

AGENZIA DELLE ENTRATE  
DIVISIONE CONTRIBUENTI  
DIREZIONE CENTRALE GRANDI CONTRIBUENTI E INTERNAZIONALE  
SETTORE CONTROLLO  
Via Giorgione, n. 106  
00147 – Roma

Email: [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

Milano, 3 febbraio 2023

**Oggetto: Consultazione pubblica sulla bozza di Circolare e sullo schema di Provvedimento in materia di “nuovo Patent Box” di cui all’articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146.**

Gatti Pavesi Bianchi Ludovici desidera ringraziare l’Agenzia delle entrate per l’opportunità di poter condividere i propri commenti alla bozza di Circolare (“**Circolare**”) contenente chiarimenti interpretativi in merito alle disposizioni del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 (il “**Provvedimento**”) in relazione al “nuovo regime Patent Box”.

La norma che ha introdotto il nuovo regime Patent Box, rivoluzionando uno strumento ormai consolidato nel sistema tributario e che aveva riscosso tanto apprezzamento tra le imprese fin dalla sua introduzione, è guidata dalla condivisibile intenzione di semplificare le modalità di calcolo e rendere più certa e celere la fruizione del beneficio fiscale. Tuttavia, a nostro avviso, le indicazioni dell’Amministrazione finanziaria che si sono susseguite in varie forme sin dall’introduzione della norma istitutiva hanno generato numerosi dubbi operativi e alcune perplessità di carattere applicativo che rischiano di rendere lo strumento in commento meno attraente rispetto al regime previgente, anche per gli investitori esteri.

Accogliamo quindi con favore l’iniziativa dell’Amministrazione finanziaria di avviare una consultazione pubblica finalizzata a raccogliere dagli operatori ogni possibile elemento di miglioramento di uno strumento oggetto di grande attenzione che, ad ora, è ancora in attesa di piena applicazione da parte della *business community*.

Le nostre osservazioni e le relative finalità sono articolate per punti e tematica, ciascuno dei quali rispondente a un paragrafo dello schema di Circolare. In alcuni passaggi saranno altresì menzionati i paragrafi del Provvedimento 2022 cui i chiarimenti dello schema di Circolare sono rivolti.

#### MILANO

Piazza Borromeo 8  
20123 Milano  
T. +39 02 859 751  
[studio@gplex.it](mailto:studio@gplex.it)

#### ROMA

Via Giovanni Paisiello 6  
00198 Roma  
T. +39 06 6813 4961  
[studioroma@gplex.it](mailto:studioroma@gplex.it)

#### LONDRA

Berkeley Square House  
Berkeley Square  
London W1J 6BD  
T. +44 (0) 20 7887 1982  
[londonoffice@gplex.it](mailto:londonoffice@gplex.it)

[gplex.it](http://gplex.it)

\*\*\*

## 1. AMBITO SOGGETTIVO (§ 3 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

### 1.1 Cumulabilità del nuovo regime Patent Box con il meccanismo del “credito d’imposta ricerca e sviluppo”

La norma che ha introdotto il nuovo regime Patent Box ha escluso ogni divieto di cumulo tra la nuova agevolazione e il credito d’imposta ricerca e sviluppo. La cumulabilità è esplicitamente richiamata anche a pagina 13 della bozza di Circolare (*“Si rileva che a seguito della eliminazione del divieto di cumulo tra la disciplina in commento e quella relativa al credito d’imposta ricerca e sviluppo può accadere che un contribuente possa beneficiare contemporaneamente delle due predette agevolazioni”*).

Riteniamo tuttavia che la Circolare di prossima emanazione dovrebbe perlomeno chiarire come debba essere applicata dal punto di vista operativo la cumulabilità tra le due agevolazioni in oggetto.

In linea con il principio del “divieto di cumulazione del costo”, il comma 204 dell’articolo 1 della legge 160/2019 in materia di credito d’imposta ricerca e sviluppo conferma la possibilità di cumulo *“tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente”* ma solo a condizione che tale cumulo *“non porti al superamento del costo sostenuto”*. Come già peraltro segnalato da Assonime nella circolare 19/2022, il *“credito d’imposta non concorre alla formazione della base imponibile IRES e IRAP e di questa irrilevanza fiscale si deve tener conto ai fini dell’osservanza del c.d. divieto di superamento del costo”*.

Vale la pena segnalare che nella versione 2020 della norma relativa al credito ricerca e sviluppo, la base di calcolo del credito di imposta è assunta *“al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili”* (cfr. comma 203 della legge sopra menzionata).

