

Milano, 3 febbraio 2023

Spettabile
Agenzia delle Entrate

Via email:
dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Dr. Com. Carlo Garavaglia
Dr. Com. Marco Piazza
Avv. Marco Baglioni
Dr. Com. Aldo Bisioli
Avv. Gianluca Boccalatte
Avv. Eugenio Briguglio
Dr. Com. Enrico Colombo
Avv. Giancarlo Cortese*
Dr. Com. Andrea Di Bartolomeo
Dr. Com. Massimo Foschi
Dr. Com. Luigi Garavaglia
Dr. Com. Emilio Gnech
Dr. Com. Federico Innocenti
Avv. Dr. Com. Giancarlo Malerba
Dr. Com. Francesco Nobili
Avv. Roberta Pierantoni
Dr. Com. Franco Pozzi
Dr. Com. Andrea Spinzi
Avv. Enrico Valerio

Dr. Com. Pierangelo Baffa
Dr. Com. Valentina Baiguera
Dr. Luca Consalter
Avv. Raffaele Correnti
Avv. Nadia Corti
Dr. Com. Marta D'Addiego
Dr. Com. Elisa Fiancaca
Dr. Com. Marta Fracisco
Dr. Com. Raffaele Giglio
Dr. Com. Stefano Grossi
Avv. Fernanda Guerrera
Dr. Alessandro Martegiani
Avv. Edoardo Mörlin Visconti Castiglione
Avv. Luigi Notarnicola
Avv. Alessandro Perna
Dr. Com. Margherita Potukian
Dr. Com. Giuliano Rossi
Dr. Com. Roberta Sironi
Dr. Com. Piera Tula
Dr. Com. Marco Zanetti
Dr. Com. Simona Zangrandi

Consulente
Prof. Avv. Fabrizio Guerrera**

* Solicitor of England and Wales,
non-practising
** Ordinario di Diritto Commerciale

Oggetto: Consultazione pubblica sulla “Bozza di Circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022”

PREMESSA

In data 17 gennaio 2023 l’Agenzia delle Entrate ha reso disponibili in consultazione: (i) uno schema di Provvedimento (di seguito anche “*Schema di Provvedimento*”) recante alcune modifiche al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 (di seguito anche il “*Provvedimento*”); e (ii) una bozza di circolare (di seguito “*Bozza di Circolare*” o “*Circolare*”) che intende fornire chiarimenti sulle finalità della norma e sulle caratteristiche del nuovo regime “*Patent Box*”, nonché sulle modalità di fruizione dell’agevolazione, introdotta dall’art. 6 del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146.

Cogliendo l'occasione per esprimere apprezzamento per codesta iniziativa, con il presente contributo il nostro Studio desidera sottoporre le proprie osservazioni ed i propri commenti all'Agenzia delle Entrate, con la finalità di suggerire alcune proposte di modifica e/o integrazione avuto riguardo ad entrambi i documenti posti in consultazione.

Le espressioni "Articolo 6", "Precedente regime di *Patent Box*", "Opzione PB", "Nuovo regime *Patent Box*", "Opzione nuovo PB" e "Documentazione idonea", utilizzati nel seguito, hanno lo stesso significato di quello attribuito nelle "Definizioni" contenute nella Bozza di Circolare.

*

**TEMATICA 1: APPLICAZIONE DEL NUOVO REGIME DI *PATENT BOX* AI
CONTRIBUENTI CON PERIODO D'IMPOSTA NON COINCIDENTE
CON L'ESERCIZIO SOLARE**

PARAGRAFO

Par. 1. c) dello Schema di Provvedimento e parr. 3.2, 4.1 e 4.5 della Bozza di Circolare.

OSSERVAZIONI/CONTRIBUTI

La proposta di modifica al par. 12.5 del Provvedimento di cui al par. 1 c) dello Schema di Provvedimento esclude la possibilità di esercitare l'Opzione PB (anche relativamente a beni complementari) a decorrere dal periodo d'imposta

in corso al 22 ottobre 2021; tale previsione parrebbe precludere ai soggetti che hanno beneficiato del Precedente regime di *Patent Box* e con esercizio che chiude al 31 ottobre, nonché al 30 novembre di ogni anno, la possibilità di accedere ad una eventuale procedura di rinnovo di un accordo preventivo già sottoscritto per il primo quinquennio di applicazione del Precedente regime di *Patent Box*, costituendo l'esercizio dell'Opzione PB *conditio sine qua non* per beneficiare dell'agevolazione.

