

Prime osservazioni sul regime fiscale del “nuovo Patent box”

First notes on the “new Patent box” Tax regime

di Francesco Nicolosi - 14 gennaio 2022

Abstract

Il D.L. 146/2021 ha abrogato il c.d. Patent box sostituendolo con un nuovo regime. Nella versione definitiva, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2022, tale regime prevede una maggiorazione del 110% dei costi relativi a brevetti, software protetto da copyright, disegni e modelli. Per beneficiare dell’agevolazione tali beni devono essere giuridicamente tutelati. La maggiorazione del 110% non può essere applicata alle spese sostenute prima dell’ottavo periodo di imposta a quello nel quale l’immobilizzazione ottiene un titolo di privativa industriale. Particolari problemi si pongono con riferimento all’individuazione del perimetro delle spese agevolabili ed alla loro riferibilità ad un determinato bene immateriale. Alcune questioni sorgono inoltre in merito all’individuazione del periodo di imposta in cui i relativi oneri devono ritenersi sostenuti. Non sembra che la nuova misura, pur comportando un mutamento di paradigma rispetto al “vecchio Patent box”, determini una violazione del principio di tutela dell’affidamento. Alcune problematiche sorgono forse in ragione dell’esclusione di marchi e know how. Inoltre, forse, la nuova misura non è perfettamente coerente con le soluzioni emerse in ambito internazionale, in epoca più recente, in tema di *profit shifting*. Ciò in particolare nella misura in cui il “vecchio Patent box” non è applicabile ai soggetti con ricavi inferiori a 750 USD, non soggetti al Pillar 2.

Parole chiave: nuovo Patent box, vecchio Patent box, agevolazioni

Abstract

The D.L. 146/2021 has abrogated the so-called "Patent box" replacing it with a new regime. In the final version, as a result of the amendments made by Budget Law 2022, this regime provides for a 110% increase in the costs of patents, copyrighted software, designs and models. In order to benefit from the tax relief, such assets must be legally protected. The increase of 110% may not be applied to expenditure incurred before the eighth tax period to that in which the fixed asset is granted an industrial property right. Particular problems arise with reference to the identification of the scope of the eligible expenses and their attribution to a given intangible asset. A number of questions also arise concerning the identification of the tax period in which the related charges are deemed to be incurred. It does not seem that the new measure, even if it involves a paradigm shift with respect to the "old Patent box", leads to a violation of the principle of custody protection. Some problems may arise due to the exclusion of brands and know-how. In addition, the new measure may not be fully in line with the

solutions that have emerged in the international arena, more recently, in the area of profit shifting. This is in particular in as much as the "old Patent box" does not applicable to entities with revenues below USD 750 million, who are not subject to Pillar 2.

Keywords: *old Patent box, new Patent box, tax reductions*

SOMMARIO: **1.** Introduzione. - **2.** Ambito soggettivo del NPB. - **3.** Ambito oggettivo del NPB. - **4.** Riferibilità delle SRS ad un determinato IP. - **5.** Efficacia dell'opzione. - **6.** Meccanismo di *recapture*. - **7.** Imputazione temporale delle SRS. - **8.** Riflessi sull'operatività dei gruppi multinazionali. - **9.** *Penalty protection*. - **10.** Profili sanzionatori. - **11.** Considerazioni in merito ad eventuali profili di illegittimità costituzionale della misura. - **12.** Confronto tra NPB, VPB e CRS. - **13.** Riflessioni su NPB e contrasto internazionale al *profit shifting*.

1. L'art. 6 D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 (conv. con mod. L. 17 dicembre 2021, n. 215) ha abrogato, a decorrere 22 ottobre 2021, il regime di c.d. Patent box di cui all'art.1, commi da 37 a 45, L. 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "vecchio Patent box" o "VPB"). Il VPB è stato sostituito con un nuovo regime (c.d. "nuovo Patent box" o "NPB"), finalizzato ad agevolare le spese di ricerca sviluppo ("SRS") sostenute in relazione a determinati beni immateriali ("IP"). Il NPB è stato parzialmente modificato dall'art. 1, comma 10, L. 30 dicembre 2021, n. 234 (c.d. Legge di bilancio 2022).

Nella versione definitiva, il NPB prevede che i soggetti titolari di reddito d'impresa possano optare per una maggiorazione del 110% ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP delle SRS relative ai seguenti IP: *software* protetto da *copyright*, i brevetti industriali, disegni e modelli. Tali IP devono essere utilizzati direttamente o indirettamente dal contribuente nello svolgimento della propria attività d'impresa.

Il NPB può essere usufruito a decorrere dal periodo di imposta in cui si ottiene la privativa industriale relativa all'IP. La norma permette di agevolare le SRS sostenute negli otto anni precedenti all'ottenimento del riconoscimento legale dell'IP (c.d. *recapture*).

Sono escluse dall'agevolazione le SRS relative a contratti di ricerca stipulati con altre imprese del gruppo. Non sono previsti limiti di importo.

La fruizione del NPB è subordinata all'esercizio di un'apposita opzione. L'opzione ha durata pari a cinque anni ed è irrevocabile e rinnovabile.

Il NPB potrà essere fruito cumulativamente con il c.d. "credito ricerca e sviluppo" di cui all'art. 1, commi da 198 a 206, L. 27 dicembre 2019, n. 160 ("CRS").

Le disposizioni attuative del NPB saranno definite con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ("AdE").

Gli effetti del NPB dovranno essere valutati sulla base di una valutazione caso per caso. Si tratta di una misura che, in ogni caso, appare *prima facie* estremamente rilevante. In termini operativi, il NPB, per 100 euro di costi relativi a SRS, permette

di dedurre 210. Si pensi ad esempio ad una società che sostiene SRS pari a 100 per lo sviluppo di un nuovo brevetto. Tali costi potrebbero usufruire, oltreché della deduzione ordinaria, del CRS per 20 nonché del NPB per 110 (da moltiplicare per le aliquote IRES del 24% e IRAP del 3,9%). Ciò potrebbe portare ad un ulteriore beneficio di 30,69 con un risparmio fiscale complessivo superiore al 50% del costo sostenuto.

Il NPB è una misura estremamente controversa, fortemente criticata dal mondo imprenditoriale sin dalla sua introduzione. Una delle più influenti associazioni di categoria del Paese si è apertamente schierata avverso tale misura, evidenziandone il pregiudizio che verrebbe arrecato all'imprenditoria italiana laddove sostituisse il VPB. Anche alcuni dei principali partiti si sono espressi in tal senso. Sulla base di tali critiche, la Legge di bilancio 2022 ha apportato alcune modifiche rispetto all'impianto originario. Inizialmente, la misura era infatti riconosciuta in misura pari al 90% delle SRS e non era cumulabile con il CRS. Come contraltare, tuttavia, sono stati espunti dall'ambito applicativo del NPB i marchi e il *know how*, inizialmente previsti. La Legge di bilancio 2022 ha innalzato il beneficio al 110% delle SRS ed escluso marchi e *know how*.

Si fornisce nel seguito un'analisi delle principali criticità e problematiche applicative connesse al NPB, anche al fine di valutarne l'efficienza rispetto al VPB. Si tratta naturalmente di una prima analisi di massima, la cui validità è necessariamente subordinata all'eventuale conferma da parte dell'AdE.

Per completezza, un intenso dibattito è inoltre sorto anche in relazione al momento di entrata in vigore del NPB ed agli effetti con riferimento alle opzioni già esercitate con riferimento al VPB. La questione è stata affrontata in maniera approfondita dalla dottrina (cfr., per tutti, ASSONIME, circolare n. 30/2021). Alcune di tali questioni sono state peraltro in parte affrontate dalla Legge di bilancio 2022. Si prescinde dunque da tale problematica ai fini del documento in esame che si sofferma pertanto sugli aspetti di natura sostanziale.

