

1937

GUIDA OPERATIVA PER L'APPLICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA R&S/INNOVAZIONE E DEL PATENT BOX ALLE ATTIVITA' DI SVILUPPO SOFTWARE



ASSOSOFTWARE
ASSOCIAZIONE ITALIANA PRODUTTORI SOFTWARE

Deloitte.

Indice dei contenuti

| | |
|---|----|
| Introduzione..... | 2 |
| Premessa..... | 3 |
| 1. Credito d’imposta per attività di R&S&I | 3 |
| 1.1. La Normativa di Riferimento | 3 |
| 1.2. L’attività di ricerca e sviluppo agevolabile | 4 |
| 1.3. L’attività d’innovazione tecnologica agevolabile | 5 |
| 1.4. Tipologia di spese ammissibili | 5 |
| 1.5. Documentazione..... | 7 |
| 2. Sanatoria per il credito d’imposta R&S | 8 |
| 3. Certificazione sulla qualificazione delle attività di R&S, innovazione e design ai fini del credito d’imposta..... | 9 |
| 4. Il nuovo regime patent box..... | 9 |
| 4.1. La normativa di riferimento | 9 |
| 4.2. Soggetti beneficiari | 10 |
| 4.3. I beni immateriali agevolabili e le spese ammissibili | 10 |
| 4.4. Spese ammissibili, meccanismo premiale e cumulo con il credito d’imposta R&S&I | 11 |
| 4.5. La “Documentazione idonea” ai fini del regime di penalty protection | 12 |
| 5. Esemplicazioni e casi dubbi più rappresentativi nel settore del software gestionale | 13 |
| 5.1. Casi di studio | 13 |
| 5.2. Esemplicazioni di determinazione del beneficio spettante..... | 18 |

Introduzione

La guida che segue, realizzata da AssoSoftware in collaborazione con lo Studio Tributario e Societario – Deloitte, è stata concepita per offrire un supporto pratico e informativo ai produttori di software associati, riguardo alla corretta applicazione dei crediti d'imposta per Ricerca e Sviluppo (R&S) e del Patent Box.

In un contesto normativo in continua evoluzione, la guida si propone di chiarire i principali aspetti legislativi e pratici relativi ai crediti d'imposta e del Patent Box, offrendo un prezioso strumento di riferimento. Dopo una breve introduzione alle normative vigenti, la guida si focalizza su casi d'uso concreti, illustrando come le agevolazioni possano essere applicate in situazioni standard del settore software.

A tal proposito è stata condotta un'analisi specifica con interviste alle aziende associate dalle quali sono stati raccolti elementi di studio e casi concreti che una volta anonimizzati e standardizzati hanno permesso di creare una sezione dedicata a esemplificazioni e ai casi dubbi più rappresentativi nel settore dello sviluppo di software gestionale. L'obiettivo è fornire ai lettori un quadro chiaro e applicabile delle opportunità offerte dalle agevolazioni fiscali per il settore del software, contribuendo così alla crescita e all'innovazione continua delle imprese associate.

Si ringrazia il Dott. Enrico Canini, Director dello Studio Tributario e Societario – Deloitte per il prezioso contributo nella stesura della guida e tutte le aziende intervistate per la collaborazione e la disponibilità dimostrata.

Premessa

Il presente documento intende fornire al lettore una guida essenziale, da un punto di vista pratico e previa un breve ma indispensabile *excursus* normativo, rispetto al *credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo, innovazione e ideazione estetica*, e al c.d. *nuovo patent box*, con specifico riferimento agli ambiti della realizzazione e sfruttamento di software gestionali.

1. Credito d'Imposta per attività di R&S&I

1.1. La Normativa di Riferimento

Con i commi da 198 a 209 dell'articolo 1 della legge di bilancio per il 2020 (n. 160/2019), modificati successivamente dalle leggi di bilancio 2021 (Legge n. 178/2020) e 2022 (Legge n. 234/2021), è stata introdotta la nuova disciplina del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica (di seguito anche "credito d'imposta R&S&I") che sostituisce la precedente disciplina¹ a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Con Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) del 26 maggio 2020 sono stati dettati i riferimenti per la corretta qualificazione delle attività ammissibili al credito d'imposta, con esplicito richiamo ai principi generali e ai criteri contenuti nelle linee guida dell'OCSE.

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2031 è riconosciuto un credito d'imposta, determinato sulla base della spesa ammissibile, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese, nelle misure e nei limiti riportati nella seguente tabella:

Tabella 1 - Aliquote e limiti massimi credito d'imposta

| | 2020 | 2021-2022 | 2023 | 2024-2025 | 2026-2031 |
|---|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|--------------------|--------------------|
| Ricerca e sviluppo | 12% ² max € 3 Mio | 20% ³ max € 4 Mio | 10% ³ max € 5 Mio | 10% max € 5 Mio | 10% max € 5 Mio |
| Innovazione tecnologica | 6% max € 1,5 Mio | 10% max € 2 Mio | 10% max € 2 Mio | 5% max € 2 Mio | - |
| Innovazione tecnologica finalizzata al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 o transizione ecologica | 10% max € 1,5 Mio | 15% max € 2 Mio | 10% max € 4 Mio | 5% max € 4 Mio | - |

¹ Contenuta nell'art. 3 del Decreto-Legge 23 dicembre 2013, n. 145.

