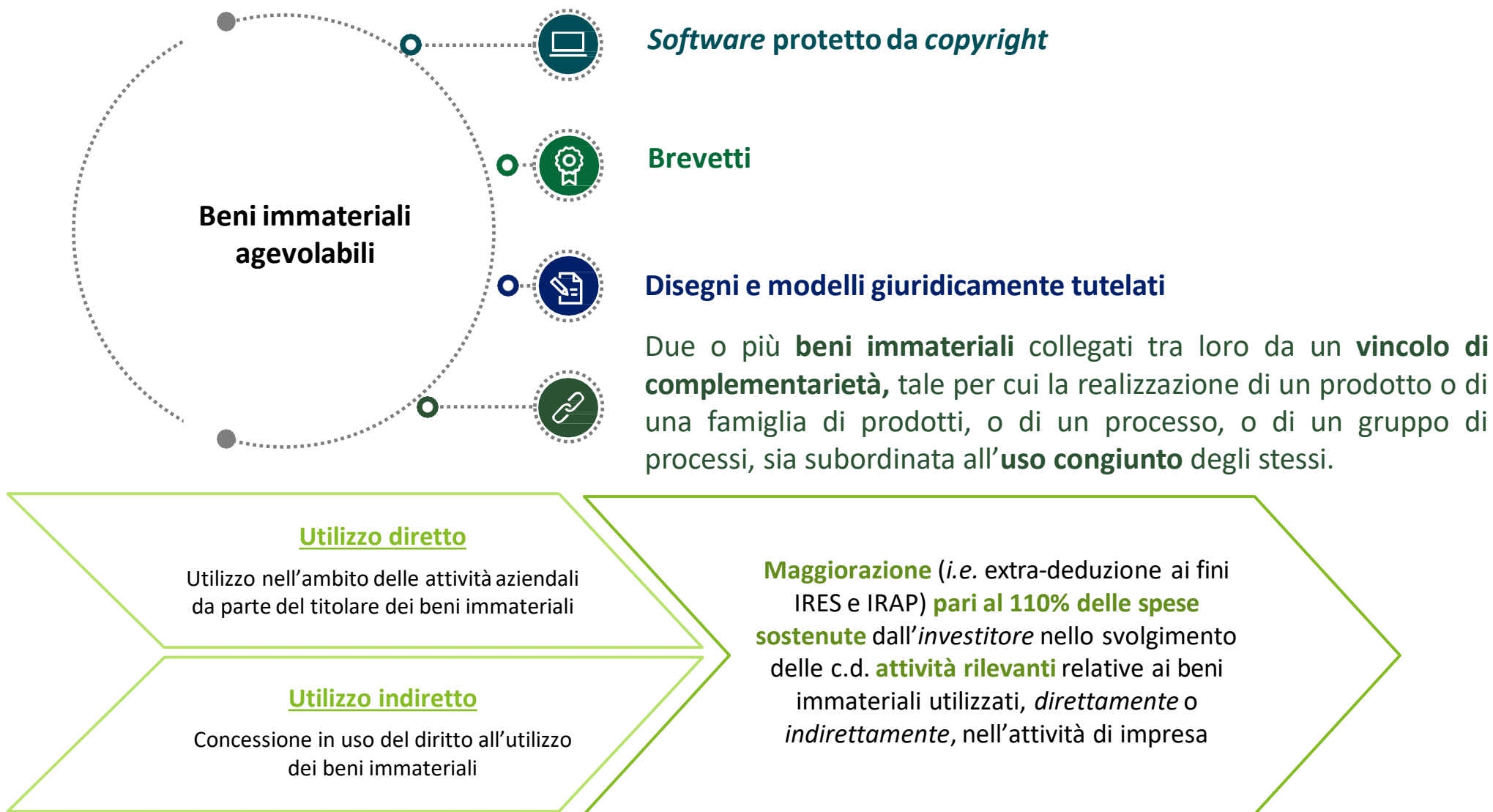
## Nuovo Patent Box

Ambito oggettivo: i beni immateriali agevolabili



# Nuovo regime Patent Box

Ambito oggettivo: i beni immateriali agevolabili



# Nuovo regime Patent Box

Ambito oggettivo: i beni immateriali agevolabili

## I beni immateriali **NON** agevolabili

Con modifica introdotta dalla legge di bilancio 2022 sono state esclusi dalla maggiorazione del 110 per cento:

- i **marchi d'impresa** – già fuori dal campo di applicazione del precedente Patent Box
- e il ***know-how***.

