

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Reddito d'impresa. Per beneficiare della detassazione è richiesto solo che il software sia brevettabile anche se sono esclusi gli utilizzi puramente strumentali

Così il patent box incontra il credito R&S

La stessa operazione può avere entrambi i bonus ma la nozione di «novità» è più severa per l'attività di ricerca

A CURA DI
Luigi Ferrajoli

Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo (R&S), come contenuto nel Piano Industria 4.0, e il patent box premiano le imprese che - in senso lato - investono nel settore dell'innovazione. Alla luce di questa finalità "comune", tuttavia, è necessario analizzare i profili di convivenza, sovrapposizione ed eventuale conflitto delle due agevolazioni.

La circolare 5/E/2016 ha chiarito che il credito d'imposta R&S e il patent box rappresentano distinti strumenti sinergici: il primo opera attraverso il riconoscimento di un'agevolazione ancorata alla misura degli investimenti effettuati; il se-

condo garantisce la detassazione dei redditi prodotti in ragione dello sfruttamento di beni immateriali derivanti da attività di ricerca, sviluppo e incremento degli stessi, diversamente.

IL FATTORE TEMPO

Mentre per l'attività di sviluppo è premiato l'investimento in quanto tale, per «raddoppiare» lo sconto occorre un bene immateriale

quire e mantenere nel tempo. Il ministero dello Sviluppo economico, con la circolare 59990 del 9 febbraio 2018, ha fornito chiarimenti sulla disciplina del credito d'imposta

R&S, proprio traendo le mosse dagli investimenti effettuati dalle imprese italiane nel settore hi-tech. Secondo il ministero, il software per la cui scoperta o implementazione viene chiesto il credito d'imposta deve essere portatore di un reale progresso scientifico e tecnologico; in particolare, deve essere funzionale alla risoluzione di una problematica su base sistematica. In altri termini, la circolare ministeriale ha escluso dall'agevolazione le attività di tipo ricorrente o di routine, quali ad esempio quelle che possono risolversi nel mero utilizzo di un software per una nuova applicazione o semplicemente per un nuovo scopo.

La locuzione «ricerca e sviluppo» contenuta nell'articolo

8 del Dm 28 novembre 2017 cita alla lettera d) «l'ideazione e la realizzazione del software protetto dal copyright». Il che pare rispondere a requisiti meno stringenti di quelli appena visti per il credito R&S. Di fatto, quando si tratta di stabilire se le innovazioni tecnologiche riferite all'evoluzione di un software possono beneficiare del patent box, il necessario elemento di novità sembra risolversi nelle procedure che portano al riconoscimento del copyright.

D'altra parte, l'Agenzia, con la risoluzione 28/E/2017, aveva già preso posizione sull'applicazione del patent box in casi di utilizzo indiretto di un nuovo programma applicativo. Le Entrate erano state chiamate a rispondere a un'istanza di inter-

pello presentata da una società che voleva applicare il patent box in un caso di software coperto da copyright concesso in uso in forma di licenza iniziale, con successivi canoni di assistenza e manutenzione. Partendo dal principio Oese del *nexus approach* (quale necessario collegamento tra l'agevolazione e l'effettivo svolgimento di un'attività economica che si sostanzia nella ricerca e sviluppo), l'Agenzia ha escluso dal beneficio soltanto il novero delle attività che - profilandosi come mere operazioni di implementazione, aggiornamento e personalizzazione del programma - si risolvono in una forma puramente strumentale di utilizzo del software.