² L'articolo 244 del Decreto Rilancio stabilisce che, per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia nonché nelle regioni Lazio, Marche e Umbria colpite dagli eventi sismici del 24 agosto, del 26 e del 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017, la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni, è aumentata (limitatamente all'anno 2020) al 25 per cento per le grandi imprese, al 35 per cento per le medie imprese e al 45 per cento per le piccole imprese.

³ I commi 185 e 186 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021, così come modificata dai commi 268 e 269 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, stabiliscono che per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni, è aumentata, per gli anni 2021, 2022 e 2023, al 25 per cento per le grandi imprese, al 35 per cento per le medie imprese e al 45 per cento per le piccole imprese.

| | | | | | |
|------------------------------------|---------------------|--------------------|--------------------|-------------------|---|
| Design e ideazione estetica | 6% max € 1,5 Mio | 10% max € 2 Mio | 10% max € 2 Mio | 5% max € 2 Mio | - |
|------------------------------------|---------------------|--------------------|--------------------|-------------------|---|

Il riconoscimento del credito d'imposta R&S&I non è subordinato alla presentazione di un'apposita istanza, ma è concesso in maniera automatica a seguito del sostenimento delle spese agevolabili e "subordinatamente" all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti.

1.2. L'attività di ricerca e sviluppo agevolabile

L'elencazione delle diverse tipologie di attività di ricerca e sviluppo ammissibili al beneficio previste nell'articolo 2 del Decreto del 26 maggio 2020 ricalca le definizioni della vigente disciplina degli Aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014. Si segnala che la suddetta disciplina comunitaria ha come base di riferimento le nozioni ed i concetti elaborati in ambito OCSE ai fini dell'elaborazione delle raccomandazioni metodologiche per le rilevazioni statistiche delle attività di ricerca e sviluppo adottate con il Manuale di Frascati. La definizione delle attività di ricerca e sviluppo recepita dal legislatore nazionale ai fini del credito d'imposta in oggetto, come anche ai fini della disciplina agevolativa del nuovo *patent box*, risulta, pertanto, conforme alle linee guida in materia di ricerca e sviluppo contenute nel Manuale di Frascati, all'interno del quale vengono riportate le seguenti definizioni:

- La *ricerca di base* è un lavoro sperimentale o teorico intrapreso con lo scopo primario di acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza avere particolari applicazioni o utilizzi in vista.
- Anche la *ricerca applicata* è un'attività di studio originale intrapresa per acquisire nuove conoscenze. Essa è però indirizzata principalmente verso uno specifico obiettivo o scopo pratico.
- Lo *sviluppo sperimentale* è un lavoro sistematico, che si basa sulla conoscenza acquisita dalla ricerca e dall'esperienza pratica e che genera nuova conoscenza, indirizzata alla produzione di nuovi prodotti o processi o al miglioramento di prodotti o processi esistenti.

L'adozione delle citate formule nella normativa nazionale è frutto di una precisa e autonoma scelta del legislatore, alla quale sul piano sistematico non può non attribuirsi anche il significato dell'implicito riconoscimento dei criteri elaborati in ambito comunitario per la corretta interpretazione e applicazione delle definizioni adottate.

L'OCSE stabilisce, in particolare, che le attività di ricerca e sviluppo come definite sopra, sia su base occasionale che duratura, debbano soddisfare in linea di principio i seguenti cinque criteri: novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità e/o riproducibilità.

In ambito nazionale l'articolo 2 del Decreto del 26 maggio 2020 delimita l'ambito oggettivo dell'agevolazione, elencando le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta e quelle escluse dal beneficio.

Con la circolare 59990 del 9 febbraio 2018 sono stati forniti dal MISE chiarimenti specifici sull'applicazione della disciplina del credito d'imposta nel settore del *software*, facendo riferimento alle indicazioni contenute nel Manuale di Frascati.

1.3. L'attività d'innovazione tecnologica agevolabile

Il comma 201 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020 individua come attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività, diverse da quelle indicate nel comma 200, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati.

Non sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari, le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Con il Decreto del 26 maggio 2020 sono stati dettati i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE.

Il comma 2 dell'articolo 5 del Decreto considera attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori, interni ed esterni all'azienda, rilevanti per la creazione di valore.

Infine, il comma 2 dell'articolo 5 del Decreto considera attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali secondo i principi dell'economia circolare.

1.4. Tipologia di spese ammissibili

Risultano ammissibili per attività di ricerca e sviluppo le seguenti tipologie di spese:

- a) le spese relative al personale impegnato in attività agevolabili di R&S. Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a trentacinque anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione internazionale standard dell'educazione (Isced) dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare;
- b) le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software, nel limite massimo complessivo pari al 30 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a);

- c) le spese per contratti di ricerca extra muros aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Nel caso di contratti di ricerca extra muros stipulati con università e istituti di ricerca nonché con start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa;
- d) le quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di 1.000.000 di euro;
- e) le spese per servizi di consulenza, nel limite massimo complessivo pari al 20 per cento delle spese di personale ammissibili indicate alla lettera a) ovvero delle spese ammissibili indicate alla lettera c), senza tenere conto delle maggiorazioni ivi previste;
- f) le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi, nel limite massimo del 30 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a) ovvero, nel caso di ricerca extra muros, del 30 per cento dei costi dei contratti indicati alla lettera c).