2. Sotto il profilo soggettivo, possono optare per il NPB i soggetti residenti in Italia titolari di redditi di impresa. Sono ammessi all'opzione anche i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, aventi una stabile organizzazione in Italia. Tali soggetti devono essere residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo. Inoltre, dovrebbero poter beneficiare del NPB gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, nonché le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 TUIR.

Non è chiaro se il NPB possa trovare applicazione per i consorzi e le reti di imprese (reti-soggetto e reti-contratto). In analogia con il super-iper ammortamento e il CRS, sembrerebbe ragionevole applicare il NPB anche con riferimento a tali soggetti (cfr. circ. 16 marzo 2016, n. 5/E e circ. 30 marzo 2017, n. 4/E). Al riguardo, come si vedrà, si pongono eventualmente alcune questioni in merito alla determinazione delle SRS rilevanti ai fini del NPB.

Occorrerebbe peraltro chiarire se il NPB possa trovare applicazione con riferimento alle imprese soggette alle procedure, in senso lato, “concorsuali”. La norma nulla prevede a riguardo. Il CRS e il VPB trovavano applicazione con riferimento alle imprese soggette a procedure finalizzate alla continuazione dell’attività economica. Il medesimo principio dovrebbe trovare applicazione anche per il NPB.

Dovrebbero essere escluse le imprese che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (regime forfetario, *tonnage tax*, società agricole che calcolano il reddito su base catastale, ecc.).

Un’altra questione che necessiterebbe un chiarimento è l’applicazione del NPB alle SRS sostenute da imprese commissionarie, residenti o non residenti, di incarichi di RS. Nell’ambito del CRS, la questione è stata risolta, nel tempo, in maniera diversa, anche alla luce delle modifiche normative intervenute (cfr. per semplicità, circ. n. 5/E/2016, circ. 27 aprile 2017, n. 13/E e Risposta ad interpello 17 marzo 2021, n. 187). Il tema si pone naturalmente per i contratti stipulati con imprese terze (essendo escluse le relative spese infragruppo). Dovrebbero invece poter beneficiare del NPB i committenti, nei limiti naturalmente delle attività RS commissionate a soggetti terzi.

3. Il NPB trova applicazione con riferimento alle SRS relativi agli IP agevolabili. L’ambito delle SRS agevolabili dovrà necessariamente essere circoscritto dall’AdE. Allo stato attuale, in assenza di ulteriori indicazioni sembrerebbe ragionevole fare riferimento alle SRS rilevanti ai fini del CRS. Ciò anche alla luce del rinvio a tali oneri contenuto nella Relazione tecnica al CRS come vigente nel 2018. Sulla base di tale premessa, le SRS rilevanti ai fini del NPB dovrebbero dunque essere, in estrema sintesi, le seguenti:

- spese per il personale qualificato (il Provvedimento dovrà naturalmente definire i criteri per determinare la qualifica necessaria);
- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio;
- spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le c.d. start-up innovative (c.d. ricerca *extra-muros*);
- spese per competenze tecniche e privative (comprese, stante l’applicazione del NPB ai marchi, anche le spese relative allo sviluppo, registrazione e tutela di questi ultimi).

Tali SRS dovrebbero peraltro essere agevolabili a condizione che siano incorse al fine di svolgere una delle seguenti attività di RS descritte nella Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante “*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*” e nel c.d. “Manuale di Frascati”). In particolare, si tratta delle seguenti attività (si rinvia per ogni approfondimento ai documenti di prassi emanati in tema di CRS):

- ricerca fondamentale (rinviando al par. precedente con riferimento alle difficoltà che potrebbero sorgere nel correlare le stesse ad uno specifico IP);
- ricerca industriale;

- ricerca applicata.

Le SRS e le attività sopra elencate rappresentano il “nucleo storico” degli oneri/attività agevolabili ai fini del CRS, nella versione a decorrere dal 2015 (cfr. art. 3 D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, così come sostituito dall'art. 1, comma 35, L. n. 190/2014; D.M. 27 maggio 2015). Nel corso degli anni il CRS ha tuttavia subito delle modifiche che hanno mutato in parte il perimetro degli oneri/attività agevolabili (cfr. per brevità circ. n. 13/E/2017; circ. 10 aprile 2019, n. 8/E, par. 3.1; art. 1, commi 198-209, L. n. 160/2019, D.M. 26 maggio 2020). In base a tali modifiche è stata ad esempio riconosciuta la possibilità di agevolare, anche le spese relative ai materiali e alle forniture impiegati nell'attività RS e le spese relative alle attività di consulenza. Inoltre, è stata estesa la nozione di spese per il personale agevolabili. Infine, nella più recente versione del CRS, sono state qualificate come attività RS rilevanti anche le attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica nonché i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali secondo i principi dell'economia circolare così come declinati nella comunicazione della Commissione europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020. Sarà ovviamente necessario che l'AdE chiarisca la rilevanza ai fini del NPB di tali oneri/attività.

Sempre ipotizzando l'applicazione dei medesimi principi applicabili al CRS, non dovrebbero rilevare, quali SRS, le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso. Ciò anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti. Ad esempio, non assumono rilievo ai fini del CRS le modifiche non significative di prodotti e di processi (le modifiche stagionali, le modifiche di design di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati). Sono agevolabili, invece, le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

Più in generale, sempre ipotizzando l'applicabilità dei medesimi principi applicabili al CRS, dovrebbero essere escluse tutte le misure prive di novità e creatività, tenendo eventualmente conto del grado di incertezza o rischio di insuccesso scientifico o tecnologico che caratterizza il progetto (cfr. Risposta ad interpello n. 187/2021).

Come detto, sembra ragionevole che il NPB trovi applicazione anche con riferimento ai contratti di rete. Nel caso di reti-soggetti, qualificate come soggetto autonomo di imposta, non si pongono problematiche peculiari diverse da quelle esaminate nel presente documento. Nel caso di reti-contratto si pone il problema di stabilire a quale soggetto e in che limiti debbano essere imputate le SRS ai fini del NPB. L'AdE, con riferimento al CRS, aveva sancito la rilevanza sia delle spese sostenute dalla singola impresa sia delle SRS sostenute da altre imprese della rete ad essa addebitate. Il medesimo principio dovrebbe trovare applicazione anche con riferimento al NPB.

Sembrerebbe infatti ragionevole escludere che i riaddebiti rappresentino oneri infragruppo. Sarebbe in ogni caso opportuno un chiarimento sul punto.

Alcune criticità potrebbero peraltro sorgere nel caso di contestazioni aventi ad oggetto la titolarità degli IP. Con riferimento al VPB, l'AdE aveva chiarito che, in tale ipotesi, il beneficio fosse di fatto risolutivamente condizionato all'esito negativo della contestazione. Nel NPB, il beneficio potrebbe essere accordato anche in caso di esito negativo del contenzioso (con conseguente perdita del diritto ad utilizzare l'IP). Ciò ovviamente a condizione che sia accertata l'effettività delle SRS eventualmente sostenute e nei limiti delle stesse. Sarebbe opportuno un chiarimento sul punto.

In alcune ipotesi, peraltro, l'esito negativo della contestazione non determina il venir meno della titolarità del diritto, ma un semplice obbligo di risarcimento del danno. Ci si potrebbe al riguardo domandare se l'importo corrisposto a titolo di risarcimento possa o meno beneficiare dell'agevolazione. L'AdE ha riconosciuto la fruibilità del VPB, in capo al soggetto risarcito (cfr. Risposta ad interpello n. 821/2021). Con riferimento al NPB l'importo potrebbe rilevare in capo al soggetto che corrisponde il risarcimento. In caso di risposta affermativa occorrerebbe peraltro in primo luogo chiarire se la rilevanza di tale risarcimento dipenda dalla forma in cui viene corrisposto (se sotto forma di concessione di licenza oppure anche come "mero risarcimento"). In secondo luogo, occorrerebbe stabilire se il NPB possa essere fruito con riferimento all'intero importo percepito o se occorra effettuare un *carve out* al fine di individuare la quota riferibile alle SRS.