Gli incroci possibili

IL CASO	CREDITO R&S	PATENT BOX
RICERCA INFRAGRUPPO		
In un dato esercizio, la società Alfa sostiene i costi per un'attività di ricerca commissionata a Beta, società che fa parte dello stesso gruppo.	Nello stesso esercizio in cui ha sostenuto i costi, Alfa può beneficiare del credito per R&S se acquisisce da Beta il dettaglio dei costi sostenuti, supportati da documentazione.	Il patent box spetterà solo se e quando l'attività di ricerca darà alla luce un titolo di proprietà industriale (anche <i>know-how</i>) ed entro il 30% delle spese qualificate (<i>uplift</i>).
CANONE PER IL SOFTWARE		
La società Gamma paga un canone per l'utilizzo di software applicativi in cloud.	Il canone periodico per l'utilizzo del software non beneficia del credito per ricerca e sviluppo.	La spesa non implica lo sfruttamento di un intangibile: il patent box è escluso.
SVILUPPO DEL PACKAGING		
La società Delta sostiene oneri per lo sviluppo di un packaging che garantisce una maggiore conservazione dei prodotti.	I costi sostenuti da Delta possono beneficiare del credito d'imposta per ricerca e sviluppo.	Delta può beneficiare del patent box. Dal 1° gennaio 2018 c'è la necessità di distinzione per ogni bene immateriale.
PROMOZIONE E COMUNICAZIONE		
La società Teta sostiene spese di promozione e comunicazione per una nuova invenzione.	Le spese di promozione e comunicazione non generano alcun credito R&S.	Esclusa la possibilità di avere il patent box su tali spese, anche se l'invenzione è agevolabile.
DIFESA DEL BREVETTO		
Alfa sostiene alcune spese per la difesa del brevetto industriale (spese investigative e legali).	Il credito R&S spetta se le spese sono la prosecuzione naturale di un'attività di ricerca e sono funzionali a registrare il brevetto.	Alfa può beneficiare del patent box.
CREAZIONE DEL MARCHIO NEL 2018		
Gamma, nell'esercizio 2018, sostiene costi di ricerca per la creazione di un marchio, insieme agli oneri per la registrazione internazionale.	Il credito R&S è escluso in ragione dell'ordinaria impossibilità di individuare attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta.	Il patent box è escluso, a seguito della riforma introdotta dalla legge 96/2017.

Il caso. Sfruttamento dell'agevolazione condonato per le licenze intercompany

Royalty infragruppo al test dell'inerenza

Spesso nei gruppi d'impresa i diritti di proprietà dei beni immateriali sono concentrati presso la capogruppo, per centralizzare la struttura e la gestione complessiva. Di conseguenza, i relativi rapporti vengono normalmente regolati da contratti concernenti il trasferimento dei beni intangibili, con la stipula delle modalità con cui sono trasferiti i diritti di sfruttamento del bene.

L'assegnazione di un diritto all'utilizzo avviene nell'ambito di un dato territorio, coincidendo con quello in cui opera la società licenziataria appartenente al gruppo, con il pagamento di una *royalty* periodica che vale a qualificare la spesa per la

concessione in sub-licenza (in esclusiva o no). Dalle pattuizioni contrattuali in essere emerge una specifica tipologia di utilizzo (diretto e/o indiretto) riferente ai fini del patent box.

Poniamo il caso di una società licenziataria italiana che voglia quantificare il reddito agevolabile ai fini del patent box connesso allo sfruttamento del diritto di proprietà industriale. Tale società deve innanzitutto procedere alla determinazione del contributo economico complessivo al bene intangibile, che deve essere poi moltiplicato per il rapporto tra le spese qualificate di ricerca e sviluppo e i costi complessivi-

mente sostenuti.

Proprio in relazione al calcolo dei costi complessivi, posti al denominatore della formula utilizzata per l'ottenimento del coefficiente *nexus ratio*, il corrispettivo corrisposto per la *royalty* - secondo il principio generale di inerente dei costi - dovrà essere caratterizzato da un nesso di strumentalità con l'attività svolta dalla società. In altri termini, lo sfruttamento del bene intangibile dovrà avere una concreta utilità per l'incremento dei ricavi societari.

In secondo luogo, occorrerà operare in ossequio al principio della *substantial activity*. Secondo questo principio - nel calcolo

del rapporto tra spese qualificate e costi complessivi - i costi non qualificati (infragruppo e di acquisizione da terzi) incrementano il numeratore (*up-lift*) nel limite del 30%, partendo dal presupposto che solo una certa quota di costi possa essere data in outsourcing a società del gruppo senza che la società ne perda il controllo e la gestione (*control over risks*).

Inoltre, va ricordato che nell'ambito di attività di ricerca e sviluppo operate infragruppo può accadere che solo una parte degli oneri sostenuti concorra effettivamente alla formazione delle spese complessive. Tale circostanza era già stata

oggetto di chiarimenti con la circolare 11/E/2016.