Risultano ammissibili per attività di innovazione tecnologica le seguenti tipologie di spese:

- a) le spese relative al personale impegnato in attività agevolabili di innovazione tecnologica e di ideazione estetica. Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a trentacinque anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione Isced dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di innovazione tecnologica, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare;
- b) le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software, nel limite massimo complessivo pari al 30 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a);
- c) le spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa;

- d) le spese per servizi di consulenza, nel limite massimo complessivo pari al 20 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a);
- e) le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi, nel limite massimo del 30 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a), ovvero del 30 per cento delle spese per i contratti indicati alla lettera c).

1.5. Documentazione

Le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e, in particolare:

- per quanto riguarda i costi del personale, i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nelle attività ammissibili, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività ammissibili.
- Per quanto riguarda i beni materiali mobili e per i software utilizzati nelle attività ammissibili, la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività ammissibili relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.
- Infine, la relazione tecnica (che per gli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2020 deve essere asseverata⁴) che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

⁴ Tale onere è stato introdotto dalla legge di bilancio per il 2021, che ha modificato il comma 206 dell'art. 1 della legge di bilancio per il 2020, aggiungendo il termine "asseverata", per cui la corrente formulazione della norma recita: "Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica **asseverata** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione." Al riguardo, ad oggi non sono stati forniti specifici chiarimenti circa le modalità con cui dovrebbe essere soddisfatto l'onere dell'asseverazione.

2. Sanatoria per il credito d'imposta R&S

L'art. 5, commi 7-12, del DL 146/2021 ha introdotto una sanatoria per le indebite compensazioni del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (ex art. 3 del DL 145/2013) effettuate fino al 22 ottobre 2021, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute non agevolabili. La sanatoria consiste nella facoltà per i contribuenti che si sono avvalsi del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo svolte dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, di ricorrere, in presenza di determinate condizioni e previa idoneo *self assessment*, a un riversamento spontaneo del credito d'imposta erroneamente utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Per poter accedere alla procedura è necessario inviare l'apposito modello all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre 2024⁵. L'importo del credito deve essere riversato entro il 16 dicembre 2024, oppure in tre rate di pari importo maggiorate degli interessi legali rispettivamente entro il 16 dicembre 2024, il 16 dicembre 2025 e il 16 dicembre 2026.

È possibile accedere alla sanatoria nei casi in cui sia verificata almeno una delle seguenti condizioni:

- sono state realmente svolte le attività, in relazione alle quali sono sostenute le relative spese, che in tutto o in parte non sono qualificabili come attività di ricerca e sviluppo secondo il Manuale di Frascati;
- è stato applicato l'art. 3, comma 1-bis, del DL 145/2013 in modo non conforme alla norma di interpretazione autentica ex art. 1, comma 72, della legge 145/2018 (i.e. ricerca commissionata dall'estero);
- sono stati commessi errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

L'accesso alla procedura è escluso se:

- il credito è il frutto 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;
- non è presente documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento di spese ammissibili al credito;
- l'utilizzo del credito è già stato oggetto di atto di recupero crediti o di altri provvedimenti diventati definitivi al 22 ottobre 2021.

La procedura si perfeziona con il pagamento in unica soluzione o con il versamento rateale dell'intero importo dovuto. In caso di perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti per importo superiore a cinquantamila euro).

⁵ Il termine originario del 30 novembre 2023 è stato posticipato dal DL 145/2023, prima al 30 giugno 2024 e successivamente, in sede di conversione del DL, al 30 luglio 2024. Tale termine è stato infine posticipato al 31 ottobre 2024 in sede di conversione del DL 39/2024.

3. Certificazione sulla qualificazione delle attività di R&S, innovazione e design ai fini del credito d'imposta

L'art. 23, commi 2-5, del Decreto-Legge 21 giugno 2022, n. 73, concede alle imprese che hanno effettuato attività di R&S o innovazione la possibilità di ottenere una certificazione che attesti la qualificazione delle attività realizzate come agevolabili in base all'art. 1 commi 200-202 della Legge 160/2019 (credito d'imposta R&S&I) oppure in base all'art. 3 del DL 145/2013 ("vecchio" credito d'imposta ricerca e sviluppo). La certificazione potrà essere richiesta a condizione che le violazioni relative ai crediti non siano già state constatate con processo verbale o con atto impositivo⁶.

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, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli.

Come specificato dal DPCM 15 settembre 2023, le certificazioni potranno essere rilasciate da soggetti abilitati (pubblici e privati) che si attengono a quanto previsto da apposite linee guida del MIMIT.

4. Il nuovo regime patent box

4.1. La normativa di riferimento

L'art. 6 del DL n. 146/2021, convertito, con modificazioni, nella legge n. 215/2021 e successivamente modificato dall'art. 1, comma 10, della legge n. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) abroga l'allora vigente disciplina del patent box e introduce un nuovo regime opzionale (c.d. nuovo regime patent box), quinquennale e rinnovabile, consistente nella maggiorazione fiscale del 110 per cento dei costi di sviluppo, accrescimento, mantenimento, protezione e sfruttamento sostenuti in relazione a determinati beni immateriali giuridicamente tutelabili, quali: (i) software protetto da copyright, (ii) brevetti industriali, (iii) disegni e modelli, e (iv) due o più beni immateriali citati in precedenza collegati tra loro da un vincolo di complementarità.

Rispetto alla disciplina del vecchio patent box, che si configurava come un regime di tipo *back-end* – coerentemente con la maggior parte dei regimi patent box diffusi in Europa – ovvero un meccanismo che prevedeva la parziale detassazione del reddito derivante dallo sfruttamento economico degli *intangibles*, il nuovo regime patent box è al contrario un regime di tipo *front-end*, che consiste in una deduzione maggiorata del 110% ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dei costi sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo, innovazione e design, come individuate nel Decreto del MISE del 26 maggio 2020 e dei costi per le attività di tutela legale dei diritti sui suddetti beni immateriali.