In tal senso, quindi, non sono state ancora specificate le modalità attraverso le quali si possa operare il cumulo: se semplicemente verificando che (i) la somma tra l’agevolazione Patent Box e il credito ricerca e sviluppo non superi l’ammontare dei costi sostenuti agevolabili o se, come da interpretazione letterale del comma 203 sopra citato (ii) il credito ricerca e sviluppo debba subire una rideterminazione nel suo meccanismo di calcolo escludendo dallo stesso i costi agevolabili comuni considerati nel computo del nuovo regime Patent Box (ad esempio come previsto dall’Amministrazione finanziaria per il credito d’imposta per le imprese energivore).

In base a quanto sopra descritto, pensiamo che sia necessario un chiarimento dalla Circolare di prossima emanazione. Riteniamo tuttavia che il dubbio interpretativo in merito alla possibile rideterminazione possa sussistere solo con riferimento al credito ricerca e sviluppo valido dal 2020 e che in ogni caso quindi il credito d’imposta maturato ai sensi dell’art. 3 del D.L. n. 145/2013 non dovrà essere rideterminato nell’ipotesi in cui un contribuente che benefici anche del nuovo regime Patent Box

includa nella propria base di calcolo i costi sostenuti in anni precedenti attraverso il c.d. meccanismo premiale di *recapture*.

Ci auguriamo dunque che l'interpretazione cui l'Agenzia delle entrate voglia giungere escluda con chiarezza la necessità da parte dei contribuenti di rideterminare il credito ricerca e sviluppo. Una diversa interpretazione rischierebbe infatti di rendere meno attrattivo il nuovo regime Patent Box per i molti contribuenti che hanno già fruito del credito ricerca e sviluppo e, di conseguenza, vanificare l'intento di incentivare la concentrazione in Italia di attività innovative, comportando oneri eccessivi in capo ai contribuenti, specialmente nel caso di determinazione dei costi agevolabili con il meccanismo premiale di *recapture*.

Le nostre considerazioni valgono alla luce di quanto riportato dalla norma primaria in materia di cumulo e quanto già specificato dalla stessa Amministrazione finanziaria nella Circolare 5/2016, che recita *“il credito di imposta per attività di R&S deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore fatto salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente”*.

Evidenziamo, infine, l'utilità di illustrare all'interno del futuro documento di prassi anche alcuni esempi a fronte delle differenti casistiche che potrebbero emergere, a supporto dei chiarimenti forniti.

## **1.2 Modalità di accesso al regime per il primo periodo di imposta**

La bozza di Circolare indica che per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime Patent Box (ossia l'esercizio 2021 per i contribuenti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) il termine per apporre la firma elettronica e la marca temporale sulla documentazione predisposta – comunque opzionale e necessaria ai soli fini della *penalty protection* – è esteso fino a sei mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Per i contribuenti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, quindi, il termine ordinario del 30 novembre 2022 viene esteso fino al 28 febbraio 2023 (o a una data precedente in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi avvenuta prima del termine ordinario). A tal fine l'Amministrazione finanziaria ha modificato il punto 11.2 del Provvedimento.

Se da un lato tale dilazione di tempi è sicuramente apprezzabile (pur generando una disparità di trattamento nei confronti di quei contribuenti che hanno già calcolato il beneficio e predisposto la relativa documentazione entro i termini ordinari), la sua efficacia rischia di essere notevolmente ridotta non riguardando l'esercizio dell'opzione e, soprattutto, l'essenziale aspetto del calcolo del beneficio.

Sembra infatti che la Circolare, facendo riferimento per quanto riguarda la proroga solo all'apposizione della firma elettronica con marca temporale sulla documentazione, voglia indicare che il calcolo del beneficio deve essere comunque effettuato entro la fine di febbraio 2023 (data entro cui inviare la dichiarazione integrativa/sostitutiva o tardiva), nonostante tale calcolo sia strettamente legato alle analisi che verranno svolte per la predisposizione della documentazione, per quanto questa sia opzionale. Tale scelta appare non condivisibile, considerando anche che la

Circolare in commento sarà presumibilmente pubblicata solo a ridosso della scadenza prevista e molti contribuenti ad oggi non hanno ancora potuto effettuare calcoli puntuali alla luce dei numerosi dubbi interpretativi emersi a seguito dell'introduzione della norma e della pubblicazione del Provvedimento.