Un'altra tematica attiene ai canoni corrisposti per l'utilizzo di determinati IP. Il concedente, mediante tali canoni, di fatto riaddebita parzialmente anche le SRS sostenute per lo sviluppo dell'IP. Occorrerebbe chiarire se tali canoni possano beneficiare del NPB, per la quota riferibile alle SRS. Il riconoscimento del NPB, in tale ipotesi, potrebbe peraltro essere poco coerente con la *ratio* della misura che è appunto anche quella di incentivare l'effettuazione di SRS. Agevolando i canoni, seppure *pro quota*, si otterrebbe invece l'effetto di agevolare soggetti che non effettuano alcun investimento per lo sviluppo di IP. Analoghe conclusioni dovrebbero valere per il caso di acquisto di un IP nei confronti di soggetti terzi.

4. Ai fini del NPB, assumono rilievo solo le SRS relative a specifici IP: a) *software* protetto da *copyright*; b) brevetti industriali; c) disegni e modelli.

È di fondamentale importanza stabilire se e in che misura le SRS, ai fini del NPB, debbano essere concretamente riferibili ad uno degli IP.

L'accertamento della correlazione tra IP e SRS determina infatti una pluralità di problemi di natura pratica, dei quali nel seguito si fornisce una prima sintetica rassegna.

In primo luogo, deve essere chiarito se ai fini del NPB sia sufficiente l'astratta riferibilità ad un IP o se le SRS debbano essere riferibili in concreto ad uno specifico IP. Al riguardo, occorre anche stabilire se l'opzione debba essere effettuata con riferimento a singoli IP.

In secondo luogo, andrebbe chiarita la “soglia” di tutela che deve ricevere l’IP al quale le SRS si riferiscono per poter accedere al beneficio. Ai fini del VPB, ad esempio, con riferimento alle privative, era sufficiente il deposito della domanda di registrazione. Con riferimento al *software* protetto da *copyright* era necessaria una auto-certificazione che attestasse la titolarità del diritto relativo al *software* e la sussistenza dei requisiti di originalità e creatività (cfr. circ. n. 7/E/2016).

Occorrerà inoltre necessariamente precisare se sia necessario o meno che l’attività RS “sfoci” nella creazione di un IP. La questione assume rilevanza in quanto le imprese operanti in settori ad alto valore tecnologico (ad esempio, farmaceutico; meccanica), sostengono frequentemente ingenti SRS in relazione a progetti che, per ragioni strategiche o di convenienza, non vengono portati allo stadio finale. Si tratta, ad esempio, dei c.d. “progetti abortiti”. Per completezza, gli oneri relativi a tali progetti assumono rilievo in merito al CRS. Inoltre, tali oneri assumevano rilievo anche in relazione al VBP. Nell’ambito del contraddittorio, infatti, l’AdE frequentemente allocava i costi relativi ai c.d. “progetti abortiti” al c.d. “conto economico” relativo agli IP di cui il contribuente chiedeva l’agevolazione. In tale ambito, tale allocazione produceva di fatto l’effetto di ridurre il beneficio, incrementando la base di costo.

Problematiche analoghe si pongono con riferimento alle SRS di c.d. “ricerca fondamentale”. Si tratta lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l’acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette. In relazione a tali SRS, può essere difficile stabilire un legame con un singolo IP. Come meglio evidenziato nel seguito, il CRS trova pacificamente applicazione in relazione anche a tali oneri. Sarebbe in ogni caso opportuno riconoscere il NPB anche in tali ipotesi. Si pone peraltro il problema di individuare la “quota” di SRS sostenute per la ricerca fondamentale riferibili all’IP agevolabile. Al riguardo, sarebbe opportuno un chiarimento sul punto da parte dell’AdE.

Particolari considerazioni meritano le SRS finalizzate al miglioramento significativo di un IP esistente.

In alcuni casi tali, il miglioramento in questione è oggetto di un’autonoma privativa (c.d. “brevetto di miglioramento”). In tale ipotesi, le SRS dovrebbero essere pacificamente agevolabili ai fini del NPB. Tale tutela dovrebbe peraltro essere riconosciuta anche laddove il brevetto successivo sia ottenuto da un soggetto diverso da quello che aveva sviluppato il brevetto originario. Ciò anche nel caso in cui per lo sfruttamento del secondo brevetto sia necessario ottenere una licenza dal titolare del primo brevetto.

Il problema da ultimo esposto è peraltro strettamente connesso con quello attinente alla possibilità di agevolare le SRS relative allo sviluppo del *know how*. Come già evidenziato le SRS relative al *know how* sono in linea di principio escluse dal NPB. Si pone tuttavia il problema di stabilire se le stesse possano essere tutelate laddove il *know how* sviluppato sia connesso ad un brevetto oggetto di tutela (e come tale agevolabile).

Alcune delle SRS rilevanti potrebbero peraltro andare a beneficio di più IP o più progetti. Ciò non dovrebbe pregiudicare in alcun modo la possibilità di agevolare le spese in questione. Ciò anche alla luce delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2022 che ammette l'agevolazione con riferimento alle SRS che vadano a beneficio di “*uno o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle di cui al comma 3*” (cioè gli IP agevolabili). Peraltro, la contabilità industriale delle singole imprese permette in alcuni casi agevolmente di individuare la quota di SRS allocabile al singolo IP/progetto. Sarebbe al riguardo opportuno che l'AdE precisasse se e in che limiti, in tali ipotesi, il contribuente debba dimostrare la riferibilità di tali SRS al singolo IP/Progetto, descrivendo la documentazione eventualmente necessaria al riguardo.

Occorrerebbe inoltre chiarire se possano essere agevolate le SRS sostenute in via aggiuntiva su IP oggetto di acquisizione nei confronti di terzi.

Un'altra questione di grande rilevanza attiene alla possibilità di agevolare SRS, originariamente sostenute in relazione ad un determinato IP, ma poi andate a beneficio di un diverso IP. Ciò può accadere perché il secondo IP rappresenta un'evoluzione del primo IP o ne utilizza la tecnologia ad altri fini. In tale ipotesi, non dovrebbero porsi problemi laddove gli IP siano entrambi agevolabili. Laddove uno dei due IP non sia agevolabile (ad esempio, *know how*) occorre stabilire se occorra o meno effettuare un *carve out* della quota di SRS riferibile a tale IP.

5. La fruizione del NPB è subordinata all'esercizio di un'opzione della durata di cinque anni, irrevocabile e rinnovabile.

Il contenuto dell'opzione dovrà necessariamente essere chiarito dall'AdE.

In assenza di chiarimenti, non ci si può che limitare a osservazioni di natura congetturale. A proposito, un'ipotesi ragionevole potrebbe essere quella di ritenere che l'opzione, una volta esercitata, permetta di beneficiare del NPB con riguardo a tutti gli IP di cui si ottenga la privativa nel corso del quinquennio. In tal caso, in applicazione della *recapture*, dovrebbero essere agevolabili tutte le relative SRS sostenute nei sette anni antecedenti all'ottenimento della relativa privativa. Ciò a prescindere dal sostenimento o meno delle SRS nell'ambito del quinquennio.

Occorre inoltre stabilire se l'opzione possa riguardare anche gli IP sviluppati nel 2021, permettendo la *recapture* delle relative SRS (anche se sostenute negli otto anni precedenti all'entrata in vigore del NPB).