Nell'occasione, l'Agenzia aveva precisato che il numeratore del *nexus ratio* può essere sì incrementato dei costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo sostenuti dal soggetto beneficiario dell'agevolazione nell'ambito di accordi per la ripartizione dei costi (*Cost Contribution Arrangements, Cca*), ma solo nei limiti dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi e sempre che gli oneri sostenuti dal soggetto che ha svolto l'attività sostanziale di ricerca siano qualificabili come in parte a vantaggio della società consorella che, diversamente, vede tali costi esclusi.

DIRITTO DELL'ECONOMIA

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

Testamento. No all'accrescimento: la Cassazione torna su un principio stabilito, tuttavia, per un caso diverso

Eredità, l'apertura fissa la legittima

L'entità del dovuto non è influenzata dalla rinuncia di un avente diritto

A CURA DI
Angelo Busani

L'entità della quota di legittima si stabilisce all'atto dell'apertura della successione e non è influenzata dal fatto che uno dei legittimari rinunci all'eredità. Inoltre, il godimento di un immobile che il *de cuius*, durante la propria vita, abbia concesso a titolo di comodato, non è considerabile quale donazione e pertanto non rileva ai fini del calcolo della quota di legittima (si veda l'articolo qui sotto).

La Cassazione ha enunciato questi rilevanti principi nella sentenza n. 27250 del 16 novembre 2017. Sotto il profilo del calcolo di quanto sia ampia la quota di legittima, il problema è assai delicato. Si pensi al caso del padre che lasci due figli e il coniuge e, nel suo testamento, istituisca eredi il coniuge e uno solo dei due figli, diseredando l'altro; si aggiunga che quest'ultimo rinunci a impugnare il testamento per rivendicare la sua quota di legittima. Infi-

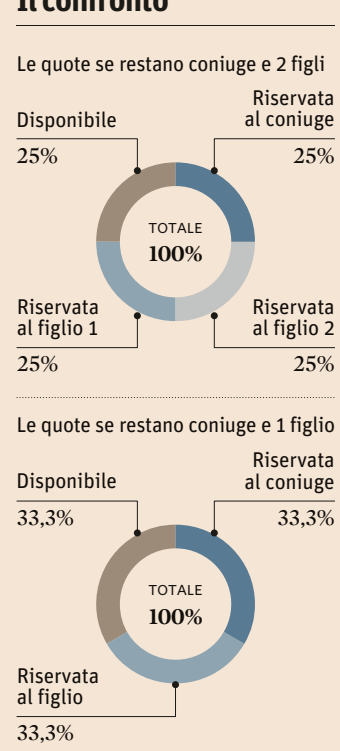
ne, si ipotizzi anche il caso in cui il *de cuius* abbia stipulato, in vita, rilevanti donazioni a favore di terzi, ciò che induce i suoi legittimari (coniuge e figlio accettato) ad agire per ottenere la quota che la legge loro riserva. Ebbene, la quota di legittima di questi due eredi è pari a un terzo per ciascuno (così come sarebbe se il terzo figlio non fosse mai esistito) e a un quarto per ciascuno, cioè pari a quella che spetterebbe ai legittimari del *de cuius* se tutti i pretendessero? In altre parole, si chiede se quando il legittimario rinuncia o non si accresce in un'azione di impugnazione, la quota di legittima dei coeredi legittimari non si accresca.

Che cosa succede, se il coniuge, lo testimonia il testamento, è voluta una sentenza in un'unità della Cassazione n. 129 del 9 giugno 2006) a mantenere, seppur parziale, la parte ferma sulla questione. Nel 2006, infatti, la Corte sancì il principio in base al quale l'individuazione della quota di riserva spettante alle singole cate-

gorie di legittimari e ai singoli legittimari appartenenti alla medesima categoria va effettuata in base alla situazione esistente al momento dell'apertura della successione e non in base a quella che si determina per effetto del mancato esperimento, per rinuncia o per prescrizione, dell'azione di riduzione da parte di qualcuno dei legittimari.