# Nuovo regime Patent Box

Attività rilevanti: R&S, innovazione tecnologica e design, tutela

## Le attività rilevanti

Le attività rilevanti sono quelle da cui derivano i costi maggiorabili del 110%. Le definizioni delle attività rilevanti, si ispirano a quanto previsto dal **Manuale di Frascati**, **Manuale di Oslo**, ed a quanto previsto dal **codice della proprietà industriale** (Decreto legislativo n. 30 del 2005)

Il Provvedimento al punto 3.1 richiama espressamente il **contenuto del Decreto MISE del 26 maggio 2020** definendo quali “attività rilevanti”:

- a) le attività classificabili come ricerca industriale e **sviluppo sperimentale** ai sensi dell’articolo 2 del Decreto MISE;
- b) le attività classificabili come **innovazione tecnologica** ai sensi dell’articolo 3 del Decreto MISE;
- c) le attività classificabili come **design e ideazione estetica** ai sensi dell’articolo 4 del Decreto MISE;
- d) le attività di **tutela legale** dei diritti sui beni immateriali (attività di mantenimento e rinnovo).

## Le attività rilevanti – il meccanismo premiale

Il Provvedimento al punto 5 definisce il “meccanismo premiale” precisando che in applicazione dello stesso, rientrano tra le attività rilevanti oltre a quelle del "meccanismo ordinario" anche quelle:

- di **ricerca fondamentale** indicate all’articolo 2, lettera a), del Decreto MISE;
- di **ideazione e realizzazione del software** protetto da copyright.

L’ampliamento delle attività rilevanti in relazione al “meccanismo premiale” è funzionale al recupero di quelle attività di ricerca, e di conseguenza dei costi, svolte al fine della creazione del bene immateriale e dell’ottenimento del titolo di privativa industriale.

## Nuovo Patent Box

Altri aspetti rilevanti:  
ricerca commissionata,  
meccanismo premiale,  
spese agevolabili

