

3 febbraio 2023

Via e-mail: [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

**OGGETTO: consultazione pubblica sulla bozza di circolare che fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime Patent box introdotto dall'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 e sullo schema di Provvedimento recante alcune modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 15 febbraio 2022.**

\*\*\* \*\*

Spett.le Agenzia delle Entrate,

Con la presente, l'Associazione Fiscalisti d'Impresa ("AFI"), è lieta di trasmettere i propri contributi nell'ambito della consultazione pubblica sulla bozza di circolare ("Circolare") avente ad oggetto chiarimenti in merito al nuovo regime Patent box - introdotto dall'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - e sullo schema di Provvedimento recante alcune modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 15 febbraio 2022.

AFI è l'Associazione dei Responsabili Fiscali d'Impresa che ha come obiettivo primario quello di sollecitare la discussione su tematiche tributarie strategiche e formulare soluzioni e proposte concrete, ponendosi anche come interlocutore delle Istituzioni Pubbliche (Agenzia delle Entrate, Dipartimento delle Finanze, Ministero dell'Economia e delle Finanze, etc.). AFI ha ad oggi circa 80 Associati e rappresenta alcune delle più grandi imprese italiane.

L'AFI esprime il consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia del contributo fornito e del soggetto proponente.

Cordiali saluti

Massimo Ferrari

Presidente AFI

## 1. Premessa.

Il presente documento contiene osservazioni e proposte di modifiche e integrazioni alla *Bozza di circolare recante chiarimenti in merito al regime Patent Box e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022*, posta in consultazione pubblica il 17 gennaio 2023.

Tale iniziativa è da intendersi nell'ottica di un confronto diretto e trasparente con l'Agenzia su alcuni temi di particolare interesse per le aziende. Per semplicità, di seguito il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15.02.2022 verrà definito come "**Provvedimento**", mentre la disciplina del nuovo patent box verrà identificata con l'acronimo "**NPB**".

### **(i) TEMATICA: RECAPTURE**

*Paragrafo della Circolare: NA (non esiste un paragrafo specifico)*

#### Osservazione:

Si chiede di consentire l'adozione di modalità semplificate di predisposizione della documentazione negli esercizi precedenti all'emanazione della circolare (ovvero sia il 2021 sia gli esercizi di *recapture* anteriori al 2021) dal momento che la predisposizione della documentazione sulla base dei requisiti richiesti potrebbe non essere più possibile non essendo a conoscenza delle esatte modalità di rendicontazione.

In questo caso, si potrebbero ad esempio applicare le semplificazioni già concesse nell'ambito della normativa credito R&S in cui per il periodo d'imposta in corso alla data di pubblicazione del decreto attuativo, in cui la rendicontazione puntuale dei costi del personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo eleggibili ai fini del beneficio era stata sostituita da documenti riepilogativi riportanti le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo firmati dal legale rappresentante ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo.

### **(ii) RECAPTURE NEL CASO DI DISEGNI E MODELLI E SOFTWARE**

*Paragrafo 4.1. e 4.3 della Circolare*

#### Osservazione 1 – Disegni e Modelli:

La Circolare chiarisce che i disegni e modelli agevolabili ai fini del nuovo Patent Box saranno considerati tutelati nell'anno di imposta di prima divulgazione e non in quello di registrazione. Ai fini, invece, dell'applicazione del meccanismo di *recapture*, si dovrà, invece, attendere l'anno di imposta di ottenimento del titolo di "privativa industriale" con il conseguente gravoso onere a carico al contribuente di ripresentare la documentazione idonea per beneficiare del *recapture* relativamente a disegni e modelli per i quali è già stata predisposta con riferimento all'anno di imposta di prima divulgazione. Si chiede di prevedere una semplificazione in tal senso.