Senonché questo punto fermo si è limitato al caso, giudicato dalla Cassazione nel 2006, in cui il numero dei legittimari venne condizionato dal fatto che qualcuno di essi aveva rinunciato all'azione di riduzione oppure si era trovato paralizzato nel suo esperimento per l'intervenuta prescrizione. Restava però scoperto il caso del venir meno di un legittimario per la sua rinuncia all'eredità, reso controverso dalla considerazione che, ai sensi dell'articolo 519 del Codice civile, la rinuncia è retroattiva al momento di apertura della successione: in sostanza, equipara il ri-

Il confronto



nunciante a un soggetto mai chiamato all'eredità.

Al che si ripropone il caso di cui sopra se il figlio diseredato rinuncia all'eredità: la quota del coniuge e del figlio accettante è quella che la legge stabilisce per il caso che al *de cuius* sopravviva un solo figlio o quella per il caso che gli sopravvivano due figli? La Cassazione, nella sentenza 27250/2017, ha deciso nuovamente in quest'ultimo senso: l'individuazione della quota di riserva si opera sulla base della situazione esistente al momento dell'apertura della successione. Ma più di un dubbio rimane, in quanto, dalla motivazione della sentenza non emerge alcuna riflessione sull'effetto retroattivo della rinuncia all'eredità, di modo che la decisione appare essere non una fondata meditazione della materia esaminata, ma piuttosto un'acritica riproposizione di un principio espresso in passato per un caso però abbastanza diverso.

Esecuzione. I limiti alla convalidazione di volontà nulle

L'atto sana il testamento non le lesioni di quota

Angelo Busani

L'atto di conferma di un testamento nullo e perciò la rinuncia alla sua invalidazione non comporta anche rinuncia alla quota di legittima. Alla quota di legittima si può rinunciare anche tacitamente. Per pretendere la legittima, il legittimario non deve previamente rinunciare ai legati disposti a suo favore. Sono questi i principi enunciati dalla Cassazione nella sentenza 5 gennaio 2018, n. 168.

La decisione afferma anzitutto che la conferma della disposizione testamentaria affetta da nullità o la volontaria esecuzione di essa (attività che, ai sensi dell'articolo 590 del Codice civile, valgono a precludere l'azione per l'invalidità del testamento) non operano rispetto alle disposizioni testamentarie che siano lesive della legittima, in quanto la convalida ha effetto verso le disposizioni testamentarie nulle, quando invece le disposizioni lesive della legittima non sono nulle, ma soltanto soggette all'azione di riduzione: sono, cioè, suscettibili di essere dichiarate inefficaci nei limiti necessari per integrare la quota di legittima.

Pertanto, l'esecuzione volontaria del testamento nullo, se vale a convalidare il testamento, non preclude al legittimario l'azione di riduzione delle disposizioni lesive della legittima, salvo che abbia manifestato, anche tacitamente, la volontà di rinunciare pure all'integrazione.

Nel nostro ordinamento vale infatti il principio per cui la rinuncia all'azione di riduzione può derivare anche da un comportamento concludente, e cioè risultare da un complesso di elementi concordanti, dai quali emerge che l'interessato abbia avuto la consapevolezza dell'esistenza della disposizione testamentaria ri-

spetto ai limiti della porzione disponibile e tuttavia abbia eseguito integralmente la disposizione medesima.

In particolare, se il legittimario abbia goduto (per effetto di un legato disposto a suo favore) di beni appartenenti all'eredità e che sono destinati a comporre la sua quota di riserva, questa condotta non può essere ritenuta quale una rinuncia tacita a rivendicare la completezza della quota di legittima, qualora tale comportamento non si accompagni ad altre manifestazioni di volontà, espresse o tacite, tali da manifestare effettivamente la volontà del legittimario di rinunciare all'integrazione della sua legittima.

L'ALTRO PRINCIPIO

Per pretendere quanto di legge l'interessato non deve previamente rinunciare ai legati disposti a suo favore

Proprio con riguardo, infine, ai legati che siano stati disposti dal testatore a beneficio del legittimario, questi, qualora intenda agire a tutela del proprio diritto alla legittima, non deve previamente rinunciare a detti legati, in quanto tale regola opera, per espresa previsione legislativa, solo nel caso di legato disposto in sostituzione della legittima (ai sensi dell'articolo 551 del Codice civile). Nell'ipotesi contraria,

non è quando i legati non abbiano carattere tacitativo della legittima, il legittimario può trattenere i legati e pretendere il conseguimento della differenza tra quanto già ricevuto per testamento e quanto invece gli è riservato a titolo di quota di legittima.

