

## Nuovo Patent box, come si calcola la deduzione

### *Dalle Entrate l'atteso provvedimento attuativo*

*Maurizio Nastri, Marco Piazza, Marco Volante - La Settimana Fiscale n. 10/2022*

*In data 15 febbraio 2022 è stato pubblicato da parte dell'agenzia delle Entrate il provvedimento attuativo del cd. «nuovo Patent box» al fine di consentire di aderire al regime agevolativo, nonché individuare la documentazione da predisporre e conservare per la disapplicazione delle sanzioni in caso di recupero dell'agevolazione. Il nuovo provvedimento, tra l'altro, individua puntualmente quali sono le spese di ricerca e sviluppo cui si applica la maggiorazione della deduzione del 110% e riconosce espressamente la possibilità di presentare istanza di interpello in presenza di obiettive condizioni di incertezza.*

### **Il nuovo Patent box: dal decreto fiscale alla Legge di bilancio 2022**

L'articolo 6, DL 146/2021 (di seguito anche «Decreto Fiscale»), nella sua formulazione originaria, consentiva, a **certe condizioni**, di **maggiorare** del **90%** l'ammontare deducibile dei **costi di ricerca e sviluppo** sostenuti dai soggetti titolari di reddito d'impresa in relazione ai seguenti beni:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli;
- processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili;
- marchi d'impresa.

Il **risparmio** d'imposta derivante dall'agevolazione introdotta dal Decreto Fiscale, in presenza di un'aliquota d'imposta complessiva (Ires e Irap) del 27,9%, era pari al **25,11%** dei costi sostenuti.

L'agevolazione si applica a condizione che il soggetto svolga attività di ricerca e sviluppo finalizzata alla creazione e allo sviluppo dei beni intangibili usati (direttamente o indirettamente) nello svolgimento della propria attività d'impresa. L'utilizzo del bene intangibile dunque, come in passato, può essere:

- diretto: si pensi, ad esempio, ad una società che utilizza un proprio brevetto per produrre prodotti da collocare sul mercato;
- indiretto: si pensi, ad esempio, ad una società che realizza un software applicativo che cede in licenza a fronte di un canone.

L'attività di ricerca e sviluppo può anche non essere svolta direttamente dal soggetto ma per il tramite di contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati o società «non correlate» (direttamente o indirettamente) al soggetto che richiede l'agevolazione.

Rispetto a quanto sopra, l'articolo 1, comma 10 della Legge di bilancio 2022 interviene sotto un duplice profilo: la **maggiorazione** dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti passa dal 90% al **110%** e i beni agevolabili sono solo i seguenti:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli.

A differenza di quanto disposto dal DI 146/2021, escono dalla rosa degli intangibili agevolabili marchi d'impresa e formule/informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (cd. know how). Il **risparmio** d'imposta derivante dalla nuova formulazione dell'agevolazione, in presenza sempre di un'aliquota d'imposta complessiva (Ires e Irap) del 27,9%, passa dal 25,11% al **30,69%** dei costi sostenuti.

Rispetto all'originaria formulazione della nuova agevolazione prevista dal DI 146/2021, la Legge di bilancio, sopprimendo il comma 9 dell'articolo 6 di tale decreto, ha eliminato il divieto di cumulare tale agevolazione con il *tax credit* R&S. Pertanto, le due agevolazioni risultano ora tra loro cumulabili.

Un'ulteriore novità introdotta dall'articolo 1, comma 10 della Legge di bilancio 2022, che interessa i soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo finalizzate a generare un intangibile agevolabile, è contenuta nel (nuovo) comma 10-*bis* introdotto nell'articolo 6 del Decreto Fiscale: tali soggetti possono beneficiare della maggiorazione del 110% per i costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli otto periodi d'imposta che precedono quello nel corso del quale il bene agevolato ottiene la privativa industriale. A questo proposito, la relazione tecnica specifica che, in caso per esempio di intangibile brevettato nel 2021, la maggiorazione del 110% dei costi in esame si applica già con riguardo alle spese sostenute a partire dal 2013. In altri termini, sono agevolabili anche costi sostenuti prima dell'entrata in vigore della novità in tema di maggiorazione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo. Conclusione che è stata confermata dall'agenzia delle entrate in occasione del «Telefisco 2022».