Si pensi al caso di un contribuente che chiude l'esercizio al 31 ottobre di ogni anno e che ha beneficiato dell'agevolazione a decorrere dal primo periodo d'imposta di applicazione del Precedente regime di *Patent Box*, coincidente con il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (esercizio 1° novembre 2015 – 31 ottobre 2016); stando alle previsioni contenute nel citato paragrafo, l'eventuale accordo preventivo stipulato con l'Agenzia delle Entrate per il quinquennio decorrente dal 1° novembre 2015 – 31 ottobre 2016 al 1° novembre 2019 – 31 ottobre 2020 non potrebbe essere rinnovato in quanto (in base al par. 12.5 dello Schema di Provvedimento) non risulta più esercitabile l'Opzione PB nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 1° novembre 2020 – 31 ottobre 2021 (periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021).

Come emerge dall'esemplificazione sopra prospettata, la previsione contenuta al par. 12.5 del Provvedimento presenta profili di criticità, discriminando tra

soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'esercizio solare e soggetti con periodo d'imposta non solare.

Oltre a quanto sopra evidenziato, è opportuno evidenziare che nella Bozza di Circolare diversi paragrafi sono dedicati ad esemplificazioni pratiche applicabili ai contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, senza mai far riferimento ai soggetti con periodo d'imposta a "cavallo" d'anno.

FINALITÀ

In considerazione di quanto sopra evidenziato, al fine di evitare discriminazioni tra i contribuenti derivanti esclusivamente dalla data di chiusura dell'esercizio, sarebbe opportuna una previsione *ad hoc* nell'ambito del Provvedimento, che prescindendo dalla data di entrata in vigore dell'Articolo 6.

In aggiunta a quanto sopra, si ritiene possa essere utile chiarire gli effetti dell'applicazione della disciplina del Nuovo regime *Patent Box* avuto riguardo ai soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, fornendo eventuali esempi pratici relativi alle fattispecie evidenziate.

*

TEMATICA 2: **CONTRIBUENTI CHE HANNO GIÀ USUFRUITO DEL NUOVO REGIME *PATENT BOX* PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2021 CON ESERCIZIO DELL'OPZIONE NUOVO PB NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2022**

OSSERVAZIONI/CONTRIBUTI

La Bozza di Circolare ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'applicazione del Nuovo regime *Patent Box*, tra cui assume particolare rilevanza la documentazione che il contribuente deve presentare al fine provare l'ottenimento del titolo di privativa industriale per poter usufruire del meccanismo premiale.

Ad esempio, con riferimento al “*software* protetto da *copyright*”, la Bozza di Circolare al par. 4.3 ha precisato che “*la maggiorazione del 110% delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione potrà quindi essere effettuata a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE*”; con riferimento ai “*disegni e modelli giuridicamente tutelati*” non registrati, sempre al par. 4.3 della Bozza di Circolare, è stato chiarito come “*non sia possibile procedere ad un recapture dei costi precedentemente sostenuti in quanto manca un titolo di privativa industriale, conseguibile solo mediante registrazione*”.

Si ritiene che tali precisazioni abbiano un impatto particolarmente rilevante per quanto riguarda sia la determinazione della variazione in diminuzione da indicare in dichiarazione, sia la predisposizione della Documentazione idonea al fine di godere dell'esimente sanzionatoria; si pensi ad esempio ad un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'esercizio solare, che ha esercitato l'Opzione nuovo PB per *software* protetti da *copyright* non registrati

presso la SIAE nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2022 e relativa al periodo d'imposta 2021 e che ha indicato una variazione in diminuzione relativa a tali intangibili identificati come agevolabili rispetto alle vecchie disposizioni in vigore. Alla luce dei chiarimenti forniti dalla Bozza di Circolare, tali soggetti si trovano attualmente a dover rettificare la variazione in diminuzione in dichiarazione, nonché a dover modificare la Documentazione idonea (se redatta) anche in considerazione delle stringenti norme in tema di apposizione della marca temporale.

FINALITÀ

Al fine di consentire l'adeguamento alle nuove interpretazioni contenute nella Bozza di Circolare da parte dei contribuenti che hanno già optato per il Nuovo regime PB a partire dal periodo d'imposta 2021, si suggerisce di identificare specifiche modalità operative, nonché precise tempistiche.

*

TEMATICA 3: SPESE AGEVOLABILI

PARAGRAFO

Par. 4.4 della Bozza di Circolare

OSSERVAZIONI/CONTRIBUTI

Il par. 4.4 della Bozza di Circolare prevede che i costi oggetto di maggiorazione debbano essere “*assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall’impresa per il loro finanziamento*”.

A tale riguardo si richiede di integrare i contenuti della Bozza di Circolare fornendo un elenco puntuale ovvero un’identificazione (anche per natura) dei contributi da decurtare dai costi oggetto di maggiorazione.

FINALITÀ

Tale richiesta ha la finalità di individuare puntualmente i costi oggetti di maggiorazione da considerare nella determinazione della variazione in diminuzione.

*

TEMATICA 4: DOCUMENTAZIONE IDONEA

PARAGRAFO

Par. 6 della Bozza di Circolare

OSSERVAZIONI/CONTRIBUTI

Il par. 6 si concentra sui contenuti della Documentazione idonea che il contribuente ha la facoltà di predisporre per fruire dell’esimente sanzionatoria.