NEL CODICE CIVILE Ora i delitti di sangue sospendono la successione

La «sospensione dalla successione» è un nuovo istituto di diritto ereditario che è stato introdotto dall'articolo 5 della legge 11 gennaio 2018 n. 4, in materia di protezione in favore degli orfani per crimini domestici: per effetto di questa norma è stato inserito nel Codice civile il nuovo articolo 463-bis, il quale disciplina il caso in cui il coniuge (anche legalmente separato) o l'unico civile indagati per l'omicidio volontario o tentato nei confronti dell'altro partner non possono esercitare il diritto di accettare l'eredità fino al decreto di archiviazione o alla sentenza definitiva di proscioglimento. La sospensione dalla successione è inoltre disposta per il caso di persona indagata per l'omicidio volontario o tentato nei confronti di uno o entrambi i genitori, del fratello o della sorella.

Per amministrare l'eredità nel corso del procedimento penale si fa luogo alla nomina di un curatore, analogo a quello che si nomina in caso di incapacità dell'eredità.

Se poi il procedimento penale abbia come esito una condanna (o si faccia luogo all'applicazione della pena su richiesta delle parti), il condannato è definitivamente escluso dalla successione per indegnità verso il *de cuius*. In caso, invece, di proscioglimento, il soggetto «sospeso» riottiene l'esercizio del diritto di accettare l'eredità.

Da padre a figlio. La concessione dell'uso gratuito della casa non è una donazione e il corrispettivo «di mercato» non entra nel calcolo

Il comodato resta fuori dalla ripartizione

Angelo Busani

La sentenza 27250/2017 della Cassazione risolve anche un altro interessante problema, che spesso si pone nella pratica quotidiana. Il tema è quello del padre che concede a uno dei suoi figli il comodato di una casa, magari per un lungo periodo: in sostanza, il beneficio del figlio è quello di non dover comprare una casa per andarci ad abitare né di pagare alcunché per il godimento della casa di proprietà del genitore. Si tratta di capire se questo beneficio abbia un qualche peso nella ripartizione dell'eredità, per esempio al cospetto di altri familiari che non abbiano avuto

un analogo trattamento.

Dato che le donazioni che il *de cuius* stipula durante la propria vita rilevano ai fini del calcolo della legittima, si può considerare come tale il godimento gratuito dell'immobile che il padre abbia concesso al figlio? E, quindi, si può considerare come donazione un valore pari al canone (di «mercato») che il figlio avrebbe dovuto pagare al padre, se, anziché di un comodato, si fosse trattato di una locazione?

La risposta della Cassazione è decisamente negativa, e ciò in base al ragionamento che il godi-

mento, a titolo gratuito, di un immobile deve essere necessariamente inquadrato come un contratto di comodato. Ne consegue che il vantaggio tratto dal comodato dall'uso personale e gratuito della cosa che gli è comodata non può essere considerato al pari di un arricchimento che deriva da una donazione, in quanto l'utilità che il comodatario consegue «non costituisce il risultato finale dell'atto posto in essere dalle parti (come invece nella donazione), bensì il contenuto tipico del comodato stesso».

Inoltre, va considerato - secon-

do la Cassazione - che l'obbligo di restituzione della cosa oggetto del comodato è elemento essenziale di tale contratto, caratterizzandolo dalla temporaneità del godimento concesso al comodatario in relazione alla gratuità dell'uso: una situazione, in sostanza, che è incompatibile con una illimitata rinuncia alla disponibilità del bene da parte del comodante e che perciò presenta elementi del tutto «estranei alla struttura ed alla finalità della donazione».

Queste differenze tra la situazione che deriva da un comodato e quella che deriva da una donazio-

ne comportano, quindi, l'insussistenza, nel comodato, del cosiddetto *animus donandi* (o spirito di liberalità) che invece costituisce una caratteristica imprescindibile della donazione, dovendosi escludere che le parti, stipulando il comodato, abbiano voluto il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile oggetto del negozio. Nel comodato lo scopo di liberalità è limitato all'uso gratuito del bene, ferma restando la titolarità del diritto reale in capo al proprietario, circostanza che configura la causa tipica del contratto di comodato e ne evidenzia la differenza da quella che contraddistingue la donazione.