

Il nuovo regime di iper-deduzione delle spese di R&S (legge n. 146/2021)



In evidenza

Come noto, l'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2021, n. 146, così come modificato dall'art. 1, co. 10 della Legge di Bilancio 2022, ha abrogato il "vecchio" regime di Patent Box e lo ha sostituito, a decorrere dal periodo d'imposta 2021, con una maggiorazione del 110% nella deduzione ai fini IRES ed IRAP dei costi di ricerca e sviluppo (R&S) sostenuti per la creazione e lo sviluppo dei beni immateriali agevolabili (nel prosieguo "Nuovo Regime").

Con il Provvedimento del 15 febbraio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le disposizioni attuative del nuovo regime agevolativo, che si ricorda essere subordinato all'esercizio di un'opzione della durata di cinque periodi d'imposta, irrevocabile e rinnovabile, da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce.

I soggetti che possono esercitare l'opzione per il Nuovo Regime

Possono optare per il Nuovo Regime agevolativo tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che siano:

- titolari del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili; e che
- realizzino gli investimenti in attività di R&S nell'ambito della propria attività d'impresa, sostenendone i relativi costi, assumendone i rischi connessi (secondo i principi e criteri di cui ai capitoli I e VI delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento) e beneficiando degli eventuali risultati economici.

Fermo restando quanto sopra, alla stregua del vecchio regime di patent box, possono beneficiare del Nuovo Regime agevolativo tutti i soggetti che utilizzano direttamente o indirettamente (dietro il pagamento di un corrispettivo) i beni immateriali agevolabili.

I beni immateriali agevolabili

I beni immateriali rilevanti ai fini del Nuovo Regime agevolativo sono i seguenti:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali - ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione - i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- disegni e modelli giuridicamente tutelati.

Il Provvedimento chiarisce che i summenzionati beni immateriali rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione anche qualora tra due o più di essi sussista un vincolo di complementarietà 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.

Ai fini della definizione dei beni immateriali agevolabili e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione, il Provvedimento rimanda genericamente alle norme nazionali, dell'Unione europea e 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.

Le attività di R&S i cui costi possono beneficiare nel Nuovo Regime agevolativo

Le attività di R&S rilevanti ai fini del Nuovo Regime agevolativo sono le seguenti:

- ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'art. 2, lett. b) e c) del Decreto del 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico in materia di credito d'imposta per le attività di R&S ("Decreto MISE");
- innovazione tecnologica ai sensi dell'art. 3 del Decreto MISE;
- design e ideazione estetica ai sensi dell'art. 4 del Decreto MISE;

le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali.

Le attività di R&S sopra menzionate sono rilevanti ai fini del Nuovo Regime agevolativo anche se svolte mediante contratti di ricerca stipulati con soggetti terzi indipendenti (università, enti di ricerca, etc.) a condizione che le stesse siano svolte – sotto la direzione tecnica del contribuente che opta per il Nuovo Regime agevolativo – in laboratori o strutture situate in Italia, in Stati dell'Unione europea o in Stati dello Spazio Economico Europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo per lo scambio di informazioni.

Qualora le attività di R&S siano svolte da commissionari o sub-commissionari, questi devono essere residenti ai fini fiscali nei predetti Stati.

Sono escluse le attività di R&S svolte in forza di contratti con parti correlate.

Le spese di R&S agevolabili

Le spese di R&S cui applicare la maggiorazione del 110% sono le seguenti:

- 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 di R&S;
- 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 di R&S
- spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti esclusivamente alle attività di R&S;

- spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di R&S;
- 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.

Il Provvedimento chiarisce altresì che:

- fermo restando i principi generali di effettività, inerenza e congruità, le spese di R&S rilevano ai fini della maggiorazione del 110% nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate a ciascun periodo d'imposta ai sensi dell'art. 109, co. 1 e 2 del T.U.I.R. a prescindere dal regime contabile e dai principi contabili adottati, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse;
- non rilevano gli effetti derivanti da eventuali rivalutazioni o riallineamenti;
- le spese di cui ai precedenti punti (1), (2), (3) e (4) devono essere considerate pro-quota qualora non siano esclusivamente riferibili ai beni immateriali agevolabili;
- in caso di prestazioni lavorative direttamente riferibili alle attività di R&S rese da amministratori, soci, familiari dell'imprenditore, dei soci o degli amministratori, l'ammissibilità delle relative spese è riconosciuta entro limiti predeterminati e la relativa maggiorazione del 110% è subordinata alla dichiarazione resa dal legale rappresentante della società che attesti l'effettiva partecipazione di tali soggetti alle attività di R&S e la congruità del compenso riconosciuto in relazione alla quantità di lavoro prestato, alle competenze tecniche possedute dai medesimi nonché alle retribuzioni e compensi riconosciuti agli altri soggetti impiegati direttamente nelle medesime attività di R&S.