La scelta di non consentire l'estensione dei termini per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime anche in relazione all'esercizio dell'opzione stessa e al relativo calcolo del beneficio rischia inoltre di escludere dalla possibilità di transitare al nuovo regime quei contribuenti che avevano presentato un'istanza di *ruling* nel vecchio regime Patent Box, non hanno ancora definito termini e condizioni dell'accordo con l'Agenzia delle entrate e, successivamente all'introduzione della nuova disciplina, stanno ancora valutando la convenienza di transitare al nuovo regime.

Per passare dal vecchio al nuovo regime agevolativo, infatti, i soggetti interessati devono trasmettere via PEC all'Ufficio presso il quale la procedura è pendente la comunicazione di rinuncia alla prosecuzione della procedura attivata in vigore del precedente regime. In aggiunta a tale adempimento, la rinuncia deve anche essere comunicata barrando le apposite caselle contenute nei modelli della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data in cui viene comunicata la rinuncia all'Ufficio competente nei termini ordinariamente previsti o, in caso di dichiarazione tardiva o sostitutiva/integrativa, entro il maggior termine di 90 giorni. Anche a questi soggetti, quindi, sarebbe auspicabile concedere un'estensione dei termini affinché possano effettuare le valutazioni necessarie ed eventualmente procedere con l'eventuale passaggio al nuovo regime, alla luce dei chiarimenti che verranno forniti solo a ridosso della scadenza ad oggi prevista.

In base a quanto appena riportato, quindi, riteniamo necessario che l'estensione di sei mesi concessa dalla Circolare per la predisposizione della documentazione 2021 sia concessa anche al fine di determinare il reddito agevolabile per il 2021 nonché per dichiarare l'intenzione stessa di aderire al nuovo regime esercitando l'opzione, anche per i soggetti che stanno ancora valutando l'opportunità di passare dal vecchio al nuovo Patent Box.

### 1.3 Regime transitorio

La norma relativa al nuovo regime Patent Box ha previsto che non siano più esercitabili le opzioni relative al precedente regime a decorrere dal 2021 (per contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Al tempo stesso, il Provvedimento ha specificato che la preclusione opera anche con riguardo ai beni immateriali che presentano un vincolo di complementarità rispetto a quelli per i quali sia stata già esercitata un'opzione in vigore del precedente regime.

Provvedimento e Circolare, tuttavia, sembrano non considerare o, almeno, sottovalutare i significativi oneri che emergeranno in capo ai contribuenti e ai competenti Uffici dell'Agenzia delle entrate in relazione al calcolo del contributo economico generato da nuovi beni immateriali complementari a quelli oggetto di istanza per i quali è stata già avviata una procedura di *ruling* o in relazione ai quali il

contribuente ha optato per l'autoliquidazione. Considerata la dinamicità con cui le imprese sviluppano nuovi beni immateriali, infatti, tale limitazione avrà l'effetto di costringere i contribuenti e gli Uffici a porre in essere complessi calcoli per stornare dal beneficio del vecchio Patent Box la componente di contributo economico generata dallo sfruttamento dei nuovi beni immateriali complementari sviluppati in diversi periodi temporali e non più agevolabili nell'ambito del precedente regime. In aggiunta, sarà necessario effettuare nuovi calcoli, con criteri diversi, per accedere al nuovo regime se si volesse godere dei relativi benefici.

Sarebbe auspicabile un ripensamento di tale approccio, consentendo quindi di agevolare con il vecchio regime anche i nuovi beni immateriali che presentano un vincolo di complementarità rispetto a quelli per i quali sia stata già esercitata un'opzione in vigenza del precedente regime, in considerazione della semplificazione che ridurrebbe significativamente gli oneri in capo ai contribuenti e agli Uffici dell'Agenzia interessati nonché alla natura necessariamente temporanea di tale fattispecie.

## 2. AMBITO OGGETTIVO (§ 4 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

### 2.1 Costi *intercompany pass through*

Il punto 4 "Ambito oggettivo", paragrafo 4.2 "Attività rilevanti" della Circolare, in linea con quanto previsto al punto 3.2 del Provvedimento, evidenzia che nello svolgimento delle attività rilevanti il contribuente non può avvalersi di società appartenenti allo stesso Gruppo.

A seguito di quanto emerso dalla risposta a interpello n. 159/2023 dell'Agenzia delle entrate, suggeriamo che nella Circolare di prossima emanazione sia precisato che i costi qualificabili come *pass through*, anche se *intercompany*, possono invece rientrare tra le spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio per il nuovo regime Patent Box.