#### Osservazione 2 - Software:

Per beneficiare dell'agevolazione PB in relazione ai *software* la circolare chiarisce, dapprima, al par. 4.1.1. ("Software coperto da copyright") "*La prova della esistenza del software può risultare da una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (...)*", per poi puntualizzare successivamente (al par. 4.3 - "Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo

premiabile”) quanto segue:

*“Per quel che concerne le attività di ideazione e realizzazione del software, ancorché tale bene sia protetto dalla legge sul diritto d’autore a partire dal momento della sua creazione, senza che sia previsto un titolo di privativa industriale, si ritiene che tali attività possano considerarsi rilevanti nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l’apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE. In riferimento al software, 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 (...)”*

Da quanto sopra, non risulta chiaro se, ai fini dell’ottenimento dell’agevolazione, venga richiesta la sussistenza sia della dichiarazione sostitutiva, che della registrazione SIAE o, in alternativa, in assenza del solo secondo requisito (registrazione SIAE) sia possibile fruire dell’agevolazione per i costi sostenuti dell’esercizio (da dimostrarsi mediante autocertificazione), senza poter però accedere al *recapture* (legato alla registrazione SIAE).

*In primis*, occorre notare che, anche qualora si volesse aderire ad un’interpretazione più restrittiva della norma, secondo cui la fruizione del beneficio spetti soltanto ai soggetti i cui software siano stati oggetto di registrazione SIAE, tale restrizione dovrebbe applicarsi soltanto a decorrere dall’esercizio 2023, ossia dall’anno di pubblicazione della Circolare che ha espressamente inserito tale specificazione. Di conseguenza per gli anni 2021 e 2022 risulterebbe, in ogni caso, sufficiente disporre della dichiarazione sostitutiva, stante l’incertezza del quadro normativo.

Ove venga confermata la possibilità di ottenimento del beneficio con l’avvio della tutela giuridica (*autocertificazione senza registrazione SIAE*), si chiede di fruire del beneficio in 2 *step*: il primo con la tutela giuridica sui costi dell’esercizio e il secondo, per la parte premiabile, con l’avvenuta registrazione SIAE.

Inoltre, risulta particolarmente rilevante, specie nel caso in cui l’Agenzia delle Entrate aderisca all’interpretazione di cui al paragrafo precedente (ossia alla rilevanza ai fini del beneficio della mera dichiarazione) cosa si intenda per “nuovo” software coperto da copyright.

Invero, nonostante la circolare chiarisca al par. 4.1.1. che per software coperto da copyright “*si intendono i programmi per elaboratore, in qualunque forma espressi, purché originali e quale risultato di creazione intellettuale dell’autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla legge sul diritto di autore le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce.*” Occorre notare che se il codice sorgente del software è oggetto anche di una modifica minima, viene creato un nuovo software. Questo è, quindi, un nuovo IP agevolabile dal momento che offre funzionalità diverse rispetto al precedente. Inoltre, la presenza del codice sorgente è un requisito sufficiente per provarne l’esistenza?

**(iii) TEMATICA: COSTO DEL PERSONALE RILEVATO IN ATTIVITA' RILEVANTI**

*Paragrafo della circolare: NA (non esiste un paragrafo specifico)*

Osservazione:

Sussistono difficoltà applicative nella determinazione dei costi agevolabili/adempimenti formali:

con riferimento, ad esempio, ai settori in cui si sviluppano un certo numero di intangibile, risulta oltremodo difficile predisporre i *timesheet*, per ciascun giorno del periodo d'imposta, di addetti che svolgono attività rilevanti, facendo espresso riferimento allo sviluppo di singoli intangibile, da fare sottoscrivere agli stessi e al contribuente.

Invero, nel caso in cui gli addetti lavorino su un numero rilevante, ad esempio, di disegni e modelli nel corso di un anno, risulterebbe una *probatio diabolica* quella richiesta al contribuente di produrre evidenza che l'attività di tali soggetti venga associata puntualmente allo sviluppo/creazione di un preciso intangibile, con orizzonte giornaliero, sottoscritta dagli stessi e dal contribuente.

Occorre quindi una semplificazione della norma al fine di rendere possibile la dimostrazione delle ore connesse al singolo intangibile.