Allo scopo di evitare le sanzioni per infedele dichiarazione, i soggetti che vorranno usufruire del regime in esame potranno predisporre un **set di documenti utili** al fine di consentire l'esame delle informazioni necessarie alla determinazione dell'agevolazione. Il possesso del set di documenti di cui si discute dev'essere comunicato all'agenzia delle Entrate nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione. A questo proposito, qualora la misura dell'imposta (Ires nonché Irap) ovvero del credito scaturito a seguito dell'accesso all'opzione fosse oggetto di rettifica, la consegna all'Amministrazione finanziaria del set documentale renderà scevro il contribuente dalle sanzioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 471/1997.

La Legge di bilancio 2022 elimina la possibilità di esercitare le opzioni per il Patent box<sup>(1)</sup> riferite al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DI 146/2021 e ai periodi d'imposta successivi. Resta ferma, viceversa, la possibilità di esercitare l'opzione per il Patent box (nonché per il suo rinnovo) in relazione al periodo d'imposta che precede quello in corso alla data di entrata in vigore del DI 146/2021. Pertanto, per i soggetti con

periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'esercizio dell'opzione con riferimento al 2020 è valido.

In caso di esercizio dell'opzione per il Patent box in relazione a periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del suddetto decreto, è possibile scegliere di aderire alla nuova agevolazione (in sostituzione della precedente), previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite dall'agenzia delle Entrate con il provvedimento in commento. Ciò vale a condizione che non sia stato sottoscritto un accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-ter del Dpr 600/1973, per il periodo di validità dello stesso, e che non si sia optato per il regime di autoliquidazione introdotto dall'articolo 4 del Dl 34/2019.

### **Il provvedimento agenzia delle Entrate 15 febbraio 2022**

Con il provvedimento in esame viene data attuazione al citato articolo 6, disciplinando, al contempo, la struttura e i contenuti della documentazione utile al fine di evitare sanzioni e le modalità di esercizio delle opzioni per il nuovo regime agevolativo. Il provvedimento, inoltre, dispone che i contribuenti possono presentare istanza di interpello in presenza di obiettive condizioni di incertezza.

Sul piano soggettivo, possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti titolari di reddito d'impresa **(2)** che si qualificano come investitori. È investitore, ai fini in esame, il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico degli intangibili agevolabili (non necessariamente il proprietario), il quale realizza investimenti in attività di ricerca e sviluppo nell'ambito dell'attività svolta, sostenendo i costi, assumendo i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati. Un soggetto titolare di reddito d'impresa nonché titolare del diritto di sfruttamento dell'intangibile agevolabile non ha diritto di accedere all'agevolazione nel caso in cui non resti inciso dai costi sostenuti per effettuare investimenti in attività rilevanti.

**L'agevolazione non spetta** ai soggetti che determinano il reddito imponibile su base catastale o forfettaria ovvero siano in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal codice di cui al Dlgs 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni **(3)**.

Gli intangibili **(4) oggetto di agevolazione**, come specificato dal provvedimento, includono:

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

Inoltre, rientrano nell'agevolazione due o più intangibili tra quelli elencati sopra collegati tra loro da un vincolo di complementarità tale per cui la realizzazione di un prodotto (o famiglia di prodotti) o di un processo (o famiglia di processi) sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

Le spese la cui deduzione è maggiorata del 110% devono essere sostenute per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo definite dal provvedimento «attività rilevanti» relative agli intangibili di cui sopra. Costituiscono attività rilevanti:

- le attività di ricerca industriale **(5)** e sviluppo sperimentale **(6)** di cui all'articolo 2 del decreto Mise del 26 maggio 2020;
- le attività di innovazione tecnologica **(7)** di cui all'articolo 3 del medesimo decreto;
- le attività di design e ideazione estetica **(8)** di cui all'articolo 4 del medesimo decreto;
- le attività di tutela legale dei diritti sugli intangibili.