Tali costi potranno essere agevolati, così come indicato nella risposta n. 159/2023, solo nei limiti in cui si tratti di un mero riaddebito dei costi sostenuti da altre società del gruppo nei confronti di soggetti terzi, e sempre che:

- a) le attività rilevanti siano svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore;
- b) il contratto stipulato per lo svolgimento delle attività rilevanti preveda che il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso sia posto a carico dell'investitore.

In aggiunta, sempre con riferimento ai costi *pass through*, suggeriamo che la Circolare affronti anche il tema relativo all'eventuale margine di intermediazione applicato su tali costi. In tal senso, riteniamo che il riaddebito di un mero margine di intermediazione applicato dal soggetto del Gruppo che ribalta i costi *pass through* al soggetto investitore non possa di per sé precludere a quest'ultimo la possibilità di agevolare tali costi, includendo anche un margine di ricarico *at arm's length*.

In tal modo si adotterebbe, *mutatis mutandis*, un approccio coerente e non penalizzante nei confronti dei contribuenti, come già definito nell'ambito del precedente regime Patent Box quando, con riferimento al calcolo del Nexus ratio, la Circolare 11/E del

2016 affermava che *“la presenza di un margine di intermediazione, fisiologico anche tra parti correlate, non debba essere considerato un elemento distorsivo tale da provocare, nell’ambito dell’accordo di riaddebito dei costi, un effetto negativo sul coefficiente (...)”*.

Vale la pena inoltre sottolineare come un soggetto del Gruppo che fosse dedicato esclusivamente a tale attività di intermediazione, dovrebbe ragionevolmente prevedere un margine di profitto, naturalmente in linea con il principio di libera concorrenza, per giustificare dal punto di vista economico la propria esistenza sul mercato.

## **2.2 Ricerca commissionata a soggetti terzi e natura di investitore**

La Circolare prevede, a pagina 29, che in caso di attività di ricerca e sviluppo esternalizzata a soggetti terzi *“non risultano – in linea di principio – agevolabili le spese derivanti da contratti aventi ad oggetto un obbligo di risultato”*.

Riteniamo che tale previsione, espressa in forma così netta, sia da eliminare dalla bozza Circolare, considerato che nella prassi i contratti sottoscritti dalle imprese con soggetti terzi prevedono spesso tale obbligo senza comunque che risulti trasferito il rischio tecnico e finanziario di insuccesso dal committente investitore al soggetto terzo.

Auspichiamo quindi che, in linea con lo spirito della norma, si voglia circoscrivere il riferimento al concetto di *“obbligo di risultato”* esclusivamente ai fini economici del negozio, assimilandolo dunque a un *“rischio di risultato economico”* e prescindendo quindi dalla pura forma del contratto. Segnaliamo peraltro che in molti casi il contratto potrebbe essere stato sottoscritto in annualità precedenti a quella di pubblicazione della Circolare e sarebbe eccessivamente oneroso nonché irrazionale pensare di effettuare delle modifiche *ad hoc* di contratti già stipulati al solo scopo di non veder vanificata la possibilità di accedere al regime agevolativo.

Affinché il costo per l’attività di ricerca e sviluppo sia considerato agevolabile, infatti, a nostro parere sarà sufficiente che dal complesso del regolamento contrattuale emerga che il rischio economico dell’investimento resti sempre in capo al committente, a prescindere dalla presenza o meno di clausole di obbligo di risultato che, in ogni caso, non prevedono alcuna compartecipazione al rischio d’investimento.

## **2.3 Beni immateriali agevolabili e meccanismo premiale**

Ai fini della dimostrazione dell’esistenza del bene immateriale, la Circolare prevede esplicitamente che (i) per i *software* protetti da *copyright*, (ii) i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di registrabilità e per (iii) il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico è sufficiente una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, da *“detenere e consegnare all’Amministrazione finanziaria nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o di altra attività istruttoria”*, in linea con quanto previsto per il vecchio Patent Box: tale impostazione è sicuramente apprezzabile, anche alla luce dell’esperienza maturata con la precedente disciplina.

Nutriamo tuttavia perplessità in merito alle interpretazioni fornite dall’Agenzia delle entrate sia nella Circolare in commento sia in precedenti occasioni in merito al concetto di ottenimento del titolo di privativa industriale e alla conseguente applicabilità del meccanismo premiale.

