

Dott. Paolo Alinovi  
Dott. Alberto Guiotto  
Dott. David John Ferrari  
Dott. Stefano Mattioli

Dott. Corso Maranghi  
Dott. Cristian Tundo

Spettabile  
**Agenzia delle Entrate**  
**Divisione Contribuenti**  
**Direzione Centrale Grandi Contribuenti**  
**Settore Controllo**  
A mezzo email: [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

Parma, 3 febbraio 2023

**OGGETTO: Consultazione pubblica sulla bozza di Circolare avente ad oggetto *Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box – Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146.***

Con la presente il dipartimento Tax dello Studio AGFM è lieto di trasmettere il proprio contributo nell'ambito della consultazione pubblica sulla bozza di Circolare dell'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto *Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box – Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146* ("Bozza di Circolare").

Nel ringraziare l'Agenzia delle Entrate per l'opportunità di consentire al mondo della professione di offrire un contributo all'ormai consolidata prassi di consultazione pubblica su argomenti complessi, restiamo a disposizione per eventuali ulteriori occasioni di confronto e consentiamo alla pubblicazione del presente contributo.

\* \* \*

*Tematica*

Opzione quinquennale

*Paragrafo della circolare*

## 3.1 Modalità di accesso

*Osservazione*

La Bozza di Circolare pare prevedere che

- l'esercizio dell'opzione per un determinato *bene immateriale agevolabile* ha validità quinquennale;
- se nel corso del periodo di validità dell'opzione si intende agevolare un altro *bene immateriale agevolabile* andrà esercitata una nuova opzione con validità quinquennale a partire dal periodo d'imposta cui essa si riferisce;
- se nel corso di validità dell'opzione si intende agevolare un *bene immateriale agevolabile* complementare ad un altro per il quale si è già esercitata l'opzione, è necessario esercitare una nuova opzione che avrà scadenza pari alla prima opzione esercitata.

Alla luce di tale meccanismo, si suggerisce di fornire chiarimenti su come si intrecci l'opzione avente ad oggetto i *beni immateriali agevolabili* oggetto del *meccanismo premiale* ed i medesimi beni poi eventualmente oggetto delle *attività rilevanti* nei periodi d'imposta di validità quinquennale dell'opzione precedentemente esercitata.

*Contributo*

Da quanto si comprende, se si esercita l'opzione per il periodo di imposta in cui un *bene immateriale agevolabile* ottiene un titolo di privativa industriale, facendo quindi scattare il *recapture* dei costi sostenuti per la sua realizzazione negli otto periodi d'imposta precedenti, la stessa dovrebbe poi valere con riferimento alle *attività rilevanti* ad esso afferenti svolte nel periodo quinquennale di validità dell'opzione, portando dunque ad agevolare i relativi costi sostenuti (diversi, ovviamente, a quelli oggetto di *recapture*).

*Finalità.*

Fornire ai contribuenti maggiori certezza e chiarezza.

\* \* \*

*Tematica*

Agevolabilità del Software coperto da copyright

*Paragrafo della circolare*

4.1.1., 4.2, 4.3

*Osservazione, Contributo e Finalità*

Andrebbe specificato e chiarito, possibilmente **di concerto con il MIMIT (il quale, in generale, andrebbe coinvolto come fatto per la Circolare n. 4 del 2017 in tema di Industria 4.0)** ai fini di conferire maggiore certezza ai contribuenti ed evitare situazioni come quelle che hanno portato alla cd. Sanatoria Ricerca e Sviluppo<sup>1</sup>, come si intersecano i chiarimenti forniti nella Circolare 9 febbraio 2018, n. 59990 del Ministero dello Sviluppo Economico (“Circolare MISE”) circa l’agevolabilità del Software nell’ambito della disciplina del “Precedente Credito d’Imposta R&D”<sup>2</sup>, con la disciplina del “Nuovo Patent Box”<sup>3</sup>: infatti, ancorché il Nuovo Patent Box faccia riferimento, per l’identificazione delle *attività rilevanti* - tramite il richiamo contenuto al punto 3 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 (“Provvedimento”) e lo schema di Provvedimento in consultazione - al decreto 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo economico (“Decreto MISE”) attuativo del “Nuovo Credito d’Imposta R&S”<sup>4</sup>, è pur vero che quest’ultimo contiene sempre il riferimento alle definizioni di ricerca e sviluppo di cui alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 nonché al Manuale di Frascati dell’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico al pari del Precedente Credito d’Imposta R&S e del relativo Decreto attuativo 27 maggio del 2015, oggetto dei chiarimenti di cui alla Circolare MISE.