**(iv) TEMATICA: Concetto di "Investitore"**

Paragrafo 1, 3 e 4.2 della Circolare.

Osservazione:

Come chiarito nel paragrafo 3 della Circolare, relativo all'ambito soggettivo di applicazione del **NPB**, e sottolineato più volte in altri punti della stessa, per poter accedere al regime premiale il contribuente deve assumere la qualifica di "investitore", per il quale, secondo quanto riportato dalla Circolare al par. 1, "si intende il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, il quale realizza gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo nell'ambito della sua attività d'impresa, sostiene i relativi costi, assumendo i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati; non rientra nella definizione di investitore il soggetto che, pur essendo titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, non resta inciso dai costi sostenuti nell'effettuazione dei suddetti investimenti in attività di ricerca e sviluppo o, comunque, non sopporta il rischio degli investimenti, né acquisisce i benefici dell'attività di ricerca e sviluppo svolta".

Per quanto da un'interpretazione letterale sia del Provvedimento sia della Circolare risulti chiaro che ciò che rilevi per ricadere nella definizione di investitore sia, in ultima istanza, l'assunzione del rischio *tecnico e finanziario* degli investimenti effettuati in attività di R&S, è opportuno esplicitare che anche nei casi in cui, in un'accezione lata, il contribuente non rimanga, *prima facie*, inciso dei costi R&S, questo possa essere comunque qualificato come investitore, qualora sia questo il soggetto ad assumere i rischi e a prendere le decisioni di carattere strategico su tali attività.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui sfrutti l'IP sviluppato per rendere servizi di *Information Technology* e la remunerazione sia commisurata ai costi sostenuti (*i.e.*, il contribuente proceda al "riaddebito" dei costi sostenuti per la prestazione di tali servizi tra cui, *inter alia*, vi siano anche i costi di R&S relativi alla creazione dell'IP). Nonostante il contribuente potrebbe non rimanere, in senso lato, inciso dei costi, risulta, comunque, il soggetto su cui ricade il rischio tecnico e finanziario dell'investimento, dal quale può ottenere un profitto o una perdita, nel caso di esito positivo o negativo del progetto, dove, in quest'ultimo caso, non riceverebbe alcuna remunerazione.

Invero, in casi simili a quello descritto sopra, si ha soltanto un "diverso meccanismo" di calcolo della remunerazione - rispetto al caso di remunerazione tramite una royalty commisurata ai ricavi - che non può, in alcun modo, costituire una circostanza ostativa all'accesso al regime premiale.

### **1. Applicazione della disciplina per il periodo d'imposta 2021.**

L'assenza fino ad ora di una circolare che fornisca chiarimenti in relazione all'applicazione della norma ha reso impossibile l'opzione per l'agevolazione in relazione all'esercizio 2021 senza incorrere in potenziali rischi di violazione della normativa vigente. Nonostante la bozza di Circolare consenta espressamente (par. 3.1 "*Modalità d'accesso*") una dilazione per l'apposizione della firma elettronica con marca temporale della documentazione idonea per aderire al NPB con riferimento al periodo d'imposta 2021, si chiede di chiarire:

- 1) Quale sia la data effettiva entro la quale è consentito predisporre e, quindi, firmare e marcare temporalmente tale documentazione. Invero, nella bozza di circolare si statuisce che per il primo esercizio "*la firma elettronica con marca temporale può essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi*", senza esplicitare se si faccia riferimento al termine ordinario di scadenza, ovvero a quello per la presentazione della dichiarazione tardiva, di ulteriori novanta giorni;
- 2) Per le imprese che abbiano già applicato la disciplina per il periodo d'imposta 2021, in assenza di chiarimenti ufficiali, se sia possibile modificare e/o integrare quanto già presentato, senza applicazioni di sanzioni stante l'incertezza del quadro normativo di riferimento.

### **2. Ulteriori temi critici e necessità di chiarimenti:**

Si riportano nel seguito gli ulteriori temi emersi durante il confronto con i soci AFI.