A parere dell’Agenzia delle entrate, infatti, l’ottenimento del titolo di privativa industriale deve coincidere con la conclusione di un processo di registrazione: ciò, però, si pone in forte contrasto con il sistema che governa i presupposti di tutela dei diritti di proprietà industriale. Infatti, secondo la disciplina della proprietà industriale:

- a) per i disegni e modelli, il titolo di privativa è ottenibile senza neppure ricorrere al deposito del modello (facendo riferimento all’articolo 11 del Regolamento CE n. 6/2002);
- b) i *software* sono tutelati, secondo le norme sul diritto d’autore, dal momento della loro creazione, senza bisogno di ottenere alcun titolo dalla SIAE o altri enti (salva ovviamente la possibilità di brevettazione, ove ne ricorrano i presupposti);
- c) per i brevetti per invenzione industriale e modelli d’utilità, ai sensi degli articoli 53 e 85 del codice di proprietà industriale (“CPI”), il momento della pubblicazione della domanda di deposito è quello dal quale decorre a ogni effetto la protezione assicurata dalla privativa (incluso quello di avviare azioni cautelari e di merito per contrastare la contraffazione) e ogni connesso diritto di sfruttamento economico. Al tempo stesso, la durata della protezione decorre dalla data di deposito della domanda. Tra la data di deposito della domanda di concessione e la data di effettiva concessione decorrono in media 2-3 anni, durante i quali, in genere, una società non incorre in rilevanti costi di ricerca e sviluppo.

Appare pertanto oggettivamente di difficile comprensione la posizione assunta dall’Agenzia delle entrate nella Circolare in merito al meccanismo di *recapture*, per cui:

- per i disegni e modelli non registrati per cui il titolo di privativa è ottenibile anche senza un deposito, si richiede ai contribuenti – in contrasto con la normativa sulla proprietà intellettuale – di procedere comunque a effettuare una registrazione formale, seppure per attestarne l’esistenza. L’Amministrazione stessa abbia confermato essere sufficiente una autodichiarazione. Segnaliamo che nella prassi attuale i contribuenti non registrano ogni disegno e modello sviluppato in quanto esistono ulteriori forme di tutela della proprietà intellettuale come sopra già descritte: obbligare i contribuenti a registrare ogni disegno e modello prodotto appare in evidente contrasto con lo spirito della nuova norma che è basata *“su elementi di forte semplificazione, così da rendere più celere e certa rispetto al precedente regime Patent box, la fruizione di benefici fiscali collegati alla creazione e all’impiego di beni immateriali da parte del contribuente”* (pag. 9 della Circolare) né certo incentiva *“la creazione e lo sfruttamento economico di beni immateriali nell’esercizio di attività di impresa”* (pag. 8 della Circolare), dato che la registrazione richiesta genera oneri ulteriori e probabilmente eccessivi, soprattutto se si fa riferimento alla

- realità delle piccole e medie imprese alle quali invece il nuovo regime presta particolare attenzione prevedendo delle specifiche semplificazioni;
- per i *software*, in apparente contrasto con la normativa sulla proprietà industriale, si richiede ai contribuenti di effettuare una registrazione presso la SIAE per conferire al bene immateriale una “data certa”, seppure per attestarne l’esistenza l’Amministrazione abbia confermato essere sufficiente una autodichiarazione e l’Agenzia stessa nella Circolare affermi che tale registrazione non rappresenta “un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene”. Inoltre, segnaliamo come la registrazione presso la SIAE non fornisce alcuna prova o attestazione in merito alla sussistenza dei requisiti richiesti per l’agevolabilità ai fini del regime Patent Box;
  - per i brevetti è addirittura richiesta la concessione stessa del brevetto, non essendo considerata sufficiente la domanda di deposito che invece, nella pratica, fa già scattare in capo al soggetto che ha effettuato la domanda tutti i diritti di proprietà intellettuale. Considerare la data del deposito della domanda (e non quella della sua concessione) sarebbe peraltro coerente con quanto previsto dalla previgente normativa Patent Box.

Appare quindi distonico rispetto alla logica della normativa di diritto della proprietà industriale attribuire al concetto di ottenimento del titolo di privativa il significato di “concessione”, precludendo in tal modo l’accesso al meccanismo premiale a quelle privative che si trovano allo stato di domanda ma che possono godere già a ogni effetto della protezione assicurata dalla disciplina appena menzionata.

Invitiamo pertanto l’Agenzia delle entrate a voler riconsiderare la propria posizione in ottica di equità e allineamento con i principi cardine della normativa sulla proprietà industriale. Rammentiamo, inoltre, che la norma primaria si limita a elencare i beni immateriali che rientrano nell’agevolazione, senza specificare che questi debbano essere già “tutelati”, con ciò quindi includendo anche i beni immateriali “tutelabili” alla stregua della vecchia disciplina.