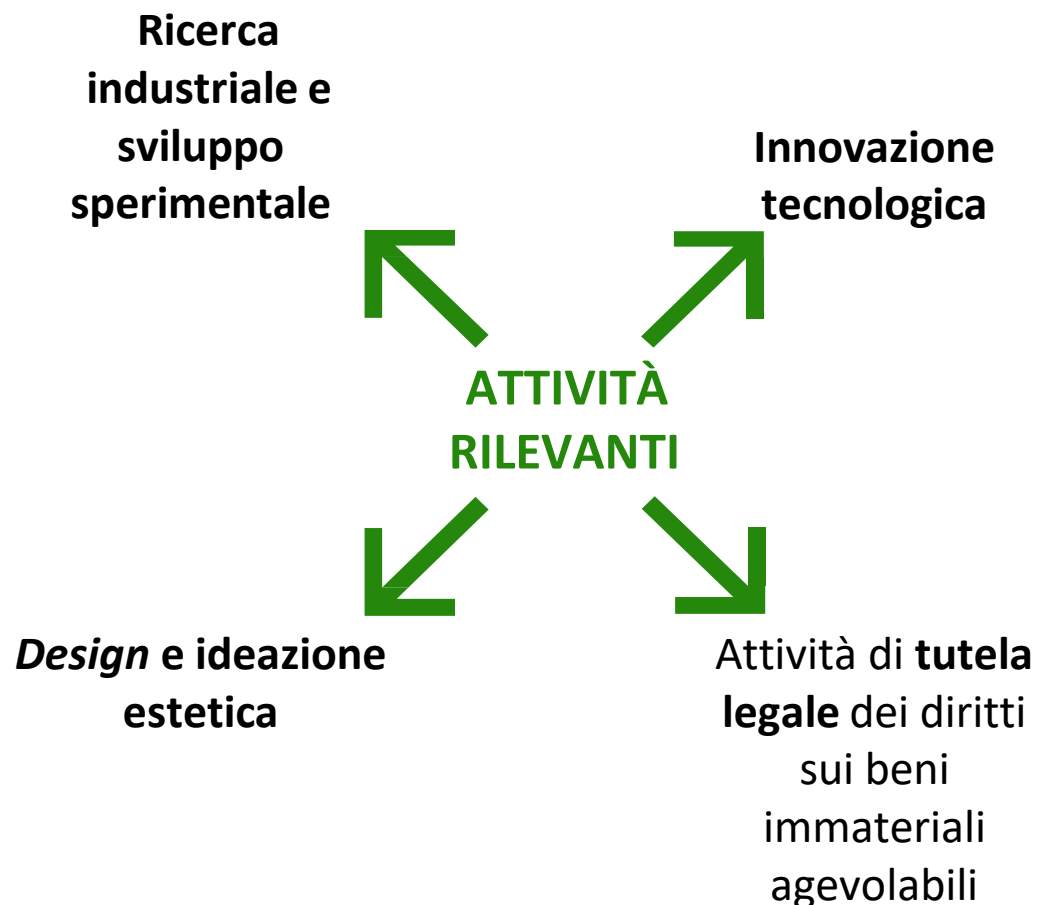


# Nuovo regime Patent Box

Attività rilevanti: R&S, innovazione tecnologica e design, tutela



Rinvio al Decreto MiSE 26 maggio 2020 in materia di credito d'imposta R&S, Innovazione e *Design*



01

Sono ricomprese le attività rilevanti svolte dall'*investitore* mediante **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché da **società non appartenenti al Gruppo**

02

Le attività commissionate devono essere svolte sotto la direzione tecnica dell'*investitore* attraverso il proprio personale. **Il contratto stipulato per lo svolgimento delle *attività rilevanti* deve prevedere che il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso sia posto a carico dell'investitore**

03

Le *attività rilevanti* devono essere svolte in **strutture situate nel territorio dello Stato** italiano, in Stati appartenenti all'**Unione Europea** o allo Spazio economico europeo, con i quali l'Italia- abbia stipulato un **accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni**

# Nuovo regime Patent Box

## Attività rilevanti: la ricerca commissionata

### Le attività rilevanti – la ricerca commissionata

Ai sensi del successivo punto 3.2 del Provvedimento, rientrano tra le attività rilevanti anche "quelle svolte 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".

Per la sussistenza del requisito del controllo, rilevano anche le partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari ex articolo 5, comma 5, del TUIR. Inoltre, nello svolgimento delle attività commissionate, i commissionari indipendenti non possono avvalersi di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente.

Nel caso di ricerca commissionata a soggetti terzi, è previsto comunque che le attività di ricerca e sviluppo debbano essere svolte sotto la **direzione tecnica dell'investitore**, utilizzando il personale di quest'ultimo (punto 3.3 del Provvedimento). In particolare, il contratto stipulato per lo svolgimento di tali attività deve prevedere che il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso sia posto a carico dell'investitore, con la conseguenza che **non risultano - in linea di principio - agevolabili** le spese derivanti da contratti aventi ad oggetto un **obbligo di risultato**.

I costi sostenuti da parte di una società del gruppo per prestazioni rese da soggetti terzi, inerenti ad attività di ricerca e sviluppo rilevanti, e meramente riaddebitati all'investitore (c.d. **costi pass-through**), **sono agevolabili** fino a concorrenza dell'ammontare degli stessi, purché ricorrano le condizioni per godere dell'agevolazione e, in particolare, la direzione tecnica (risposta n. 159 del 24 gennaio 2023).

Il Provvedimento al punto 3.4 stabilisce, inoltre, che **le attività da cui originano le spese di ricerca e sviluppo debbano essere effettuate** in laboratori, o strutture, situati **nel territorio dello Stato italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, in Stati aderenti allo Spazio economico europeo** con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, **ovvero in Paesi che consentano un adeguato scambio di informazioni ai sensi del DM 4 settembre 1996**.

Indipendentemente dalla circostanza che le attività di ricerca e sviluppo siano svolte direttamente all'interno dell'azienda o siano in tutto o in parte esternalizzate a terzi indipendenti, presuppongono l'effettuazione di investimenti, volti a creare e potenziare alcune tipologie di beni intangibili da impiegare nelle attività di impresa, in relazione ai quali **l'investitore deve gestire e mantenere la piena assunzione dei rischi tecnici e finanziari**, cui è collegato il godimento degli eventuali futuri benefici, compresi quelli di natura fiscale.