Nell’ambito della Circolare MISE, infatti, era emerso come “*Con specifico riferimento alle attività di sviluppo di software, dalle indicazioni contenute nel citato Manuale [n.d.r. di Frascati] emerge che le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, **sono generalmente di tipo incrementale** e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell’ambito delle attività di **sviluppo sperimentale**” e come tali attività sul Software fossero difficilmente agevolabili ai fini del Precedente Credito d’Imposta R&S in quanto avrebbero dovuto tradursi in fattispecie di *sviluppo di un nuovo sistema operativo o di un nuovo linguaggio di programmazione; la progettazione e la realizzazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali;**

<sup>1</sup> di cui all’art. 5 del D.L. n. 146/2021.

<sup>2</sup> Credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 3, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145.

<sup>3</sup> di cui all’articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146.

<sup>4</sup> di cui all’art. 1, comma 184, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 e s.m.i.

*gli sforzi per risolvere i conflitti con hardware o software in base a un processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete; la creazione di nuovi o più efficienti algoritmi basati su nuove tecniche; la creazione di nuovi e originali tecniche di criptazione o di sicurezza (come, peraltro, consta da una prassi accertativa degli uffici dell’Agenzia delle entrate volta a disconoscere, nella maggior parte di casi, i crediti di cui al Precedente Credito d’Imposta R&S sul Software per mancanza del requisito della novità/innovazione).*

Il tal senso, il chiarimento andrebbe a maggior ragione reso anche alla luce del fatto che nella “Precedente disciplina del Patent Box”<sup>5</sup> ed al relativo Decreto 28 novembre 2017 (art. 8, lettera d)), le attività di ricerca e sviluppo sottese al Software protetto da copyright erano solamente ed assai più genericamente, quelle di “*ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright*” (tra cui, in via amministrativa, erano state fatte rientrare anche quelle specificate nella Risoluzione n. 28 del 2017), le stesse ora richiamate per le *attività rilevanti* ai fini del *meccanismo premiale* nell’ambito del Nuovo Patent Box.

In altri termini, andrebbe chiarito quella che pare essere una incongruenza tra le *attività rilevanti* ai fini dell’agevolabilità di Software già esistenti – ancorate alle definizioni di ricerca e sviluppo di cui al Decreto MISE e, quindi, al Manuale di Frascati per le quali, pertanto, paiono richiamabili i citati chiarimenti forniti nella Circolare MISE – e le *attività rilevanti* ai fini del *meccanismo premiale* per la creazione di Software – più “semplicemente” legate al concetto di *ideazione e realizzazione del software protetto da copyright*. Tale scollamento parrebbe emergere anche dal diverso grado di “certezza” richiesto alle due tipologie di attività sopracitate: per le *attività rilevanti* ai fini dell’agevolabilità di Software già esistenti, infatti, non pare essere richiesta alcuna prova dell’esistenza del bene *bene immateriale agevolabile*<sup>6</sup>, mentre ai fini del *meccanismo premiale* è richiesta la registrazione alla SIAE.

\* \* \*

#### *Tematica*

Calcolo dell’agevolazione

*Paragrafo della circolare*

### 5. CALCOLO DELL’AGEVOLAZIONE

*Osservazione*

<sup>5</sup> di cui all’articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n.190.

<sup>6</sup> dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, a parte.

Dall'*Esempio n. 1* non appare chiaro il meccanismo sotteso all'agevolazione: si riporta l'esempio di un bene strumentale utilizzato nell'ambito di una generica attività di ricerca, ma nulla viene riferito rispetto all'intangibile agevolabile sottostante.

#### *Contributo*

Si suggerisce di fornire un esempio più esplicito, possibilmente per ogni categoria di intangibile agevolabile (già esistente), che riporti sia l'*attività rilevante* ad esso sottostante che le relative spese agevolabili, sempre da intendersi a titolo esemplificativo e non esaustivo.