Inoltre, andrebbe chiarito se il NPB possa riguardare anche gli IP sviluppati in periodi di imposta precedenti al 2021, quantomeno nei limiti delle SRS sostenute negli otto anni precedenti alla prima opzione.

6. Come anticipato, il NPB prevede la *recapture* delle SRS sostenute negli otto anni precedenti all'ottenimento della privativa relativa ad un IP agevolabile. Si tratta di una disposizione quanto mai opportuna. Le SRS sostenute per lo sviluppo di un determinato IP infatti vengono sempre sostenute in periodi di imposta precedenti all'ottenimento della privativa in relazione alla quale si è effettuata l'opzione.

Un primo tema riguarda il momento da cui calcolare a ritroso il periodo di otto anni. Con riferimento ai brevetti, andrebbe chiarito se tale termine decorre dal deposito della domanda di brevetto o dal riconoscimento dello stesso. Dovrebbe ragionevolmente valere la prima soluzione. Con riferimento al *software* protetto da *copyright* occorrerebbe chiarire se il periodo di otto anni viene calcolato a decorrere dall'attestazione (con eventuale apposizione di marca temporale) oppure dal momento a decorrere dal quale il *software* è divenuto in astratto tutelabile. Sarebbe opportuno un chiarimento.

Si pone inoltre il problema di stabilire se possano beneficiare della *recapture* le SRS sostenute per lo sviluppo di *know how* (non agevolabile), laddove il contribuente scelga successivamente (magari proprio per fruire del NPB) di dare tutela brevettuale a tale patrimonio di conoscenze. In tale ipotesi, occorrerebbe peraltro chiarire se la *recapture* operi con riferimento agli otto anni precedenti allo sviluppo del *know how* oppure agli otto anni precedenti al riconoscimento della tutela brevettuale.

Infine, laddove ai fini del NPB rilevino anche gli importi percepiti a titolo di risarcimento, occorre stabilire se la *recapture* debba essere calcolata a decorrere dalla corresponsione del risarcimento oppure dall'anno in relazione al quale è stata riconosciuta la violazione del diritto.

7. Un tema strettamente legato al funzionamento della *recapture* è quello dell'individuazione del periodo di imposta di sostenimento della SRS ai fini del NPB. Può infatti accadere che le SRS siano sostenute in un unico esercizio, ma oggetto di imputazione a bilancio negli esercizi successivi (ad esempio, le spese di sviluppo in base agli IAS/IFRS oppure le spese di ricerca applicata secondo gli OIC). Ai fini fiscali, tali SRS sono deducibili in base alla quota imputabile a ciascun esercizio ai sensi dell'art. 108 TUIR.

Occorre stabilire se, al fine di stabilire se tali spese rientrano o meno nel periodo di *recapture*, si debba avere riguardo all'anno di sostenimento o all'anno di deduzione dei relativi *reversal*. Sembra ragionevole propendere per la prima soluzione. Ad ogni modo sarebbe opportuno un chiarimento. Se così fosse, peraltro, occorrerebbe chiarire il momento in cui le SRS in questione si considerano sostenute. In analogia a quanto chiarito dall'AdE in tema di super-iper ammortamento, dovrebbero in linea di principio applicarsi i criteri ordinari di cui all'art. 109, commi 1 e 2, TUIR. In sintesi, dunque, le spese di acquisizione dei beni si dovrebbero considerare come sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. Sempre con riferimento al super-iper ammortamento, l'AdE aveva altresì specificato la non rilevanza dei diversi criteri applicati in tema di qualificazione, imputazione temporale e classificazione applicati dai soggetti IAS/IFRS. Sarebbe opportuno un chiarimento sul punto. Sarebbe inoltre opportuno specificare l'applicabilità o meno con riferimento al NPB dei criteri previsti in tema di super-iper ammortamento con

riferimento ad acquisizione di beni in leasing, eventuali costruzioni in economia e SAL.

In ogni caso, dovrebbero essere agevolabili i *reversal* effettuati in periodi successivi all'ottenimento della privativa (e relativi a SRS sostenute antecedentemente).

Occorre peraltro stabilire se la fruizione del NPB per *tranche* sia ammissibile anche in caso di fruizione congiunta di CRS e NPB. Il CRS deve infatti necessariamente essere fruito in un singolo periodo di imposta, con conseguente sterilizzazione degli eventuali *reversal*. Occorre dunque chiarire se in caso di applicazione congiunta di CRS e NPB, operi comunque tale sterilizzazione dei *reversal* oppure si possa continuare a fruire del NPB per *tranche*.

Si pone inoltre il tema della possibilità di "recuperare" negli esercizi successivi l'eventuale "maggiorazione" non dedotta in un determinato esercizio. In relazione al c.d. super/iper ammortamento, l'AdE aveva escluso tale recupero. Ad ogni modo, sarebbe opportuna una precisazione.

Si evidenzia, infine, che, in caso di incapienza del reddito di esercizio, la SRS "maggiorata" dovrebbe determinare l'incremento della perdita di esercizio. Tale perdita dovrebbe essere riportabile negli esercizi successivi nei limiti dell'art. 84, secondo le regole ordinarie. Un caso particolare è rappresentato dalle perdite determinate dal sostenimento di SRS in periodi di imposta precedenti al "periodo di *recapture*", il cui *reversal* avvenga all'interno degli otto anni oggetto di *recapture*. Occorre in tal caso stabilire se tale perdita, per la quota riferibile ad una SRS relativa ad un IP oggetto di agevolazione possa beneficiare o meno della maggiorazione.

8. Ai fini del NPB non assumono rilievo le SRS relative a contratti di ricerca e sviluppo stipulati con soggetti appartenenti al proprio gruppo. Dovrebbero in linea di principio essere invece agevolabili le altre spese sostenute nei confronti del gruppo per l'acquisizione di risorse impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo. Si fa riferimento ad esempio ad eventuali addebiti di costi del personale oppure agli oneri per l'utilizzo dei macchinari. Sarebbe opportuno un chiarimento sul punto.

Sarebbe peraltro opportuno chiarire se possano beneficiare del NPB le SRS sostenute da un soggetto del gruppo verso un soggetto terzo e poi riaddebitate all'impresa italiana. Si propende per una risposta positiva, quantomeno nei limiti del costo sostenuto verso l'esterno (al netto cioè dell'eventuale *mark up*).

Un'altra questione che meriterebbe un chiarimento attiene ai c.d. "*cost sharing agreement*" infragruppo ("CSA"). In base a tale tipologia di accordi, è possibile accentrare alcune funzioni nell'ambito di una sola impresa del gruppo. I costi sostenuti vengono ripartiti proporzionalmente su tutte le altre società che, a vario titolo, beneficiano dei servizi connessi a tali funzioni, mediante apposite "rifatturazioni" e "ribaltamenti". Tale tipologia contrattuale può essere utilizzata per accentrare le funzioni di ricerca e sviluppo. Si tratta di un meccanismo frequentemente utilizzato nella prassi per lo sviluppo di IP nell'ambito del gruppo. Il ricorso a tale strumento contrattuale permette alla singola società del gruppo di divenire, quantomeno con riferimento ad un determinato mercato, titolare di un IP, nei limiti/in proporzione dei

costi sostenuti. Una volta sviluppato l'IP in questione, la società potrà dunque beneficiare di tale IP, entro certi limiti, senza dover corrispondere alle altre società del gruppo alcuna remunerazione per l'acquisto o l'utilizzo dello stesso.

Si pone il problema di stabilire se e in che misura le SRS sostenute nell'ambito di tali CSA rilevino al fine del NPB. Andrebbe infatti chiarito se gli oneri relativi ai CSA debbano considerarsi o meno assimilati a contratti di ricerca e sviluppo infragruppo come tali e se esclusi dall'agevolazione.