Come anticipato, l'attività di ricerca e sviluppo può anche essere svolta indirettamente per il tramite di contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati o società non correlate (direttamente o indirettamente) al soggetto che richiede l'agevolazione.

In questi casi le attività rilevanti devono comunque essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore, attraverso il proprio personale, e i contratti devono prevedere che il rischio di insuccesso (sia tecnico che finanziario) sia posto a carico dell'investitore.

Le attività rilevanti devono essere svolte in laboratori o strutture site:

- nel territorio italiano;
- in stati appartenenti all'Unione europea;
- in stati aderenti allo spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio d'informazioni.

La **maggiorazione della deduzione** si calcola sul costo fiscalmente deducibile, si imputa nell'esercizio di competenza in cui l'onere è stato sostenuto e si applica alle seguenti spese:

- spese per il personale (dipendente) **(9)**, autonomo o diverso dai precedenti) direttamente impiegato nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo;
- quote di ammortamento **(10)**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni intangibili utilizzati nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo che qui interessano;
- spese per servizi di consulenza, per materiali e analoghe inerenti alle attività rilevanti;
- spese connesse al mantenimento dei diritti sugli intangibili oggetto di agevolazione (rinnovo, protezione, prevenzione della contraffazione, ecc.).

Le spese elencate, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, rilevano per competenza nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate ai fini del calcolo della maggiorazione del 110% a prescindere dal set di principi contabili adottato per redigere il bilancio, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse. L'irrilevanza della capitalizzazione implica che la maggiorazione del 110% dei costi

sostenuti spetta interamente nel periodo d'imposta di sostenimento dei costi anche nel caso in cui siano capitalizzati.

Come espressamente stabilito dal provvedimento in esame, non rilevano ai fini del calcolo che qui interessa gli effetti derivanti da eventuali **rivalutazioni** o **riallineamenti**.

Ai fini del cd. «**meccanismo premiale**» **(11)**, con particolare riferimento alla definizione delle attività rilevanti, il provvedimento ha specificato che tra le attività rilevanti rientrano anche quelle di ricerca fondamentale **(12)** indicate nell'articolo 2, lettera a) del citato decreto Mise nonché quelle finalizzate a ideare e realizzare un software protetto da copyright. Il provvedimento specifica, peraltro, che devono essere escluse dalle spese sostenute per lo svolgimento delle attività rilevanti quelle che hanno concorso alla formazione del numeratore nel cd. *nexus ratio* utile ai fini del vecchio Patent box. Inoltre, in caso di operazioni straordinarie (anche fiscalmente realizzative) che comportano il trasferimento dell'azienda (o del ramo) cui sono riferibili le spese di cui si discute, il diritto di apportare la variazione in diminuzione del 110% spetta al soggetto titolare dell'azienda (o ramo) nel periodo d'imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

La **base di calcolo** del **110%** applicabile nel caso di meccanismo premiale include anche le spese necessarie per ottenere il titolo di privativa industriale.

Circa la possibilità di beneficiare dell'esimente sanzionatoria in caso di predisposizione di idonea documentazione, sulla base del provvedimento occorre predisporre un documento articolato in due sezioni, similmente a quanto previsto in caso di applicazione del Patent box secondo il modello della «autoliquidazione» in ipotesi di utilizzo diretto dei beni immateriali (quale alternativa all'istanza di ruling). Tale documento, da redigersi per ciascun periodo d'imposta per il quale il contribuente intende fruire della maggiorazione del 110%, dev'essere firmato dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il documento è articolato in due sezioni **(13)** nel seguito brevemente descritte:

- **sezione A:** è diretta a descrivere nel dettaglio il soggetto che usufruisce dell'agevolazione. In sintesi, la stessa dovrà riportare le seguenti informazioni:
  - **struttura partecipativa dell'impresa** anche in relazione alle società associate ed eventi straordinari, per il tramite, ad esempio, di organigrammi accompagnati da una nota che evidenzia le operazioni di riorganizzazione occorse nel periodo d'imposta cui l'agevolazione fa riferimento con particolare riguardo agli intangibili trasferiti;
  - **attività rilevanti**, natura dell'investitore ed eventuale attività svolta con le società associate;
  - attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti, descrivendo, ad esempio, l'oggetto del contratto e la natura di investitore del committente;
  - **modello organizzativo** dell'impresa;
  - **relazione tecnica**, volta ad illustrare il fine, i contenuti nonché i risultati delle attività rilevanti svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti in

corso di realizzo con tutti i rischi e benefici che gli stessi comportano; tale relazione, nel caso di attività rilevanti organizzate e svolte internamente all'impresa, dev'essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività rilevanti o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto e dev'essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa, ai sensi della normativa in tema di dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà. Nel caso in cui le attività rilevanti siano commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività rilevanti e dev'essere firmata dal rappresentante legale dell'impresa commissionaria come nel caso precedente;

- **funzioni, rischi e beni dell'impresa;** in caso di utilizzo indiretto del bene, dev'essere allegata una copia del contratto di concessione in uso, precisando se il concessionario appartiene al medesimo gruppo del soggetto concedente;
- **sezione B:** è finalizzata a circoscrivere la base di calcolo e le spese rilevanti in relazione a ciascun periodo d'imposta in cui è applicato il nuovo Patent box. In sintesi, all'interno di tale sezione occorre fornire le seguenti informazioni:
  - **informazioni** inerenti alle spese agevolabili sostenute con riferimento a ciascun intangibile, tramite schede desumibili, ad esempio, dalla contabilità analitica (con indicazione dei criteri di individuazione dei conti gestionali riferibili alle predette spese), e prospetti di riconciliazione tra le singole voci di spesa e i conti di mastro che le riguardano nonché con il bilancio di verifica e quello di esercizio. A corredo delle suddette schede occorre allegare documentazione relativa:
    - a. al personale impiegato nelle attività rilevanti;
    - b. ai costi promiscui;
  - **variazioni fiscali** direttamente e indirettamente riferibili ai beni intangibili oggetto di agevolazione, riconciliate con le dichiarazioni dei redditi e Irap.

Il possesso del documento predisposto sulla base di quanto sopra dev'essere comunicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta per il quale si intende beneficiare della maggiorazione; in caso contrario, non è possibile disapplicare le sanzioni previste dall'articolo 1, comma 2, del DL 18 dicembre 1997, n. 471. La consegna del documento dev'essere effettuata entro 20 giorni dalla relativa richiesta.

L'eventuale documentazione aggiuntiva richiesta dall'autorità in sede di attività di controllo (o altra attività istruttoria) dev'essere fornita entro il termine di 7 giorni dall'avvenuta richiesta (o entro un periodo più ampio in ragione della complessità dell'operazione sottoposta ad analisi, compatibilmente con i tempi del controllo).

### **Il regime transitorio e modalità di esercizio dell'opzione**

Come indicato in precedenza, con la Legge di bilancio 2022:

- viene meno la possibilità di esercitare le opzioni per il Patent box riferite al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DI 146/2021 e ai periodi d'imposta successivi. Resta ferma, viceversa, la possibilità di esercitare tale opzione (nonché quella per il suo rinnovo) in relazione al periodo d'imposta che precede quello in corso alla data di entrata in vigore del DI 146/2021. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'esercizio dell'opzione con riferimento al 2020 è valido;
- in caso di esercizio dell'opzione per il Patent box in relazione a periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del suddetto decreto, è possibile scegliere di aderire alla nuova agevolazione (in sostituzione della precedente), previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite dall'agenzia delle Entrate con il provvedimento in commento, di seguito indicate. Ciò vale a condizione che non sia stato sottoscritto un accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-ter del Dpr 600/1973, per il periodo di validità dello stesso, e che non si sia optato per il regime di autoliquidazione introdotto dall'articolo 4 del DI 34/2019.

