

AGEVOLAZIONI

La valenza dell'utilizzo del bene immateriale nel nuovo regime Patent Box

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

Nuovo patent box e attività di R&S

Inquadramento normativo e aspetti operativi della superdeduzione 110%

Scopri di più

Il nuovo **regime opzionale c.d. Patent Box** presuppone lo **svolgimento di attività di ricerca e sviluppo**, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica, afferenti alla **creazione, accrescimento**, mantenimento, protezione e sfruttamento **di software protetto** da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli.

L'attuale contesto, normativo e di prassi, attribuisce un **ruolo cruciale all'utilizzo del bene immateriale** nell'attività d'impresa, sia quale *conditio sine qua non*, sia quale *dies a quo per la fruizione dell'agevazione* in rassegna.

Il legislatore, all'[articolo 6 del D.L. 146/2021](#) e ss.mm.ii., ha inteso circoscrivere la super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo, **in forza del principio OCSE c.d. "nexus approach"**, ai soli soggetti titolari di reddito d'impresa (che assumano la veste di "**investitori**") e che:

- detengono il diritto allo **sfruttamento economico dell'intangible** e;
- **utilizzano**, direttamente o indirettamente, **i beni immateriali** nello svolgimento della propria attività d'impresa.

Con il provvedimento n. 48243/2022, punto 2.3, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha meglio precisato cosa si intende per utilizzo diretto e indiretto dei beni agevolati:

- **per utilizzo diretto**, ci si riferisce all'impiego "nell'ambito di qualsiasi attività aziendale dei diritti sui beni immateriali riservati al titolare del diritto stesso";
- **per utilizzo indiretto**, si intende la "**concessione in uso del diritto** all'utilizzo dei beni immateriali".

Con la circolare n. 5/E/2023 è stata **amplificata la valenza del requisito di utilizzo del bene immateriale nel nuovo regime Patent Box**.

In primis il documento di prassi **esclude** espressamente **l'agevazione** in tutti quei casi in

cui la privativa industriale sia collegata alla “*mera tutela di quote di mercato*”, sottoponendo l’agevolazione all’impiego, diretto o indiretto, del bene immateriale nei processi aziendali.

Il requisito di utilizzo e la spettanza dell’agevolazione prescindono, inoltre, dalla **titolarità giuridica del bene immateriale**. Di conseguenza, il destinatario dell’agevolazione può risultare:

- **il licenziante**, che concede in utilizzo il bene immateriale al licenziatario (**utilizzo indiretto**), avendone sostenuto i costi per la creazione e mantenendo la titolarità del diritto allo sfruttamento economico;
- **il licenziatario che utilizza il bene immateriale in forza di un contratto che gli conferisce il diritto allo sfruttamento economico del bene**, previo possesso di tutti gli altri requisiti soggettivi e oggettivi e la natura di soggetto “investitore”.

Il passaggio della circolare n. 5/E/2023 più rilevante e dibattuto (in tema di utilizzo del bene immateriale) riguarda il ***dies a quo* per la fruizione del meccanismo premiale**.

Il legislatore, al comma 10-bis, dell'[articolo 6, D.L. 146/2021](#), ha individuato, nel **periodo d’imposta di ottenimento del titolo di privativa industriale**, il momento a decorrere dal quale il contribuente può usufruire della maggiorazione del 110% sulle spese sostenute per la creazione dell’*intangible* fino all’ottavo periodo antecedente.

Sempre nel richiamato documento di prassi, l’Agenzia delle entrate propone un’interpretazione non aderente al dettato normativo, **attribuendo rilevanza al momento di primo utilizzo**, diretto o indiretto, **del bene immateriale** nell’attività d’impresa. Più precisamente **il meccanismo premiale (c.d. *recapture* ottennale)** spetta:

- **previo ottenimento del titolo di privativa industriale** (concessione che deve avvenire nel periodo di vigenza del nuovo regime Patent Box, ovvero a partire dal periodo d’imposta in corso al 22.10.2021);
- **a decorrere dal periodo d’imposta di primo ed effettivo utilizzo del bene immateriale**, anche se successivo a quello di ottenimento della privativa industriale;
- **sulle spese sostenute negli otto periodi d’imposta antecedenti a quello di ottenimento del titolo di privativa industriale** (escludendosi dunque l’applicazione del *recapture* a “ritroso” dal momento di primo utilizzo del bene).

Ne deriva, pertanto, in caso di **disallineamento temporale** fra periodo di ottenimento del titolo di privativa industriale e primo utilizzo effettivo del bene immateriale, **lo slittamento del momento di fruizione dell’agevolazione**.

Inoltre, come constatato dalla prassi aziendale (circolare Assonime n. 20/2023), emergono **molteplici incertezze operative** sia nell’individuazione del momento di primo utilizzo, sia nella documentazione da esibire in sede di controllo.

Qualora il bene immateriale venga utilizzato direttamente a fini commerciali, **il momento di**

primo utilizzo potrebbe essere individuato facendo riferimento al “**contributo economico figurativo**”, ricostruendo la redditività imputabile al bene immateriale. Diversamente, in caso di utilizzo indiretto a fini commerciali, **il momento di primo impiego** potrebbe coincidere con quello a partire dal quale **sono conseguite le royalties**.

Meno agevole è, invece, l'individuazione del *dies a quo* per la fruizione dell'agevolazione nel caso in cui il bene venga utilizzato per **altre attività d'impresa**, quali ad esempio **attività di ricerca e sviluppo** finalizzata alla creazione di nuove privative industriali.

In conclusione, potrebbe risultare particolarmente difficile per il contribuente **dimostrare**, in modo oggettivo, **quale sia il “primo” periodo d'imposta di “effettivo” utilizzo** del bene immateriale.