In realtà, si tratta di una fattispecie lievemente diversa da un contratto con cui si commissiona ad un'altra società del gruppo un progetto di ricerca. Nel caso di CSA, la società italiana partecipa pur sempre al progetto di ricerca. Al fine di agevolare la partecipazione della società italiana a tali progetti si potrebbe dunque valutare la possibilità di riconoscere l'agevolazione con riferimento alle spese in esame.

Ove così non fosse, dovrebbero essere escluse le SRS addebitate alla società italiana da altre società del gruppo.

Dovrebbero invece assumere rilievo in ogni caso ai fini del NPB le SRS sostenute dalla società italiana nei limiti della quota che va a diretto beneficio di quest'ultima.

Sembrerebbero invece escluse le SRS sostenute dall'impresa italiana, ma oggetto di riaddebito ad altre società del gruppo. Anche sul punto, sarebbe opportuno al riguardo un chiarimento.

9. La normativa in tema di NPB non fornisce indicazioni in merito alla documentazione necessaria ad attestare l'effettività delle SRS sostenute. È ragionevole ritenere che sarà prevista una certificazione di un revisore o di una società di revisione legale dei conti. Sarebbe da chiarire se saranno o meno esenti da tale obbligo le imprese con bilancio certificato. In ogni caso, le imprese beneficiarie del NPB saranno in ogni caso tenute a conservare la documentazione attestante l'ammissibilità e l'effettività delle SRS sostenute. In via di prima approssimazione, il contenuto di tale documentazione sarà probabilmente coincidente con quello previsto ai fini del CRS. Si rinvia a riguardo alle indicazioni contenute nella circ. n. 5/E/2016, par. 7, e nella circ. MiSE 15 febbraio 2019, n. 38584.

La tenuta di idonea documentazione conforme alle indicazioni contenute in un provvedimento che verrà emanato dall'AdE permette peraltro di beneficiare della c.d. *penalty protection* (cfr. par. seguente). A tal fine, il contribuente che detiene la documentazione in questione ne deve dare comunicazione all'AdE nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione.

10. In caso di rettifica della maggiorazione, si applica la sanzione per infedele dichiarazione (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997), qualora nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione redatta in conformità al Provvedimento del Direttore dell'AdE.

Salvo casi di frode, l'indebita fruizione del NPB non dovrebbe dar luogo a responsabilità penale. Ciò in quanto il paragrafo 1-*bis* dell'art. 4 D.Lgs. 10 marzo

2000, n. 74 sancisce l'irrelevanza penale dell'inserimento in dichiarazione di elementi negativi di reddito effettivamente sostenuti dal contribuente. Ciò a condizione che i criteri di determinazione della deduzione siano stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Salvo casi di frode, l'irrelevanza penale sembrerebbe potersi estendere, in via di prima approssimazione, anche alle ipotesi di costi effettivi, ma non idonei a beneficiare del NPB. Viceversa, non si può escludere che la predisposizione di dichiarazione o documentazione mendaci possa, oltretutto far venir meno l'irrelevanza penale, rappresentare un'ipotesi di frode.

11. Come emerso nei paragrafi precedenti, il NPB modifica radicalmente l'impianto del VPB che viene abrogato e sostituito. Il NPB, peraltro, pur presentando alcune caratteristiche comuni con il CRS, si discosta significativamente anche da quest'ultimo.

Per comprendere la radicale differenza tra NPB e VPB è opportuno riassumere per sommi capi le modalità di funzionamento di quest'ultimo (cfr. più diffusamente, circ. 7 aprile 2016, n. 7/E).

Il VPB mirava come noto ad agevolare i redditi direttamente o indirettamente riferibili all'utilizzo di IP. I redditi rilevavano sia laddove riferibili all'utilizzo diretto (cessione di beni o prestazioni di servizi sui quali insistevano uno o più IP) sia all'utilizzo indiretto (*royalties*). Il beneficio relativo al VPB veniva in estrema sintesi quantificato in misura pari al reddito riferibile ad un'ipotetica IP *company* destinata all'utilizzo dell'IP stesso. Di fatto, era necessario redigere un conto economico virtuale relativa a tale IP *company*, determinando ricavi e costi relativi. I redditi così determinati non concorrevano a formare il reddito complessivo per il 50% del loro ammontare.

Nella prassi era stata sviluppata una pluralità di metodi per la determinazione del reddito agevolabile, sulla base delle indicazioni dell'AdE (cfr. circ. n. 7/E/2016).

In caso di utilizzo diretto, in base al metodo maggiormente diffuso nella prassi, i ricavi erano quantificati in misura pari ai ricavi derivanti dalla vendita del singolo prodotto sul quale insisteva l'IP, dedotti tutti i costi diretti o indiretti riferibili al singolo prodotto. Nell'ambito di tali costi erano ricompresi anche i costi direttamente o indirettamente riferibili all'IP. I costi indiretti venivano determinati sulla base di apposite chiavi di allocazione. Al margine così ottenuto, determinato in misura percentuale, veniva sottratta una percentuale riferibile alle funzioni c.d. "routinarie". Tale margine routinario era individuato mediante una apposita analisi di comparabilità finalizzata a individuare il margine netto conseguito da soggetti indipendenti che nella propria attività non impiegavano IP di valore significativo. La logica sottostante a tale metodo consisteva nel fatto che, sottraendo al margine netto derivante dalla vendita di un prodotto sul quale insistevano uno o più IP, un margine netto "di mercato" riferibile a funzioni routinarie, il risultato avrebbe dovuto corrispondere al margine netto derivante dall'impiego di IP. L'effetto derivante dall'applicazione di tale metodo era peraltro quello di determinare complessivamente il reddito riferibile a tutti gli IP che insistevano su di un unico prodotto, nei limiti in cui contribuivano alla redditività

dello stesso (senza possibilità di “scindere” il reddito riferibile ai singoli IP). Tale determinazione “cumulativa” era stata avallata sia dall’Agenzia delle Entrate nella circ. n. 7/E/2016 sia dalla disciplina di attuazione. Era stata infatti riconosciuta la possibilità di agevolare il reddito derivante congiuntamente da più IP in rapporto di connessione tra loro. La questione aveva assunto grande importanza con riferimento ad esempio (ma non solo) ai marchi nel settore della moda (fino al 2017, quando tali IP sono stati espunti dal VPB) o ai brevetti. Sui prodotti delle *maison* di moda insistono infatti normalmente più marchi/IP, intesi come segni distintivi (ad esempio, oltre al *brand*, il marchio figurativo). Lo stesso accade sui prodotti c.d. *high tech* sui quali insistono più brevetti. La questione aveva semplificato notevolmente la determinazione e la fruizione dell’agevolazione. In tal modo, invece, in base al metodo sopradescritto, era possibile “enucleare” il reddito riferibile a tutti gli IP che insistevano sul singolo prodotto e agevolare tale reddito. Ciò senza la necessità di individuare il reddito riferibile al singolo IP.

In caso di utilizzo indiretto, i ricavi erano determinati sulla base delle *royalties* percepite. Tali ricavi venivano decurtati dei costi direttamente e indirettamente riferibili all’IP.

Specifici aggiustamenti venivano effettuati al fine di tenere conto degli oneri finanziari e delle variazioni fiscali.

Il reddito derivante dall’utilizzo degli IP, così determinato, veniva considerato agevolabile in misura pari al c.d. *Nexus ratio*. Il *Nexus ratio* consisteva in estrema sintesi e con alcuni aggiustamenti, nel rapporto tra spese di ricerca e sviluppo sostenute internamente o verso soggetti indipendenti e il totale delle spese sostenute (comprese quelle verso soggetti del gruppo). A tal fine, era necessario che il collegamento tra le spese di ricerca e sviluppo sostenute e gli IP oggetto di agevolazione risultasse da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile (c.d. *tracking and tracing*).