- (i) Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15.02.2022, al punto 3.2, così come la bozza di Circolare al par. 4.2, conferma il requisito della terzietà del soggetto commissionario ribadendo, in sostanza, che debba trattarsi di una società esterna al gruppo. Sembra quindi essere esclusa la rilevanza, ai fini dell'agevolazione, della ricerca contrattuale affidata a soggetti facenti parte del medesimo gruppo del committente (cosiddetta ricerca infragruppo). Questo è un punto che non risulta trattato in modo esaustivo nella bozza di Circolare e che, invece, meriterebbe apposite delucidazioni anche alla luce dell'esperienza del previgente credito R&S, che considerava la ricerca all'interno del gruppo come inquadrabile nell'ambito della ricerca intramuros (senza escluderne quindi la rilevanza) - art. 1 comma 200 lett c) della legge n.160/2019 << *Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa.* >>

Sarebbe auspicabile fornire appositi chiarimenti anche in merito alle attività di R&S svolte dai consorzi di Gruppo.

- (ii) Cumulo: Dubbi su metodi di calcolo del cumulo tra credito R&S e nuovo PB. Da chiarire le precise modalità di determinazione del cumulo. Tale tema risulta di particolare rilievo alla

luce della normativa Europea che prevede l'espresso divieto di "doppio finanziamento" (impossibilità che il medesimo costo di un intervento possa essere rimborsato due volte a valere su fonti di finanziamento pubbliche anche di diversa natura), nonché dei chiarimenti forniti sul concetto di doppio finanziamento e cumulo con la circolare n. 33 del 31 dicembre 2021, ove il cumulo risulta espressamente consentito nell'ambito del PNRR nel limite del 100% del costo dell'investimento. Sul tema della cumulabilità si ritiene che:

- a) al fine di verificare il divieto di superamento del costo, si deve sommare al beneficio derivante dalla maggiorazione del 110% (e da eventuali altri incentivi) solo l'importo del credito d'imposta (ad esempio 20) e non anche quello del credito d'imposta (20) maggiorato dell'ulteriore beneficio (5,58) rappresentato dal mancato concorso del credito d'imposta alla formazione della base imponibile IRES e IRAP;
  - b) in sede di determinazione del credito R&S non occorre "nettizzare" i relativi costi agevolati del beneficio derivante dalla maggiorazione del 110%;
  - c) sebbene il NPB e il credito d'imposta R&S abbiano una competenza temporale sfasata (in quanto nel NPB il meccanismo premiale consente il recupero della maggiorazione per i costi sostenuti negli otto anni antecedenti il suddetto ottenimento, mentre il credito d'imposta R&S matura per esercizio in base ai costi eleggibili sostenuti), la cumulabilità va verificata solo nell'anno dell'ottenimento della privativa industriale. In altri termini, in caso di applicazione del meccanismo premiale del *recapture*, il NPB non interferisce con la base di applicazione del credito d'imposta R&S già fruito nei periodi d'imposta interessati dal *recapture*.
- (iii) Spillover (cd. "brevetti di gemmazione"): È importate ottenere chiarimenti in merito a: i costi di ricerca e sviluppo che sono attribuibili a diversi brevetti ottenuti in momenti diversi debbano essere ripartiti in modo forfettario o in modo analitico? Metodologia di attribuzione dei costi sostenuti in anni precedenti (meccanismo del *recapture*) in presenza di brevetto registrato in anni diversi in diversi Paesi
- (iv) Con riferimento alle attività rilevanti ai fini del calcolo dell'agevolazione ai sensi dell'articolo 3.1 del Provvedimento, sarebbe auspicabile estendere al Patent Box la certificazione dei costi introdotta dal DL Semplificazioni (art. 23, DL 21 giugno 2022 n. 73) per i crediti d'imposta R&S, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica. La normativa prevede la possibilità per le imprese di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività ammissibili al beneficio.

\*\*\* \*\*