Questo assume molta importanza anche alla luce di quanto in precedenza argomentato in tema di agevolabilità del Software coperto da copyright: in generale, infatti, il richiamo al Decreto MISE nell'ambito della normativa del Nuovo Patent Box pone non pochi dubbi in tema di "qualificazione" delle *attività rilevanti* sottese ai *beni immateriali agevolabili* quali attività innovative/che presentano caratteri di novità<sup>7</sup>: ci si chiede, ad esempio, quali possano essere le *attività rilevanti*/ammissibili (escluse quelle di cui al punto 4, lettera e) del Provvedimento<sup>8</sup>) intraprese successivamente all'ottenimento di un brevetto, dal momento le spese di cui alle lettere b), c) e d) del Provvedimento **fanno sempre riferimento alle attività rilevanti di cui al Decreto MISE** (pertanto quelle che presentano i citati caratteri di innovatività/novità); quanto precede, emerge, sempre ad esempio, anche da quanto il Decreto MISE prevede in tema di Attività di innovazione tecnologica di cui all'art. 3, il quale ritiene ammissibili le attività che "*comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota*" mentre non considera ammissibile le "*i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale*".

#### *Finalità.*

Fornire ai contribuenti maggiori certezza e chiarezza.

\* \* \*

<sup>7</sup> Sempre alla luce della prassi accertativa dell'Agenzia delle entrate in tema di credito d'imposta R&S.

<sup>8</sup> *spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.*

*Tematica*

Calcolo dell'agevolazione

*Paragrafo della circolare*

## 5. CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE

*Osservazione*

Dall'*Esempio n. 2* non appare chiaro come si intrecci la deducibilità delle quote di ammortamento riferito alle *attività rilevanti* capitalizzate di un bene intangibile in corso di sviluppo, poi ammortizzate quando quest'ultimo sia disponibile per l'utilizzo, e la maggiorazione dei costi riferiti alle *attività rilevanti* ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale.

*Contributo*

Si suggerisce di chiarire che, indipendentemente dalla maggiorazione dei costi riferiti alle *attività rilevanti* ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale - in applicazione delle regole di competenza disposte dall'articolo 109 del TUIR - nell'anno in cui il bene intangibile acquisisce il titolo di privativa industriale (e sia disponibile per l'utilizzo), le quote di ammortamento riferite alle medesime *attività rilevanti* capitalizzate, mantengono la loro ordinaria deducibilità negli esercizi successivi al *recapture* e secondo il piano di ammortamento.

Valga il seguente esempio:

Anno X e anno X+1 sostenimento di spese, rispettivamente, di 2.000 e 2.500

Anno X+2 ottenimento privativa industriale (e disponibilità all'utilizzo) ed inizio ammortamento bene intangibile (con ammortamento di 900 dall'anno X+2 all'anno X+6)

Modello SC e IRAP relativi all'anno X+2

- Variazione in diminuzione di 4.950
- **Nessuna variazione in aumento di 900**

Modello SC e IRAP relativi agli anni da X+3 a X+6, **nessuna variazione in aumento di 900.**

*Finalità.*

Fornire ai contribuenti maggiore certezza e chiarezza.

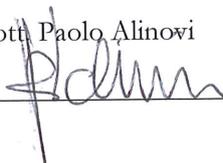
\* \* \*

\* \* \*

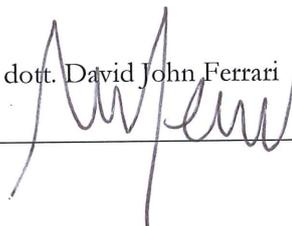
Nel ringraziare nuovamente l'Agenzia delle Entrate per l'opportunità offerta, si rimane a completa disposizione per qualsiasi approfondimento e chiarimento dovesse rendersi necessario: eventuali richieste al riguardo potranno essere inviate al dott. Michele Tardini, [michele.tardini@agfm.it](mailto:michele.tardini@agfm.it), c/o Studio AGFM, Viale Mentana n. 150, 43121, Parma (PR).

Cordiali saluti

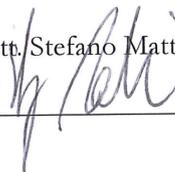
Dott. Paolo Alinovi



dott. David John Ferrari



dott. Stefano Mattioli



dott. Michele Tardini