L'art. 1, comma 10, della Legge di bilancio 2022 ha introdotto, con l'aggiunta del comma 10-bis all'art. 6 del DL n. 146/2021, la possibilità di fruire della maggiorazione del 110% (c.d. meccanismo premiale) dei costi sostenuti per la creazione di una o più immobilizzazioni immateriali fino all'ottavo periodo d'imposta

⁶ Limitazione introdotta dall'art. 1, comma 272, della Legge 4 agosto 2022, n. 122.

anteriore a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (ovvero diviene oggetto di registrazione).

4.2. Soggetti beneficiari

Possono optare per il nuovo regime patent box i soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno realizzato gli investimenti in attività rilevanti, sostenendone i relativi costi, assumendone i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati (qualifica di *soggetto investitore* come definita al punto *xii.* del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 0048243 del 15 febbraio 2022, in seguito il "Provvedimento").

L'opzione del nuovo regime patent box può essere esercitata dal soggetto investitore, che sia titolare del diritto allo sfruttamento economico, diretto o indiretto, dei beni immateriali giuridicamente tutelabili, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo a cui si riferisce.

Per sfruttamento economico diretto e indiretto dei beni immateriali giuridicamente tutelabili si intende rispettivamente:

- l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso;
- la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali.

4.3. I beni immateriali agevolabili e le spese ammissibili

Il punto 2.1 del Provvedimento, richiamato dalla circolare n. 5 del 24 febbraio 2023 dell'Agenzia delle Entrate (di seguito anche la "Circolare") elenca i beni immateriali agevolabili:

- a) software protetto da copyright;
- b) brevetti industriali;
- c) disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- d) due o più beni immateriali tra quelli indicati nelle precedenti lettere da a) a c), collegati tra loro da un vincolo di complementarità (c.d. beni complementari), 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.

Per software protetto da copyright, la cui tutela è garantita dalla Legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. legge sul diritto di autore), si intendono i programmi per elaboratore, in qualunque forma espressi, purché originali e quale risultato di creazione intellettuale dell'autore.

La prova della esistenza del software può risultare da una dichiarazione sostitutiva, ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, da detenere e consegnare all'Amministrazione Finanziaria nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o di altra attività istruttoria.

La dichiarazione:

- attesta la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo, e la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno;
- deve contenere la descrizione del programma per elaboratore a cui può essere allegata copia del programma su supporto ottico non modificabile (conformemente alle previsioni in materia di registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore).

Per **brevetti industriali**, si intendono: i brevetti per invenzione; per modello di utilità; per nuove varietà vegetali; le topografie di prodotti a semiconduttori; il certificato complementare per prodotti medicinali e il certificato complementare per prodotti fitosanitari.

Per **disegni e modelli giuridicamente tutelati** si intendono:

- I. i disegni e modelli registrati;
- II. i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di registrabilità;
- III. il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico (ai sensi dell'articolo 2, comma 1, n. 10, della legge 22 aprile 1941, n. 633).

4.4. Spese ammissibili, meccanismo premiale e cumulo con il credito d'imposta R&S&I

Ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano i costi sostenuti per le attività ammissibili al credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica, individuate nel Decreto del MISE del 26 maggio 2020 (come meglio specificate ai precedenti paragrafi 1.2 e 1.3) e i costi per la realizzazione delle attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali, quali spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.

Ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare il meccanismo premiale, rilevano i costi delle attività ammissibili sostenuti fino all'ottavo periodo d'imposta precedente quello in cui si ottiene la privativa industriale (ovvero, nel caso di software e disegni, quello della registrazione), e vengono inoltre ricompresi i costi relativi all'eventuale svolgimento di attività di ricerca fondamentale oltre a quelli di realizzazione del software protetto da copyright.

Il regime del nuovo patent box è cumulabile, a valere sui medesimi costi, con il credito d'imposta per attività di R&S&I, con l'accorgimento che, come stabilito dall'art. 1, comma 203, della Legge di Bilancio 2020 la base di calcolo del credito d'imposta va assunta *"al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili"* e dovrà essere quindi calcolata sottraendo dalla stessa il beneficio derivante dal nuovo patent box. Tale esigenza di "nettizzazione" è ribadita con la circolare AdE n. 5 del 24 febbraio 2023.

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

In applicazione della previsione di cui al comma 6 dell’art. 6 DL 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 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.

La documentazione deve essere articolata in due sezioni, la Sezione A e la Sezione B, le quali presentano contenuti correlati, sia pure di diversa natura. In particolare:

- ai sensi del punto 7.3 del Provvedimento, la Sezione A è finalizzata: a ricostruire, in primis, il contesto organizzativo, funzionale e di rischio del contribuente, e a fornire un focus sui presupposti e sugli elementi di base del meccanismo agevolativo (incluse le DSAN su software e disegni e modelli, e la relazione tecnica). Tali informazioni sono volte a dimostrare la qualifica di investitore, lo svolgimento di attività rilevanti, l’assunzione del rischio e la riferibilità e riconducibilità delle attività rilevanti ai beni immateriali oggetto di agevolazione.
- ai sensi del punto 7.4 del Provvedimento, la Sezione B attiene specificamente alla rilevazione delle componenti di calcolo dell’agevolazione. In particolare, tra l’altro, la predisposizione di: (i) schede intestate ai beni immateriali, che riportano le spese agevolabili sostenute in relazione alle attività rilevanti riconducibili a tali beni; (ii) prospetti contabili e (iii) variazioni fiscali. Inoltre, riguardo alle singole voci di spesa: (i) fogli presenza del personale, con dettaglio giornaliero, sottoscritti dal legale rappresentante, o dal responsabile delle attività rilevanti, e dal dipendente e (ii) DSAN del legale rappresentante, o del responsabile delle attività rilevanti, che individuino il criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, dei costi promiscui.