In relazione alla possibilità di passare dal Patent box alla nuova agevolazione oppure, a seconda dei casi, di continuare ad applicare la precedente normativa anche con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DI 146/2021 e ai periodi d'imposta successivi, beninteso in presenza di un'opzione per il Patent box validamente esercitata, il provvedimento in commento contiene le seguenti regole:

- **l'opzione per la nuova agevolazione** può essere esercitata previa comunicazione da trasmettersi, tramite Pec o con raccomandata a/r, all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al Patent box, nella quale, con specifico riferimento all'istanza a suo tempo presentata, viene manifestata, in maniera irrevocabile, l'espressa volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura;
- i contribuenti che hanno optato per l'autoliquidazione con riferimento al periodo d'imposta 2020 (o precedenti) possono beneficiare delle regole previste da tale regime per tutto il quinquennio in cui l'opzione è valida senza che sia necessario optare per il medesimo regime di autoliquidazione annualmente nelle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2021 (e seguenti), diversamente da quanto desumibile dal modello Redditi 2022 e dalle relative istruzioni;
- i contribuenti diversi da quelli elencati in precedenza, che intendono optare per la nuova agevolazione, devono esercitare l'opzione per tale agevolazione come previsto in generale. A seguito di tale opzione, quella manifestata per il precedente regime Patent box si considera revocata;
- l'opzione per il Patent box non può essere esercitata, neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021 (previsione che dovrà essere chiarita da parte dell'amministrazione finanziaria, quantomeno con riferimento alla correttezza e all'origine della data indicata).

Come è noto, in presenza di obiettive condizioni di incertezza riguardanti l'applicazione delle disposizioni di natura tributaria, i contribuenti possono presentare istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. a), dello Statuto dei diritti del contribuente. Tale possibilità è espressamente ammessa dal provvedimento in commento, il quale precisa anche che qualora la risposta all'istanza di interpello presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di *design* e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione, resta ferma la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dal Mise.

**Note:**

- 1)** Si fa riferimento alle opzioni previste dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 190/2014 e dall'articolo 4 del DI 34/2019.
- 2)** Inclusi i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir, a condizione che siano 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, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni agevolabili.
- 3)** Nel caso in cui una delle situazioni di cui sopra sopravvenga rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione, quest'ultima verrà meno a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta in cui la condizione si verifica.
- 4)** Per la definizione di bene intangibile, nonché dei requisiti richiesti per la loro esistenza o protezione, si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.
- 5)** Sulla base di quanto disposto dall'articolo 2 del decreto Mise, si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.
- 6)** Sulla base di quanto disposto dall'articolo 2 del decreto Mise, si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il



risultato dei lavori di sviluppo sperimentale e di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo s'intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota s'intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.

**7)** Sulla base di quanto disposto dall'articolo 3 del decreto Mise, costituiscono attività di innovazione tecnologica i lavori diversi da quelli indicati nell'articolo 2 del presente decreto finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa. A titolo esemplificativo e non esaustivo, per prodotti nuovi o significativamente migliorati s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.

**8)** Sulla base di quanto disposto dall'articolo 4 del decreto Mise, costituiscono attività di design e innovazione estetica i lavori diversi da quelli indicati nell'articolo 2 e 3 del presente decreto finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali; quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

**9)** Per le spese di personale relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato assume rilevanza la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede.

**10)** Ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, le quote di ammortamento sono quantificate utilizzando il costo fiscalmente riconosciuto dei beni, determinato ai sensi dell'articolo 110 del Tuir, ridotto dell'ammontare delle spese capitalizzate che hanno già usufruito, anche in applicazione del «meccanismo premiale» (di seguito definito), della predetta maggiorazione.

**11)** Si tratta del meccanismo applicativo previsto dal comma 10-bis dell'articolo 6 del DL 146/2021 indicato in precedenza.

**12)** Sulla base di quanto disposto dall'articolo 2 del decreto Mise, si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa; il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.

**13)** Le imprese classificabili come medie, piccole nonché micro possono assolvere all'impegno documentale in forma semplificata fornendo tuttavia informazioni equipollenti.

---

In Redazione: Paolo Di Gregorio