# Nuovo regime Patent Box

## Meccanismo premiale - Focus

Nel periodo d'imposta in cui uno dei beni immateriali agevolabili ottiene un titolo di privativa industriale...

### «Recapture» dei costi

La maggiorazione del **110%** è applicabile alle **spese sostenute** per lo svolgimento di attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione dell'*IP*, fino all'ottavo periodo d'imposta precedente a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale

### Attività rilevanti

- i. Ricerca industriale e sviluppo sperimentale
- ii. Innovazione tecnologica
- iii. *Design* e ideazione estetica
- iv. Tutela legale
- v. Ricerca fondamentale/di base
- vi. Ideazione e realizzazione del *software* protetto da *copyright*

### Spese ammissibili

- i. Spese del personale
- ii. Quote ammortamento e canoni di locazione
- iii. Spese di consulenza
- iv. Spese per materiali
- v. Spese necessarie all'ottenimento della privativa industriale
- ~~vi. Spese connesse al mantenimento/rinnovo dei diritti sugli *IPs* agevolati~~

### Esclusioni

Restano esclusi i costi che hanno concorso alla formazione del numeratore del *nexus ratio* nel previgente regime *Patent Box*



# Nuovo regime Patent Box

## Meccanismo premiale - Focus

### Le attività rilevanti – il meccanismo premiale

Per i **disegni e modelli non registrati**, non è possibile procedere a un recapture dei costi in quanto **manca un titolo di privativa industriale**, richiesto dalla normativa conseguibile solo mediante registrazione (Circolare 5/2023, par. 4.3).

In attenuazione di questa esclusione vien previsto che l'eventuale successiva registrazione dei disegni e modelli consente l'applicazione del meccanismo premiale limitatamente ai costi sostenuti per lo svolgimento delle attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione di tali beni e che non siano stati già maggiorati.

Le attività di **ideazione e realizzazione del software**, possono considerarsi rilevanti ai fini del meccanismo premiale nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE. **Il meccanismo premiale opera a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene.** Pur non rappresentando tale adempimento un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, lo stesso presuppone la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter qualificare il bene tra le opere dell'ingegno.

Resta ferma la possibilità di dimostrare la sussistenza dei requisiti oggettivi anche provando l'avvenuta **registrazione presso altri enti o organismi pubblici, purché la stessa produca effetti equivalenti** a quella effettuata presso la SIAE.

L'articolo 5 del Provvedimento di attuazione ha chiarito che, onde evitare effetti duplicativi, **non sono ricomprese** tra le attività rilevanti (rectius, le spese) per cui spetta la maggiorazione del 110 per cento "quelle che hanno concorso alla formazione del **numeratore del nexus ratio** per il precedente regime". Tale sterilizzazione dei costi non si applica nelle ipotesi in cui non si sia verificata in concreto la duplicazione dell'agevolazione, ad esempio, quando nell'ambito del precedente regime Patent box il contributo economico relativo ai beni cui si riferiscono le attività rilevanti sia stato sempre negativo.

Il punto 5.4 del Provvedimento stabilisce, altresì, che **in caso di operazioni straordinarie** anche fiscalmente realizzative il soggetto che acquisisce la titolarità dell'azienda o del ramo di azienda (**avente causa nell'operazione straordinaria**), **ha il diritto, di beneficiare della agevolazione** nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

# Nuovo regime Patent Box

## Spese agevolabili

Le spese rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate a ciascun periodo in applicazione dell'**art. 109 del TUIR**, *indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa e dall'eventuale capitalizzazione delle stesse*



# Nuovo regime Patent Box

## Cumulabilità e conflitti con il credito d'imposta R&S

### L'abrogazione del divieto di cumulo con CIRSI

L'art. 1 comma 10 della Legge di bilancio 2022 ha **abrogato il comma 9** dell'art. 6 D.L 146/2021 ai sensi del quale i soggetti che avessero esercitato l'opzione per la "super deduzione" non avrebbero potuto fruire del **credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1 co. 198 - 206 della L. 27.12.2019 n. 160**: in relazione ai medesimi costi; per l'intera durata della predetta opzione.