5. Esempificazioni e casi dubbi più rappresentativi nel settore del software gestionale

Di seguito sono riportati in modo sintetico alcuni casi più rappresentativi, richiamandone gli aspetti caratterizzanti e spersonalizzati rispetto alle fattispecie specifiche da cui sono derivati, in modo da consentire di effettuare considerazioni di carattere generale. L'eventuale applicazione delle valutazioni effettuate sui seguenti casi di studio rispetto a casi specifici richiederà ovviamente una analisi ad-hoc per verificarne gli aspetti concreti e reali che non saranno oggetto del presente scritto.

Le considerazioni di carattere generale sopra richiamate avranno come ambito di riferimento la normativa del credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design, nonché la normativa della deduzione del 110% di cui al nuovo patent box, per i costi afferenti alle attività rilevanti svolte in relazione a determinati beni immateriali agevolabili.

In particolare, si farà riferimento alla possibilità di ricorrere alle sopra menzionate agevolazioni in presenza di:

- attività di sviluppo software
- e
- possesso e utilizzo di software protetto da copyright.

I dubbi e le criticità descritti di seguito sono prevalentemente dovuti alla natura particolare del bene immateriale "software" che, con particolare riferimento al settore di mercato rispetto al quale viene svolta la presente analisi, richiede continua manutenzione e aggiornamento da parte del produttore, a volte talmente profonda e radicale che il bene immateriale risultante al termine della "manutenzione" è di fatto diverso rispetto a quello iniziale, salvo che l'utilizzo a cui viene destinato rimane di regola il medesimo del software originario.

5.1. Casi di studio

Caso A

Soggetto: società che realizza software gestionali e li utilizza, principalmente, concedendoli in licenza d'uso, con modalità on-premises oppure SaaS.

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, come 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 le spese sostenute 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 con il meccanismo premiale 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 2021.

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.

Valutazioni:

Preliminarmente, si richiama un passaggio della Circolare 5/E del 24 febbraio 2023, al punto 4.1.1 relativo al software protetto da copyright, in cui si dice:

*Per "software protetto da copyright", la cui tutela è garantita dalla Legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. legge sul diritto di autore), si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché **originali** e quale risultato di **creazione intellettuale dell'autore**. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla legge sul diritto di autore le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. **Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.***

Pertanto, rispetto alla Tematica 1, nella misura in cui risultino verificati i presupposti della originalità e della creazione intellettuale, anche rispetto alle versioni originarie dei due software, si può concludere che i due beni immateriali entrati in uso nel 2021 e registrati nel 2022 possono essere considerati beni "nuovi" ed accedere al beneficio del nuovo patent box, nonché accedere al meccanismo premiale relativamente alle spese correlate alle attività di sviluppo svolte nel 2020 (assumendo che le spese sostenute nel 2021 siano state già agevolate tramite il meccanismo ordinario).

Al riguardo, si richiama quanto chiarito da parte dell'AdE nella risposta ad interpello n. 40 del 9 febbraio 2024, "[...] nell'ipotesi in cui un software che già sia in uso [...] venisse registrato in un periodo d'imposta successivo, è consentito l'accesso alla recapture a partire dalla data di registrazione [...], fermo restando il rispetto delle previsioni normative così come chiarite nei relativi documenti di prassi."

Inoltre, **non è necessario che tali attività di sviluppo software siano classificabili come ricerca e sviluppo** ai sensi della circolare MISE 59990 del 9.2.2018, in quanto si possono conseguire i sopra menzionati requisiti (originalità e creazione intellettuale) per la tutela giuridica del software anche ponendo in essere attività riconducibili alla innovazione tecnologica (di prodotto), come ad esempio *lo sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti* (Decreto MISE, art. 3).

Rispetto alla Tematica 2, nella richiamata Circolare 5/E è scritto che il termine “programma” comprende anche il “materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso”; quindi in sostanza, se si escludesse la possibilità di considerare agevolabili con il meccanismo premiale la totalità delle attività di sviluppo svolte, si renderebbe necessario valutare sotto il profilo tecnico e pratico se tra le attività svolte nel 2017, 2018 e 2019 sono presenti, e in caso affermativo quali sono, quelle eventualmente riconducibili al materiale preparatorio per la progettazione con riferimento a ognuno dei due programmi registrati nel 2022.

Infine, rispetto alla Tematica 3 appare sufficientemente chiaro che tali attività possono essere agevolabili nell’ambito del CIRSI, ovviamente applicando le percentuali di agevolazione corrette a seconda che si tratti di attività qualificabili come R&S ovvero come innovazione tecnologica. Quindi, non sembrano emergere dubbi o criticità di carattere generale, ferma restando la necessità di svolgere una appropriata analisi e qualificazione di tali attività.

Caso B

Soggetto: società che realizza software gestionali e li utilizza, principalmente, concedendoli in licenza d’uso, con modalità on-premises oppure SaaS.