Al fine di vedersi riconosciuto il beneficio, il contribuente doveva sostenere, anche in misura minima, SRS. Il richiesto sostenimento di SRS da parte del soggetto che fruiva del beneficio era finalizzato a garantire che l’agevolazione fosse fruita dal soggetto che effettivamente sviluppava l’IP. Ciò al fine di garantire la coincidenza tra soggetto che realizzava il reddito e soggetto che contribuiva alla creazione del valore. Tuttavia, il contribuente non era particolarmente premiato dal sostenimento di SRS in misura significativa. Una volta raggiunta la soglia minima necessaria per fruire dell’agevolazione, l’incremento delle SRS, infatti, determinava anzi una riduzione del reddito agevolabile. In altre parole, le SRS erano il presupposto per la fruizione del VPB, ma non determinavano un incremento del beneficio.

Le sopradescritte modalità di quantificazione del beneficio influivano anche sulla fisiologica dialettica tra fisco e contribuente. Il contribuente era infatti indotto a valorizzare quanto più possibile il reddito riferibile all’IP, circoscrivendo, a livello interpretativo e nei limiti del possibile, i costi relativi. L’AdE, dal canto suo, in sede di contraddittorio, tendeva a ridimensionare il beneficio, così come ipotizzato dal contribuente, allocando al conto economico virtuale redatto alcuni costi normalmente

non conteggiati dal contribuente. A quanto ci consta, coerentemente con l'impostazione complessiva del VPB, l'AdE non poneva particolare attenzione alle SRS sostenute dal contribuente.

Tale impostazione viene completamente disconosciuta nel NPB.

Infatti, il NPB concede un'agevolazione parametrata alle SRS. Il beneficio viene determinato a prescindere dalla redditività degli IP in relazione ai quali le spese sono sostenute. In tal senso, verranno avvantaggiate le imprese c.d. "tecnologiche" e farmaceutiche che sostengono rilevanti SRS. A differenza del VPB, che "premiava" la redditività dell'IP, il NPB avvantaggia le imprese che, a prescindere dai redditi conseguiti, investono in misura significativa in RS. Ciò anche laddove tali imprese conseguano un risultato di perdita fiscale.

L'impianto del NPB influirà sul rapporto con l'AdE. Il diverso rapporto con l'AdE determinato dal NPB sarà determinato anche dalla diversa procedura prevista per la fruizione del beneficio.

Si rammenta al riguardo che, inizialmente, per il VPB la fruizione del beneficio era subordinata alla preventiva sottoscrizione di un accordo con l'AdE (c.d. ruling obbligatorio), Tuttavia, tale procedura era facoltativa (c.d. ruling facoltativo) in caso di concessione in uso del bene (c.d. "utilizzo indiretto"). L'accordo per la fruizione del VPB non era in ogni caso previsto laddove la concessione in uso fosse realizzata nei rapporti con soggetti indipendenti. Il D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (conv. con mod. L. 28 giugno 2019, n. 58) ha previsto la possibilità generalizzata di liquidare autonomamente in dichiarazione il beneficio. Il NPB sembra invece poter essere liquidato direttamente in dichiarazione.

Con ogni probabilità, infatti, l'attenzione dell'AdE si concentrerà non più sulla allocazione dei costi e dei ricavi riferibili all'ipotetica IP *company*, bensì sull'effettività delle spese sostenute e, ferma restando la necessità di ulteriori chiarimenti sul punto, sulla loro riferibilità o meno ad un determinato IP. Fondamentale importanza assumerà in tal senso la documentazione predisposta dal contribuente. Il dialogo con l'AdE, in sede di verifica, relativamente al NPB dovrebbe in effetti risultare molto meno farraginoso di quello relativo al VPB. Del resto, l'accertamento dell'effettività delle SRS e della loro riferibilità agli IP dovrebbe essere più agevole e presentare meno margini di soggettività rispetto alla valutazione della riferibilità di una singola voce al bilancio di una ipotetica IP *company*. Ad ogni modo, non si può sottacere che anche la valutazione dell'effettività delle SRS nell'ambito del CRS ha dato luogo a molteplici contestazioni in passato. Ciò in particolar modo con riferimento alle SRS commissionate a terzi. Nel provvedimento di attuazione, l'AdE dovrebbe forse valutare la possibilità di fornire delle indicazioni per ridurre la sindacabilità delle SRS da parte dei verificatori.

Molti sembrerebbero essere i punti di contatto del NPB con il CRS. È infatti ragionevole ritenere che, in linea di prima approssimazione, il perimetro applicativo delle SRS rilevanti ai fini del NPB coincida sostanzialmente con quello degli oneri rilevanti ai fini del CRS. Basti pensare, al riguardo, che la relazione tecnica quantifica le SRS rilevanti ai fini del NPB in misura pari a quelle rilevanti ai fini del CRS nella

forma vigente fino al 2018. Naturalmente, come evidenziato ai par. precedenti, occorrerà naturalmente che l'AdE chiarisca in maniera univoca le SRS agevolabili, anche alla luce dell'evoluzione che la nozione di SRS ha subito nel corso degli anni in relazione al CRS.

Non mancano peraltro alcune importanti differenze anche rispetto al CRS.

In primo luogo, il NPB rappresenta un "costo maggiorato". Non è prevista la trasformazione dello stesso in credito di imposta. Ciò, come si è visto, determina importanti conseguenze per quanto concerne la determinazione dello stesso e la sua fruizione. Sotto certi profili, il NPB, per quanto riguarda le modalità di fruizione del beneficio, è invece assimilabile al super-iper ammortamento alla cui disciplina e alla prassi relativa si potrà forse fare riferimento per chiarire alcuni aspetti applicativi.

In secondo luogo, il CRS è stato, almeno sino al 2020, una misura di natura "incrementale". Il CRS, infatti, pur con modalità oggetto di modifica nel corso del tempo, agevolava l'incremento degli investimenti effettuati in un determinato periodo di imposta rispetto alla media degli investimenti effettuati nel triennio 2012-2014. Il NPB incentiva invece il sostenimento di SRS in un dato periodo di imposta a prescindere dalle SRS sostenute nel periodo di imposta precedente. Non sono peraltro previsti limiti di importo.

Infine, ai fini del NPB, le SRS agevolabili devono necessariamente essere riferite ad un IP. Si tratta in effetti di una delle caratteristiche della nuova misura che susciteranno maggiori incertezze. Come noto, il VPB prevedeva l'instaurazione di uno stretto legame tra IP, spese sostenute e relativi redditi. Ciò nell'ottica di applicare l'agevolazione ai redditi riferibili all'ipotetica IP *company* finalizzata alla gestione dell'IP agevolato. Il CRS, invece, prescinde di fatto da tale correlazione, ponendo maggiore attenzione sulla natura delle spese sostenute e sulla loro effettività. Il NPB sotto tale profilo rappresenta una creatura "ibrida" che, nell'individuazione dei costi agevolabili sembra "assomigliare" al CRS. Tuttavia, nell'elencare il novero degli IP agevolabili, il NPB sembra, analogamente al VPB, richiedere la riferibilità delle SRS agli IP. La questione dovrà necessariamente essere oggetto di chiarimento da parte dell'AdE.

12. È a questo punto possibile svolgere alcune considerazioni in merito alla legittimità della misura anche alla luce dei principi costituzionali.

Sotto tale profilo, ci si potrebbe chiedere se l'abrogazione del VPB e la sostituzione dello stesso con il NPB non determini una violazione del legittimo affidamento del contribuente, tutelato ai sensi dell'art. 3 Cost. Il contribuente, infatti, ben poteva aver confidato nella permanenza della misura, orientando i propri investimenti proprio nell'ottica di beneficiare del VPB. Sebbene questo rappresenti uno dei profili di maggiore criticabilità della nuova misura, non sembra possibile ravvisare una violazione del principio di affidamento.