Nonostante i chiarimenti forniti all’interno della Bozza di Circolare, nonché quanto previsto al punto 7. del Provvedimento, permangono alcune incertezze

circa le informazioni da fornire nell'ambito della predisposizione della Documentazione idonea. Ad esempio, con riferimento al punto v. della Sezione A "Relazione tecnica" non viene fornito uno schema a cui far riferimento, nonché una precisa indicazione delle informazioni che la stessa deve contenere.

FINALITÀ

Tale richiesta ha l'obiettivo di individuare puntualmente e con più precisione i contenuti fondamentali e gli elementi necessari da includere nell'ambito della predisposizione della Documentazione idonea, al fine di poter beneficiare dell'esimente sanzionatoria.

*

TEMATICA 5: ATTIVITÀ RILEVANTI E DIREZIONE TECNICA

PARAGRAFO

Par. 4.2 della Bozza di Circolare

OSSERVAZIONI/CONTRIBUTI

Il par. 4.2 contiene dei chiarimenti relativi all'assunzione da parte dell'investitore del ruolo di committente chiarendo che, in caso di affidamento – in tutto o in parte – a terzi delle attività di ricerca e sviluppo "*è fondamentale la dimostrazione, in capo al committente, della direzione tecnica e dell'assunzione di tutti i rischi, di tipo tecnico, operativo e finanziario connessi all'investimento effettuato, nonché il sostenimento dei relativi costi, di cui lo*

stesso committente deve restare definitivamente inciso". A tale riguardo, si richiede di precisare la definizione di "direzione tecnica", nonché la documentazione che possa costituire prova idonea per dimostrare in capo al committente la direzione stessa. Tale aspetto è ovviamente particolarmente sensibile laddove le attività siano esternalizzate in misura significativa.

FINALITÀ

Tale richiesta ha la finalità di chiarire la definizione di "*direzione tecnica*" e di individuare con più precisione le attività rilevanti di cui al par. 4.2 della Bozza di Circolare.

*

TEMATICA 6: SPESE AGEVOLABILI

PARAGRAFO

Par. 4.4 della Bozza di Circolare

OSSERVAZIONI/CONTRIBUTI

Il par. 4.4 della Bozza di Circolare prevede che, ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano le spese di cui all'articolo 6, comma 4, del D.L. n. 146 del 2021, "*che non siano state generate nell'ambito di relazioni commerciali intrattenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa*".

A tale riguardo si evidenzia che tale trattamento, già previsto nel Provvedimento (par. 3.2), costituisce invece un elemento di discontinuità rispetto al Precedente regime di *Patent Box*, risultando penalizzante per i gruppi industriali che attribuiscono ad una *legal entity* dedicata - *IP Company* - la gestione degli intangibili.

Si pensi al caso in cui l'*IP Company* detiene in proprietà gli intangibili agevolabili del gruppo; tutti costi relativi agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo vengono - in primo luogo - sostenuti dalle società operative del gruppo che utilizzano gli intangibili in licenza e che, a seconda dei casi: a) riaddebitano detti costi all'*IP Company* con l'applicazione di un *mark-up*, qualora l'attività di ricerca e sviluppo viene svolta direttamente dalle società operative del gruppo; b) riaddebitano i costi all'*IP Company* senza l'applicazione di un *mark-up*, qualora l'attività di ricerca e sviluppo viene svolta da soggetti terzi. L'*IP Company* rimane pertanto "indirettamente" incisa da tali costi.

In tal caso, per l'*IP Company*, che nell'ambito del Precedente regime di *Patent Box* poteva beneficiare dell'agevolazione (considerando tali costi come spese di ricerca e sviluppo), risulterebbe preclusa la possibilità di considerare tali spese rilevanti ai fini della determinazione dell'agevolazione del Nuovo regime Patent Box.

FINALITÀ

Nel contesto sopra descritto sarebbe opportuno che la Circolare chiarisse le motivazioni di tale differente approccio rispetto al Precedente regime di *Patent Box* (nell'ambito del quale potevano comunque manifestarsi penalizzazioni per il calcolo del *nexus ratio* ma che non sembrano coerenti con l'impianto della nuova disciplina) ovvero che tale impostazione sia oggetto di ripensamento nello Schema di Provvedimento anche facendo riferimento all'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR in ambito domestico.

*

Si ringrazia per l'opportunità offerta e, rimanendo a disposizione per qualsiasi chiarimento, si esprime il consenso alla pubblicazione del presente documento.

Massimo Foschi

Franco Pozzi

Andrea Spinzi

con la collaborazione di:

Laura Braga
(SCC - analisi e valutazioni d'azienda)

Alice Galimberti
(SCC - analisi e valutazioni d'azienda)