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. In particolare, il nuovo software ha comportato la progettazione e sviluppo dei seguenti layer:

- Front-end: nuova interfaccia utente web-based, accessibile da qualsiasi browser su PC o tablet.
- Back-end: motore centrale del sistema, che elabora le richieste provenienti dal front-end e gestisce la logica di business dell'applicazione.
- Database: nuovo server su cloud che conterrà i dati dell'applicazione, assicurando un accesso sicuro alle informazioni necessarie per il funzionamento del software.

Questi layer vengono sviluppati utilizzando ambienti, framework e linguaggi progettati per i software su cloud, non essendo possibile utilizzare a tali fini quelli adottati per sviluppare il software 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 ai benefici del nuovo patent box nonché al meccanismo premiale rendendo agevolabili 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.

Valutazioni:

Preliminarmente, si richiama un passaggio della Circolare 5/E del 24 febbraio 2023, al punto 4.1.1 relativo al software protetto da copyright, in cui si dice:

*Per "software protetto da copyright", la cui tutela è garantita dalla Legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. legge sul diritto di autore), si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché **originali** e quale risultato di **creazione intellettuale dell'autore**.*

Rispetto alla Tematica 1 (nuovo patent box), in considerazione della sopra descritta attività di sviluppo software che ha comportato la completa riprogettazione del programma rispetto alla versione originaria, si può affermare che risultano verificati i presupposti della originalità e della creazione intellettuale, anche rispetto alla versione originaria del software; conseguentemente si può concludere che il bene immateriale così realizzato sia ammissibile ai benefici del nuovo patent box e che, previa registrazione, potrà accedere al meccanismo premiale. Si ritiene **non necessario che tali attività di sviluppo software siano classificabili come ricerca e sviluppo** ai sensi della circolare MISE 59990 del 9.2.2018, in quanto si possono conseguire i sopra menzionati requisiti (originalità e creazione intellettuale) per la tutela giuridica anche ponendo in essere attività riconducibili alla innovazione tecnologica (di prodotto), come ad esempio lo sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti).

La questione di cui alla Tematica 2 (CIRSI) relativa alla possibilità di agevolare le attività di sviluppo software svolte sembra possa essere risolta in senso affermativo in quanto si ravvisano i presupposti richiesti nell'art. 3 del Decreto 26 maggio 2020 del MISE, in quanto le attività non sono state svolte per apportare modifiche o migliorie minori al software preesistente e poiché il nuovo software è un prodotto che si differenzia, rispetto al software preesistente, sul piano delle caratteristiche tecniche, della facilità d'impiego e della maggiore flessibilità.

Caso C

Soggetto: società che realizza software gestionali e li utilizza, principalmente, concedendoli in licenza d'uso, con modalità on-premises oppure SaaS.

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?

Valutazioni:

Preliminarmente, si richiama un passaggio della Provvedimento del 15.2.2022, che al punto 3.1 nel definire le attività rilevanti ai fini del nuovo patent box include,

- alla lettera a) *le attività classificabili come ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'art. 2 del Decreto MISE (Decreto 26 maggio 2020)*
- alla lettera b) *le attività classificabili come innovazione tecnologica ai sensi dell'art. 3 del Decreto MISE.*

Riguardo alle attività classificabili nella lettera a), si richiama inoltre un passaggio della Circolare MISE 59990 del 9.2.2018 in materia di sviluppo software ai fini del credito d'imposta per R&S, per cui:

Con specifico riferimento alle attività di sviluppo di software, dalle indicazioni contenute nel citato Manuale [i.e. il Manuale di Frascati] emerge che le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale.

Infine, il Decreto MISE, rispetto alle attività che costituiscono innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta, richiama tra gli altri:

i lavori diversi da quelli di ricerca e sviluppo indicati nell'art. 2 [...] finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa.

Si ritiene che le attività di sviluppo svolte per i rilasci di versioni successive di un software con modello *rolling release*, in linea di principio, possano rientrare tra quelle di accrescimento e mantenimento dei beni immateriali, di cui al romanino "ii" delle Definizioni nel Provvedimento del 15.2.2022, richiamate nella Circolare 5/E al paragrafo 4.2 come *"attività volte al potenziamento e mantenimento dei beni immateriali"*. In termini di attività rilevanti, ai fini del nuovo patent box, sono ammissibili (Provvedimento del 15.2.2022, punto 3, lettere a) e b)) sia le attività di sviluppo software riconducibili alla R&S che le attività riconducibili all'innovazione tecnologica; quindi, se queste attività continuative soddisfacessero almeno i requisiti per essere qualificate come innovazione tecnologica (di prodotto) dovrebbero essere ammissibili.

E in presenza della medesima qualificazione dovrebbero risultare ammissibili anche per il credito d'imposta CIRSI, con esclusione per entrambi gli incentivi delle attività svolte per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti già realizzati dall'impresa o per adeguare o personalizzare i prodotti dell'impresa su specifica richiesta di un committente.

5.2. Esempificazioni di determinazione del beneficio spettante

Di seguito viene rappresentata la determinazione del beneficio spettante ai fini del CIRSI e del patent box, con riferimento alle casistiche descritte relativamente a diverse annualità successive della stessa impresa, con un solo bene/software rispetto al quale sono svolte le attività rilevanti.

Descrizione delle casistiche

Anno 2020

Sono state avviate le attività di sviluppo software per realizzazione di un nuovo software gestionale, originale e nuovo; a fine anno tali attività non sono concluse.