Infatti, il VPB non è retroattivo. La nuova disciplina fa salve le opzioni per il VPB già effettuate, con facoltà di "passare" al NPB. Inoltre, il meccanismo di *recapture* dovrebbe permettere di beneficiare del NPB anche con riferimento agli investimenti

effettuati prima dell'entrata in vigore della nuova misura. Tale ultima considerazione, peraltro, dovrebbe rappresentare una conferma della necessità di agevolare gli investimenti effettuati negli otto anni precedenti all'introduzione del NPB.

Per completezza, secondo la Corte Costituzionale, infatti, *“nel nostro sistema costituzionale non è affatto interdetto al legislatore di emanare disposizioni le quali vengano a modificare in senso sfavorevole per i beneficiari la disciplina dei rapporti di durata, anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti [...] Unica condizione essenziale è che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello stato di diritto”* (nn. 264/2005, 302/2010, 236/2014, 149/2017, 216/2015). Sebbene criticabile, l'abrogazione del VPB e la sua sostituzione con il NPB non può essere definita come una norma irragionevole. La relazione tecnica afferma che l'introduzione del NPB trova la propria ragion d'essere nell'esigenza di introdurre una forma di *“semplificazione del meccanismo di calcolo del beneficio (e, quindi, minori oneri amministrativi a carico dei soggetti beneficiari)”*. Inoltre, il NPB dovrebbe comportare una *“maggiore certezza e celerità nella fruizione del beneficio stesso rispetto alle tempistiche attuali”*. Ciò si dovrebbe tradurre, anche nelle intenzioni, anche in un *“livello di complessità significativamente inferiore e connessa mitigazione dell'attuale aleatorietà derivante da potenziali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria”* (cfr. Assonime, op. cit.). Si tratta di esigenze che, oltreché ragionevoli, sono conformi anche al principio di tutela dell'impresa che trova la propria origine nell'art. 41 Cost. Peraltro, la semplificazione dell'attività accertamento, alla quale, quantomeno nelle intenzioni, mira il NPB, rappresenta un fine meritevole anche in base al principio di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione di cui all'art. 97 Cost.

In aggiunta, si evidenzia che, in quanto tale, il ricorso allo strumento del decreto legge non dovrebbe porre problemi di legittimità per il NPB. La riserva fissata dall'art. 23 Cost., infatti, non è assoluta ma relativa (*“in base alla legge”*). La materia tributaria dunque è *“riservata”* alla legge in senso formale o agli altri atti aventi forza di legge, compresi i D.L. (cfr. Corte Cost. nn. 64/1965, 148/1979, 180/1996, 269/1997 e 435/2001). Resta salva ovviamente la criticità legata alla valutazione della sussistenza dei profili di necessità ed urgenza alla base della misura. Si tratta di una problematica che ormai abbraccia vasti settori del diritto, anche a prescindere dalla materia tributaria e che non può essere esaminata esaurientemente in questa sede.

Alcune riflessioni sono tuttavia opportune in merito all'esclusione di marchi e *know how* dagli IP agevolabili.

Come meglio si vedrà nel paragrafo seguente, la *ratio* del NPB è quella di fornire un incentivo per l'effettuazione di determinanti investimenti in IP da parte delle imprese italiane. Sarebbe stato dunque ragionevole agevolare tutti gli investimenti in IP che assumono maggiore rilievo nell'operatività di tali imprese. È innegabile che le spese relative allo sviluppo dei marchi e del *know how* sotto tale profilo assumono

un'importanza fondamentale. Il NPB, invece, nella versione finale non si applica alle spese relative a tali IP.

Si tratta di una soluzione probabilmente non pienamente coerente con le finalità dell'istituto. Non si può tuttavia sottacere il fatto che le spese relative allo sviluppo del *know how* infatti hanno, specie nella realtà delle imprese italiane, una natura simile alle SRS relative ai brevetti (cfr. sul punto GASPARRI T., *Marchi d'impresa esclusi dal Patent box*, in *il fisco*, 2017, 24, 2335; sia inoltre consentito di rinviare a MICHELUTTI R. - NICOLOSI F., *Know how e Patent box*, in GALLI C. (a cura di), *Il Nuovo Diritto del know-how e dei segreti commerciali*, Milano, 2018). Le spese relative allo sviluppo dei marchi, pur non essendo immediatamente riconducibili alla nozione di SRS strettamente intesa, sono meritevoli di tutela, per l'importanza che rivestono rispetto al tessuto imprenditoriale italiano, analogamente agli investimenti in SRS effettuati nel settore tecnologico. Una volta che il legislatore ha optato per agevolare non le SRS ma le SRS relative agli IP di maggiore rilievo per il sistema paese, non vi è ragione per escludere i marchi e le spese relative allo sviluppo di tali IP.

In tale contesto, si potrebbe chiedere se tale esclusione dei marchi non possa essere passibile di contestazione alla luce dell'ammissibilità dell'interpretazione estensiva delle agevolazioni fiscali formulato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 247/2017 (in opposizione all'orientamento di "stretta interpretazione" delle agevolazioni tributarie attualmente sostenuto dalla Corte di Cassazione; cfr., *inter alia*, Cass. nn. 5570/2011, 6234/2012, 5697/2014; *contra* però n. 27016/2017). Si tratta di un argomento di estrema complessità che non può essere esaurito in questa sede (cfr. sul punto l'esame di FEDELE A., *La sentenza della Corte Costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4; ID., *La Cassazione e l'interpretazione delle norme di agevolazione tributaria; primi segnali di un nuovo orientamento?*, in questa *Rivista*, 20 novembre 2018). Ad ogni modo, alla luce di tale principio di ammissibilità dell'interpretazione estensiva si potrebbe forse valutare una possibile illegittimità della misura nei limiti in cui non trova applicazione a marchi e *know how* (ad alle spese relative allo sviluppo di tali IP).

13. È opportuno infine svolgere alcune considerazioni in merito alla coerenza del NPB rispetto al dibattito attualmente in corso, all'interno dell'OCSE, sul contrasto al *profit shifting*.

Come già evidenziato, il VPB mirava ad agevolare il conseguimento di redditi da IP. La finalità del VPB era bensì quella premiare la redditività degli IP. Ciò al fine di disincentivare l'*offshoring* degli IP e, per converso, di incentivare il *reshoring* in Italia degli stessi. In tal modo, il VPB rappresentava anche un disincentivo alla *base erosion* e al *profit shifting*. Infatti, il VPB "compensava" mercè una riduzione del reddito imponibile riferibile agli IP, il vantaggio fiscale derivante dalla collocazione all'estero degli IP (e dalla conseguente deducibilità di maggiori canoni che sarebbero invece andati a ridurre la "base imponibile italiana"). La misura non mirava di per sé a di favorire gli investimenti in SRS (pur potendo essere questo un effetto indiretto della

misura), bensì ad ostacolare la collocazione artificiosa degli IP sviluppati in Italia presso strutture estere a bassa fiscalità. Questo è il motivo per cui il sostenimento di SRS pur essendo il presupposto per la fruizione del VPB, non determinavano, in caso di incremento, un corrispondente incremento del beneficio. La *ratio* della misura non era quella di incentivare il sostenimento di SRS in misura significativa, bensì quello di determinare la coincidenza tra il soggetto che sosteneva tali SRS e quello che beneficiava dei redditi da esse derivanti.

Tale approccio era peraltro coerente con le indicazioni fornite dall' OCSE nel documento denominato "Action 5" (*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance nell'ambito del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*), pubblicato nel 2015, nell'ambito del c.d. Progetto BEPS.