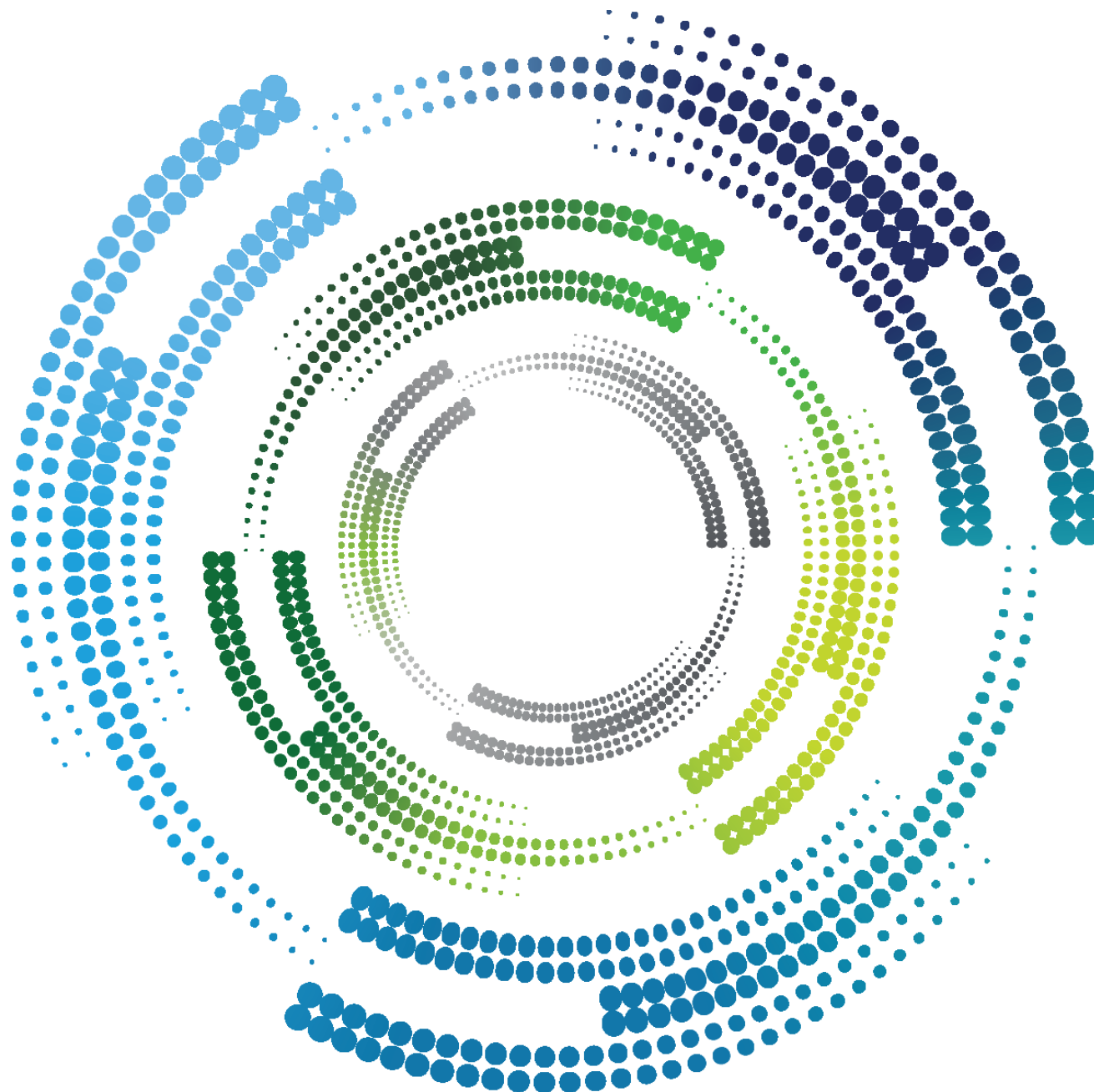
Per effetto di tale abrogazione, il **nuovo Patent box diviene cumulabile con il credito d'imposta ricerca e sviluppo**, e conseguentemente si pone il problema del coordinamento tra le due misure. In particolare, la disciplina del CIRSI prevede che la base di calcolo del credito d'imposta "è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili".