Le attività di sviluppo sono svolte prevalentemente dal personale tecnico interno, e in parte commissionate a un fornitore esterno con competenze tecniche specifiche.

I costi sostenuti sono i seguenti:

| | |
|------------------------|---------------|
| Costi del personale | 50.000 |
| Fornitori esterni | 10.000 |
| Totale costi sostenuti | <u>60.000</u> |

Anno 2021

Si continua con l'attività di sviluppo software e a fine anno il progetto è ancora in corso. In concreto, le attività svolte nel 2021 sono coerenti con quelle svolte nel 2020.

Le attività di sviluppo sono svolte prevalentemente dal personale tecnico interno, anche attraverso l'impiego di beni materiali mobili, e in parte commissionate a un fornitore esterno con competenze tecniche specifiche.

I costi sostenuti sono i seguenti:

| | |
|------------------------|----------------|
| Costi del personale | 80.000 |
| Quote di ammortamento | 4.000 |
| Fornitori esterni | 30.000 |
| Totale costi sostenuti | <u>114.000</u> |

Anno 2022

Ultimazione delle attività di sviluppo del software iniziato nei due anni precedenti. Le attività svolte nel 2021 sono coerenti con quelle svolte nei due anni precedenti.

Il software viene registrato presso la SIAE (il costo della registrazione, di per sé agevolabile, non viene considerato in questo esempio nella base di calcolo del beneficio in quanto di importo poco significativo). Le attività di sviluppo sono svolte dal personale tecnico interno, anche attraverso l'impiego di beni materiali mobili, con il supporto di un fornitore esterno che ha fornito servizi ausiliari al personale interno.

I costi sostenuti sono i seguenti:

| | |
|------------------------|---------------|
| Costi del personale | 70.000 |
| Quote di ammortamento | 2.000 |
| Fornitori esterni | 20.000 |
| Totale costi sostenuti | <u>92.000</u> |

Anno 2023

Realizzazione di integrazioni di nuove funzionalità e miglioramento delle funzionalità preesistenti rispetto al software sviluppato nei tre anni precedenti.

Effettuazione di modifiche e aggiornamenti, e per alcuni clienti customizzazione rispetto a specifiche esigenze di integrazione con i propri sistemi.

I costi sostenuti sono i seguenti:

| | |
|------------------------|---------------|
| Costi del personale | <u>50.000</u> |
| Totale costi sostenuti | <u>50.000</u> |

di cui 40.000 euro per realizzazione nuove funzionalità e miglioramenti di prestazione, e 10.000 euro per customizzazione su specifiche fornite da clienti.

Determinazione del beneficio spettante

Con riferimento al credito d'imposta R&S&I le aliquote di agevolazione applicabili negli anni di interesse per la determinazione del beneficio sono le seguenti (per semplificazione non si tiene conto di eventuali maggiorazioni applicabili in funzione della localizzazione della sede di svolgimento delle attività):

| | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 |
|-------------------------|------|------|------|------|------|
| Sviluppo software (R&S) | 12% | 20% | 20% | 10% | 10% |
| Innovazione tecnologica | 6% | 10% | 10% | 10% | 5% |

Con riferimento al nuovo patent box, l'agevolazione consiste in una extra deduzione sui costi ammissibili da effettuarsi nella determinazione della base imponibile ai fini IRES e IRAP.

| | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 |
|---|------|------|------|------|
| Extra-deduzione (IRES/IRAP) sui costi ammissibili | 110% | 110% | 110% | 110% |

Il criterio da adottare per la competenza temporale dei costi fa riferimento, quale regola generale, ai principi sanciti dall'art. 109, commi 1 e 2 del TUIR, indipendentemente dai regimi contabili e principi contabili adottati, nonché dall'eventuale capitalizzazione di dette spese.

Anno 2020

Sono state avviate e sono ancora in corso a fine anno le attività di sviluppo del software, pertanto, non sono ancora presenti beni immateriali su cui beneficiare del nuovo patent box.

Le attività di sviluppo software svolte sono ammissibili al credito d'imposta per RSI, e qualificabili come sviluppo sperimentale.

Relativamente alle spese sostenute:

- i costi per consulenze esterne (diverse da attività di sviluppo commissionate esternamente, c.d. *extramuros*) sono assunti nel limite del 20% del costo del personale.

Il calcolo del **beneficio per CIRSI** è il seguente:

$$(50.000 + 10.000) \times 12\% = 7.200$$

Il **credito d'imposta spettante è pari a 7.200 euro** (al lordo della rideterminazione che si dovrà effettuare in conseguenza del meccanismo premiale che sarà applicato nel 2022 a seguito della registrazione del software).

Anno 2021

Le attività di realizzazione dei software sono ancora in corso, pertanto, non sono ancora presenti beni immateriali su cui beneficiare del nuovo patent box.

Le attività di sviluppo software svolte sono ammissibili al credito d'imposta per RSI, e qualificabili come sviluppo sperimentale.

Relativamente alle spese sostenute:

- solo per il CIRSI i costi per le quote di ammortamento sono considerati nel limite del 30% del costo del personale:
- solo per il CIRSI i costi per consulenze esterne (no extramuros) sono considerati nel limite del 20% del costo del personale.

Il calcolo del **beneficio per CIRSI** è il seguente:

$$(80.000 + 4.000 + 16.000) \times 20\% = \mathbf{20.000} \quad (\text{credito d'imposta})$$

Quindi il **beneficio complessivo per il 2021** è pari a **20.000** come **credito d'imposta** (al lordo della rideterminazione che si dovrà effettuare in conseguenza del meccanismo premiale che sarà applicato nel 2022 a seguito della registrazione del software).