Dal 2015, tuttavia, il contesto internazionale è parzialmente mutato. La comunità internazionale si è in particolare concentrata sull'elaborazione di nuovi strumenti per il contrasto al *profit shifting*. Come noto, in data 8 ottobre 2021 l'OCSE ha annunciato che 136 Stati hanno siglato un nuovo accordo finalizzato all'implementazione delle misure note come Pillar 1 e 2. Il Pillar 1 non assume rilievo in questa sede. Il Pillar 2, in estrema sintesi, prevede l'applicazione in capo all'*ultimate parent company* di un gruppo multinazionale, di una *minimum tax* del 15% sul risultato di bilancio di ciascuna controllata estera. La finalità di tale misura è quella di sterilizzare l'eventuale vantaggio che un gruppo potrebbe conseguire dalla collocazione delle proprie controllate in Stati a bassa fiscalità. Il Pillar 2, infatti, dovrebbe garantire un'adeguata tassazione nello Stato di residenza delle attività svolte da un gruppo multinazionale in tutte le ipotesi in cui le stesse non siano assoggettate ad idonea tassazione nello Stato della fonte. Nel lungo termine, peraltro, il Pillar 2 dovrebbe produrre un effetto dissuasivo rispetto all'adozione di schemi di pianificazione fiscale internazionale. Infatti, laddove tale misura operi in maniera effettiva, i gruppi multinazionali perderanno interesse nel localizzare in Stati a fiscalità privilegiata le società detentrici degli IP di maggiore valore. A propria volta, gli Stati che attualmente applicano aliquote inferiori alla media degli altri Stati perderanno attrattività e, per l'effetto, saranno portati ad innalzare le proprie aliquote. Non avrebbe infatti senso per tali Stati mantenere aliquote inferiori alla media, rinunciando a gettito, laddove si avesse la certezza che ciò non garantirebbe agli Stati stessi maggiori competitività, in quanto in ogni caso tali imposte verrebbero prelevate nello Stato di residenza della casa madre. Nel lungo periodo, pertanto, l'adozione congiunta del Pillar 1 e del Pillar 2 dovrebbe comportare un'uniformazione delle aliquote applicate dai diversi Stati. Peraltro, essendo la misura adottata dalla maggioranza degli Stati, i Gruppi multinazionali sono disincentivati dal collocare la propria sede dell'Amministrazione al fine di evitare la *minimum tax* (sul punto, sia consentito rinviare a NICOLOSI F., *Pillar 1 e 2: un nuovo assetto fiscale internazionale*, in *Novità Fiscali*, SUPSI, 2021, 12). La *minimum tax* trova applicazione con riferimento alle imprese che abbiano conseguito ricavi consolidati di gruppo per un ammontare pari a USD 750 milioni. L'accordo raggiunto prevede una tabella di marcia in base alla quale nel 2022 si prevede la firma di una

Convenzione multilaterale. Tale Convenzione dopo la ratifica dei singoli Paesi, dovrebbe portare all'entrata in vigore delle diverse parti della soluzione a due pilastri entro il 2023. In data 20 dicembre 2021, l'OCSE ha pubblicato il documento OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris. Tale documento contiene le disposizioni di dettaglio del Pillar 1.

Nel nuovo assetto internazionale, il VPB perde sotto certi profili la propria ragion d'essere. Assumendo che il Pillar 1 ottenga gli effetti sperati, i gruppi multinazionali perderanno l'interesse a collocare artificialmente i propri IP in Stati a bassa fiscalità. L'applicazione della *minimum tax* dovrebbe infatti sterilizzare il relativo vantaggio. Nel lungo periodo peraltro, i regimi di favore al riguardo dovrebbero ridursi. In tale contesto, l'adozione di un regime finalizzato ad agevolare il *reshoring* nello Stato di residenza degli IP perde inevitabilmente di significato. Peraltro, una volta che il *driver* fiscale non sarà più un criterio dominante nelle scelte delle imprese multinazionali, queste tenderanno ad "inseguire" i leciti benefici fiscali derivanti dalle agevolazioni fiscali concesse dai singoli Stati nelle singole giurisdizioni. Coerentemente gli Stati tenderanno vieppiù ad orientare il comportamento degli operatori verso comportamenti considerati, per ragioni fiscali, maggiormente virtuosi. In questo contesto, assumeranno dunque particolare rilievo le misure volte ad incentivare l'effettuazione di nuovi investimenti. Sotto tale profilo, il NPB, agevolando il sostenimento di SRS, è maggiormente coerente con le esigenze dell'Italia nel nuovo assetto fiscale internazionale.

Non mancano tuttavia alcune criticità.

In primo luogo, il Pillar 1 non verrà adottato prima di due anni. In questo contesto, l'eliminazione del VPB è forse prematura.

In secondo luogo, il Pillar 1 troverà applicazione solo con riferimento alle imprese aventi ricavi superiori a USD 750 milioni. Di conseguenza, con riferimento a molte delle imprese italiane permane l'esigenza di contrastare la localizzazione all'estero degli IP, mercè il VPB. Sotto un profilo di coerenza sistematica, si sarebbe potuto valutare di abrogare il VPB solo con riferimento ai soggetti che, superando il detto *threshold*, erano soggetti al Pillar 1. Si sarebbe forse trattata della soluzione più coerente sul piano del nuovo assetto internazionale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO G. - SPAZIANI R., *Patent box: debutto nel mod. redditi dell'opzione in dichiarazione e della clausola di grandfathering*, in *Corr. Trib.*, 2018, 19, 1463 ss.

ARGINELLI P. - PEDACCINI F., *Prime riflessioni sul regime italiano di patent box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'Ocse in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, 57-90

ASSONIME, *Circolare 28 ottobre 2021, n. 30*

DELLA VALLE E., *Patent box e tutela giurisdizionale*, in *il fisco*, 2016, 20, 1907 ss.

- FEDELE A., *La sentenza della Corte Costituzionale come “rimedio” al rifiuto dell’estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, II, 171 ss.
- FEDELE A., *La Cassazione e l’interpretazione delle norme di agevolazione tributaria: primi segnali di un nuovo orientamento?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 novembre 2018
- GARUFI S. - GARBARINO C., *Contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più effettivo: considerare la trasparenza e la sostanza*, in *Fisc. comm. intern.*, 2015, 7, 10 ss.
- SCALA G., *Patent box: nexus ratio e operazioni straordinarie*, in *il fisco*, 2016, 18, 1709 ss.
- GASPARRI T., *Marchi d’impresa esclusi dal Patent box*, in *il fisco*, 2017, 24, 2335 ss.
- LAUGELLI R., *“Patent Box”: agevolabili anche i marchi in corso di registrazione*, in *Prat. fisc. prof.*, 2016, 41, 17 ss.
- MICELI R., *Patent box: ratio legis, disciplina, possibili profili abusivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 79 ss.
- MICHELUTTI R. – NICOLOSI F., *Know how e Patent box*, in GALLI C. (a cura di), *Il Nuovo Diritto del know-how e dei segreti commerciali*, Milano, 2018
- NICOLOSI F., *Pillar 1 e 2: un nuovo assetto fiscale internazionale*, in *Novità Fiscali*, SUPSI, 2021, 12
- OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris
- OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris
- PENNESI M. - D’AVOSSA M., *I primi accordi preventivi sul Patent box*, in *Corr. Trib.*, 2017, 19, 147 ss.
- PENNESI M. - GALLUCCI G., *Accesso al Patent box per i marchi in corso di registrazione*, in *Corr. trib.*, 2017, 5, 361 ss.
- PENNESI M. - ROMAGNOLI V., *“Patent box” più coerente, ma non tutti i dubbi sono risolti*, in *Corr. trib.*, 2016, 7, 507 ss.
- VICINI RONCHETTI A., *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazione sulla patent box*, in *Rass. trib.*, 2016, 3, 671 ss.