Nella circolare n. 5/2023, analogamente a quanto già sostenuto nella Circolare n. 13 del 13 maggio 2022, è stato precisato che per sussidio deve intendersi qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale). Conseguentemente, **ove i medesimi costi siano considerati ammissibili** sia per la determinazione del credito di imposta sia per il meccanismo premiale (ma lo stesso vale per il meccanismo ordinario), i costi sui quali è stata applicata la maggiorazione prevista dalla nuova agevolazione **devono essere reconsiderati ai fini della determinazione del credito d'imposta** in questione (assunti **al netto dell'imposta sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive riferibili alla variazione in diminuzione** derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo regime Patent box).

Da tale interpretazione consegue l'obbligo di **restituire il credito d'imposta** disciplinato dalla richiamata legge n. 160 del 2019, eventualmente già fruito, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

## Nuovo Patent Box

La “Documentazione idonea” ai fini del regime di penalty protection



# Nuovo regime Patent Box

## La “Documentazione idonea” ai fini del regime di penalty protection

### Penalty protection "facoltativa"

In applicazione della previsione di cui al comma 6 dell'art. 6 D.L. 146/2021, il punto 7.1 del Provvedimento dispone che *"Nel caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta, **non è applicabile la sanzione** prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, **qualora il contribuente abbia predisposto la documentazione idonea** relativa alle attività rilevanti e alle spese sostenute per il loro svolgimento"*.

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.

### Contenuti della documentazione idonea

La documentazione deve essere articolata in **due sezioni**, la **Sezione A** e la **Sezione B** che esprimono le fasi in cui, idealmente, è articolato il processo di valutazione della sussistenza di requisiti e condizioni richiesti per la fruizione del nuovo regime Patent box e per la relativa quantificazione.

Le due sezioni hanno contenuti correlati, sia pure di diversa natura:

- a) un primo insieme di informazioni, presenti nella **Sezione A**, è volto a delineare e descrivere il **contesto operativo e funzionale dell'azienda**, con particolare riguardo alla **tipologia e alle modalità di svolgimento delle attività rilevanti**;
- b) un secondo gruppo di informazioni, inserito nella **Sezione B**, mira a validare, supportare e giustificare, sotto il profilo contabile e fiscale, quanto rilevato nella precedente sezione e, di conseguenza, **permette di effettuare il riscontro del processo di quantificazione** del beneficio.

# Nuovo Patent Box

Punti di attenzione



# Nuovo regime Patent Box

## Punti di attenzione

### CUMULABILITA' CON CREDITO D'IMPOSTA R&S&I

In linea di principio positivo ma, soprattutto in caso di attivazione del meccanismo premiale (con *recapture* dei costi di anni precedenti), impone la rideterminazione del credito d'imposta già usufruito per gli anni precedenti (i costi ammissibili devono essere nettati di eventuali sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti sui medesimi costi) con riversamento della differenza in eccesso (senza applicazione di sanzioni e interessi). Tale circostanza in alcuni casi potrebbe diminuire la convenienza dell'opzione per il regime di super deduzione.

### NECESSARIO UN ADEGUATO SISTEMA DI TRACCIATURA DEI COSTI

Rimane l'onere già presente nel previgente regime di patent box.

### PERIMETRAZIONE DELLE ATTIVITA' RILEVANTI

In base Provvedimento le attività rilevanti, con riferimento ai beni immateriali preesistenti al 2021 sembrerebbero riconducibili alle finalità di accrescimento, protezione e sfruttamento (se si escludono quelle di sviluppo che ragionevolmente non si ripropongono per i beni già "sviluppati"). Nella circolare questo aspetto non è stato affrontato esplicitamente ma si fa un generale riferimento ad attività di R&S, innovazione tecnologica, design, tutela legale. Rimane quindi non chiaramente definito il perimetro delle spese agevolabili riconducibili alle attività di ricerca, innovazione e design che sia legittimo considerare "rilevanti" - ai fini dell'incentivo - rispetto ai beni immateriali già esistenti e ottenuti a seguito dello svolgimento, in passato, di attività di ricerca, innovazione, design.

### REGISTRAZIONE SIAE O EQUIVALENTE

Al fine di beneficiare del meccanismo premiale, il software protetto da copyright deve essere registrato presso la SIAE o presso altro ente o organismo pubblico con effetti equivalenti. Ai fini della fruizione in via ordinaria è sufficiente autocertificazione con dichiarazione sostitutiva ex DPR 445/2000.