Anno 2022

Le attività di realizzazione dei software vengono ultimate nell'anno. Si procede alla registrazione presso la SIAE.

Le attività di sviluppo software svolte sono ammissibili al credito d'imposta per RSI, e qualificabili come sviluppo sperimentale.

Relativamente alle spese sostenute:

- solo per il CIRSI i costi per le quote di ammortamento sono considerati nel limite del 30% del costo del personale:
- solo per il CIRSI i costi per consulenze esterne (no extramuros) sono considerati nel limite del 20% del costo del personale.

Il calcolo del **beneficio per patent box**, che nell'anno in cui il software viene registrato può includere anche i costi per attività ammissibili sostenuti negli otto anni precedenti in applicazione del meccanismo premiale, è il seguente:

$$\begin{aligned}
 (70.000 + 2.000 + 20.000) \times 110\% &= \mathbf{101.200} && \text{(variazione parziale 2022)} \\
 (80.000 + 4.000 + 30.000) \times 110\% &= 125.400 && \text{(variazione mecc. prem. 2021)} \\
 (50.000 + 10.000) \times 110\% &= 66.000 && \text{(variazione mecc. prem. 2020)} \\
 125.400 + 66.000 &= \mathbf{191.400} && \text{(totale variazione per meccanismo premiale)} \\
 101.200 + 191.400 &= \mathbf{292.600} && \text{(totale variazione in diminuzione 2022)} \\
 (292.600) \times (24\% + 3,9\%) &= \mathbf{81.635} && \text{(beneficio 2022 in termini di minori imposte)}
 \end{aligned}$$

Il calcolo del **beneficio per CIRSI** è il seguente:

$$[(70.000 + 2.000 + 14.000) - 26.393] \times 20\% = \mathbf{11.921} \quad \text{(credito d'imposta 2022)}$$

La base di calcolo del credito d'imposta è stata assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti a valere sui medesimi costi; quindi, il beneficio da patent box teoricamente riferibile ai costi agevolabili per il CIRSI (26.393) è stato sottratto dai costi ammissibili al CIRSI (86.000)⁷. L'importo del beneficio da patent box decurtato dalla base di calcolo del CIRSI è inferiore rispetto al beneficio da patent box per il medesimo anno in considerazione del fatto che i costi ammissibili al CIRSI per le consulenze sono stati presi nei limiti del 20% del costo del personale e quindi in misura inferiore rispetto a quelli su cui è stato calcolato il beneficio da patent box.

Per i medesimi motivi, il credito d'imposta già usufruito per il 2020 e 2021 deve essere rideterminato come segue:

$$(60.000 - 18.414) \times 12\% = \mathbf{4.990} \quad \text{(credito d'imposta 2020 rideterminato)}$$

La differenza rispetto al credito d'imposta a suo tempo calcolato per l'anno 2020, pari a 7.200 - 4.990 = 2.210

$$(100.000 - 30.690) \times 20\% = \mathbf{13.862} \quad \text{(credito d'imposta 2021 rideterminato)}$$

La differenza rispetto al credito d'imposta a suo tempo calcolato per l'anno 2021, pari a 20.000 - 13.862 = 6.138

Il credito d'imposta eccedente l'importo rideterminato, pari complessivamente a 8.348, per la parte riferibile alle quote annuali già utilizzate dovrà essere riversato senza applicazione di sanzioni e interessi.

Quindi il **beneficio complessivo per il 2022 è pari a 11.921 come credito d'imposta e 81.635 come risparmio d'imposta IRES e IRAP** (compresa l'applicazione del meccanismo premiale).

Inoltre, si è determinato un **minor credito d'imposta sul 2020 e 2021 pari a 8.348**.

⁷ Con la CM 23 febbraio 2023 n. 5/E è stato specificato che Al riguardo, si ritiene che il nuovo patent box rientri nel novero "delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti", analogamente a quanto già sostenuto nella Circolare n. 13 del 13 maggio 2022, ove è stato precisato che per "sussidio deve interventi qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale)".

Anno 2023

Vengono realizzate attività di integrazione di nuove funzionalità e miglioramento di funzionalità esistenti. Si sostengono costi per customizzazione rispetto a specifiche fornite direttamente da un cliente.

Le attività di sviluppo software svolte sono ammissibili al credito d'imposta per RSI, e qualificabili come innovazione di processo.

Relativamente alle spese sostenute:

- nei costi del personale non vengono considerati quelli relativi alle attività di customizzazione.

Il calcolo del **beneficio per patent box** è il seguente:

$$(50.000 - 10.000) \times 110\% = 44.000 \quad (\text{variazione in diminuzione})$$
$$(44.000) \times (24\% + 3,9\%) = \mathbf{12.276} \quad (\text{beneficio in termini di minori imposte})$$

Il calcolo del **beneficio per CIRSI** è il seguente:

$$[(40.000) - 12.276] \times 10\% = \mathbf{2.772} \quad (\text{credito d'imposta})$$

La base di calcolo del credito d'imposta deve essere assunta al netto di altre sovvenzioni e contributi; quindi, il beneficio da patent box è stato sottratto dai costi ammissibili al CIRSI.

Quindi il **beneficio complessivo per il 2023 è pari a 2.771 come credito d'imposta e 12.276 come risparmio d'imposta IRES e IRAP.**