Il meccanismo di recapture delle spese di R&S (cd. “meccanismo premiale”)

Il Provvedimento ha fornito indicazioni anche in merito al meccanismo di recapture introdotto dalla Legge di Bilancio 2022 al fine di consentire di recuperare il beneficio fiscale non utilizzato in relazione alle spese di R&S sostenute in vista della creazione dei beni immateriali agevolabili nel corso degli otto periodi d'imposta precedenti a quello nel quale è stato ottenuto il titolo di privativa industriale.

A tal riguardo, ai soli fini dell'applicazione del meccanismo premiale in commento, è stato precisato che:

1. tra le attività di R&S, oltre a quelle elencate in precedenza, devono essere considerate anche: (i) le attività di ricerca fondamentale ai sensi dell'art. 2, lett. a) del Decreto MISE; (ii) le attività di ideazione e realizzazione del software protetto da copyright. Nessuna definizione viene fornita dal Provvedimento sul punto;
2. tra i costi sostenuti per le attività di R&S rilevano: (i) tutte le spese di R&S elencate in precedenza, fatta eccezione per quelle di cui al punto (5) (i.e. spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi, alla loro protezione e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi); (ii) le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa industriale.

Nel caso di operazioni straordinarie che comportino il trasferimento dell'azienda o del ramo di azienda cui si riferiscono i costi di R&S oggetto del meccanismo premiale, il Provvedimento chiarisce che il diritto di beneficiare della maggiorazione del 110% spetta al soggetto che è titolare dell'azienda o del ramo di azienda nel periodo d'imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

La documentazione da predisporre per beneficiare della penalty protection

Nell'eventualità di una rettifica dei costi di R&S oggetto di maggiorazione del 110% in sede di controllo, l'applicazione della sanzione amministrativa per infedele dichiarazione ex art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 471/1997 (dal 90 al 180 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato) è esclusa qualora le imprese interessate abbiano predisposto un documento riportante le informazioni necessarie per verificare la legittimità del beneficio derivante dall'applicazione del Nuovo Regime agevolativo nonché il calcolo della maggiorazione del 110%.

A tal riguardo, il Provvedimento fornisce le indicazioni in merito al contenuto ed alla struttura che detta documentazione deve avere al fine di poter essere considerata idonea a garantire al contribuente la predetta penalty protection. Più in particolare, la documentazione deve essere predisposta per ciascun periodo d'imposta di applicazione del Nuovo Regime agevolativo e deve articolarsi in due sezioni: la prima contenente informazioni circa il contribuente e le attività di R&S svolte, la seconda contenente informazioni utili ai fini della quantificazione della base di calcolo della maggiorazione del 110%. Le micro-imprese e le piccole e medie imprese possono predisporre le citate sezioni in forma semplificata, fornendo informazioni equipollenti a quelle ivi indicate, coerentemente con le dimensioni della propria struttura organizzativa e operativa.

Le formalità da rispettare nella predisposizione e consegna all'Amministrazione finanziaria della documentazione sono analoghe a quelle stabilite in materia di documentazione di prezzi di trasferimento.

In caso di assenza della documentazione o della firma elettronica o di non corrispondenza in tutto o in parte al vero delle informazioni ivi fornite, il Provvedimento ha previsto il recupero integrale dell'agevolazione, con conseguente applicazione di interessi e sanzioni.

La disciplina transitoria di cui all'art. 6, co. 10 del D.L. 146/2021

I contribuenti che, con riferimento ai periodi d'imposta fino al 2020 (incluso), hanno presentato istanza di accesso alla (o di rinnovo della) procedura di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 in applicazione del vecchio regime di Patent Box, possono in alternativa scegliere di aderire al Nuovo Regime agevolativo previa comunicazione all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al precedente regime, da trasmettersi tramite PEC o con raccomandata a/r. Il Provvedimento ha chiarito altresì che:

- i contribuenti che hanno optato per il vecchio regime di Patent Box mediante autoliquidazione possono continuare a fruire di tale regime fino alla naturale scadenza dell'opzione quinquennale, senza necessità di esercitare alcuna opzione annuale in dichiarazione;
- i contribuenti che hanno esercitato l'opzione per il vecchio regime di Patent Box senza presentare istanza di accordo preventivo e senza optare per l'autoliquidazione possono aderire al Nuovo Regime agevolativo semplicemente esercitando la relativa opzione nella dichiarazione dei redditi. La precedente opzione si intenderà così automaticamente revocata.

Diritto di interpello

Da ultimo il Provvedimento ha riconosciuto la possibilità di presentare istanza di interpello ordinario in presenza di obiettive condizioni di incertezza.



I nostri professionisti rimangono a disposizione per ogni eventuale ulteriore informazione.