# Casi di studio





# Patent Box – Credito d'imposta R&S&I

## Casi di Studio



### Caso 1

Oggetto: due software già esistenti (sviluppati nel 2017 e 2018, ed entrati in uso nel 2019), che nel 2020 e 2021 sono stati radicalmente ammodernati, il primo cambiando tecnologie (per esempio linguaggio di programmazione e framework utilizzati) e il secondo cambiando architettura (per esempio da architettura monolitica a microservizi). Per entrambi si sono mantenute (necessariamente) alcune delle logiche dei vecchi software. Nel 2021 i due software risultanti a seguito delle attività svolte nel 2020 e 2021 sono entrati in uso e nel 2022 sono stati registrati presso la SIAE.

Tematica 1 (nuovo patent box): i due software registrati nel 2022 possono essere considerati come software nuovi (rispetto a quelli già esistenti e in uso nel 2019), consentendo i) l'accesso al regime del nuovo patent box relativamente ai suddetti software e, ii) l'applicazione del meccanismo premiale e quindi di agevolare anche i costi sostenuti nel 2020 (assumendo che le spese sostenute nel 2021 siano state già agevolate tramite il meccanismo ordinario)?

Tematica 2 (nuovo patent box): subordinatamente alla soluzione positiva della precedente tematica, una ulteriore questione riguarda la possibilità di considerare agevolabili le attività di sviluppo svolte negli anni 2017, 2018 e 2019, se non in toto almeno limitatamente a quanto riconducibile a predisposizione di materiale preparatorio rispetto alla realizzazione dei due software registrati nel 2022.

Tematica 3 (CIRSI): verificare se le attività di sviluppo software svolte negli anni 2020 e 2021 possono essere agevolate ai fini del credito d'imposta R&S&I, applicando le percentuali di agevolazione appropriata a seconda che si tratti di attività qualificabili come R&S ovvero come innovazione tecnologica.

# Patent Box – Credito d'imposta R&S&I

## Casi di Studio



### Caso 2

Oggetto: Un programma gestionale verticale per dettaglianti che vendono determinate apparecchiature ai consumatori, già esistente (entrato in uso nel 2018), rispetto al quale dal 2021 al 2023 è stata effettuata attività di sviluppo software per realizzare una versione cloud-based, mentre in precedenza si trattava di un programma on-premises.

Tale intervento ha richiesto la completa riprogettazione del programma rispetto alla versione originaria on-premises.

Sarà registrato presso la SIAE al momento del rilascio della prima versione.

Tematica 1 (nuovo patent box): il software nella versione cloud-based può essere considerato come un software nuovo, e conseguentemente accedere al meccanismo premiale rendendo agevolabili anche i costi sostenuti dal 2021 al 2023?

Tematica 2 (CIRSI): verificare se le attività di sviluppo software svolte nel periodo 2021 - 2023 possono essere agevolate ai fini del credito d'imposta R&S&I, applicando le percentuali di agevolazione corrette a seconda che si tratti di attività qualificabili come R&S ovvero come innovazione tecnologica.

# Patent Box – Credito d'imposta R&S&I

## Casi di Studio



### Caso 3

Oggetto: Rispetto a un software già esistente e in uso, si continua in anni successivi a svolgere attività di sviluppo, rilasciando aggiornamenti che migliorano il software (come succede ad esempio adottando il modello di sviluppo rolling release) sia rispetto alle prestazioni, sia per l'aggiunta di nuove funzionalità, sia per adeguamento delle funzionalità esistenti a nuove norme di legge (p.es. introduzione della creazione del file xml per la fattura elettronica in un software gestionale che già consentiva la creazione della fattura "materializzata").

Tematica 1 (nuovo patent box + CIRSI): le attività di sviluppo software realizzate per soddisfare le esigenze di cui sopra possono essere considerate attività ammissibili ai fini della deduzione 110%? E rispetto al CIRSI?

# Studio Tributario e Societario

## Important notice

This document has been prepared by Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit. Except in the general context of evaluating the capabilities of Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit, no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit, a company, registered in Italy with registered number 10581800967 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) to learn more about our global network of member firms.

© 2023 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

**Deloitte.**