La conferma delle attuali posizioni dell’Agenzia delle entrate in merito al meccanismo del *recapture* porterebbe, specialmente per i brevetti, a una situazione paradossale e, a nostro parere, contraria allo spirito della norma: un contribuente sarebbe infatti titolato a includere nel calcolo dell’extra deduzione i costi limitati o nulli sostenuti per attività di ricerca e sviluppo nelle annualità comprese tra la domanda e la concessione del brevetto, ma non tutti i costi sostenuti nella fase iniziale di ricerca e sviluppo se questi sono stati sopportati in annualità che cadono al di fuori del periodo previsto dal meccanismo premiale proprio a causa del tempo trascorso tra la presentazione della domanda e la concessione del brevetto. La riduzione del beneficio potrebbe essere tanto rilevante quanto logicamente ingiustificata considerando che, generalmente, le attività più significative di ricerca e sviluppo sono sostenute solo prima di procedere alla domanda di deposito.

Inoltre, per quanto riguarda i disegni e modelli e i *software* per cui la Circolare richiede i passaggi formali ulteriori sopra menzionati, rammentiamo qui che la disciplina Patent Box (vecchia e nuova) richiede comunque l’esistenza di un adeguato sistema di

*tracking and tracing*: in tal senso, l'annualità in cui effettivamente si è iniziato a investire in ricerca e sviluppo per i beni considerati nel regime agevolativo emergerebbe in ogni caso dalla contabilità del contribuente in maniera inconfutabile, rendendo pertanto inutile una "data certa" da far apporre da enti terzi.

Considerato che per l'attestazione dell'esistenza dei beni immateriali è sufficiente la dichiarazione sostitutiva ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, si potrebbe comunque ottenere certezza della data di esistenza del bene immateriale attraverso l'apposizione della firma digitale con marca temporale all'autodichiarazione.

Qualora l'Agenzia delle entrate non intendesse accogliere i nostri spunti in merito ad un più corretto funzionamento del meccanismo di *recapture*, richiediamo almeno che gli obblighi di registrazione dei disegni e modelli e di deposito del *software* presso la SIAE previsti dalla Circolare valgano soltanto per i nuovi beni immateriali sviluppati e registrati a partire dal 2023, consentendo ai contribuenti di attestare l'identificazione di una data certa per i beni immateriali sviluppati in precedenza con altre modalità. Ciò sia perché ad oggi è ovviamente impossibile per i contribuenti registrare dei beni immateriali con data 2021 o 2022, ma soprattutto per questioni di equità e certezza del diritto nei confronti dei contribuenti che, in assenza di posizioni ufficiali dell'Agenzia delle entrate, in totale buona fede e, a nostro avviso, anche correttamente, hanno già provveduto a dichiarare il beneficio per il 2021 e hanno magari anche effettuato simulazioni di calcoli per il 2022 includendo un meccanismo di *recapture* differente da quello ora previsto dalla Circolare. Tali contribuenti, infatti, hanno effettuato le proprie valutazioni su annualità in cui la disciplina Patent Box era già disponibile nonostante la mancanza di indicazioni interpretative da parte dell'Agenzia delle entrate.

Evidenziamo, inoltre, che la bozza di Circolare non sembra considerare il tema della cosiddetta "ricerca fallita", che assume particolare rilevanza per aziende che operano in determinati settori, come ad esempio quello della moda. Per tali aziende è normale svolgere tutte una serie di attività prodromiche alla creazione di un prodotto, tra cui la ricerca, la progettazione, la prototipazione e la modelliera, senza però necessariamente arrivare alla fase di commercializzazione e, a maggior ragione, di registrazione dei relativi disegni e modelli. La mancata commercializzazione è di solito dovuta a due principali elementi:

- (i) i nuovi prodotti non incontrano il gusto estetico del direttore creativo, oppure
- (ii) i nuovi prodotti non incontrano l'interesse dei *buyer* nelle fasi di pre-vendita.

Le attività svolte per tali disegni e modelli costituiscono, però, elementi essenziali per la riuscita dei disegni e modelli relativi ai prodotti commercializzati dall'impresa, arricchiscono comunque l'archivio delle innovazioni dell'impresa e possono essere utilizzate in momenti successivi.

Richiedere la registrazione anche di tali disegni e modelli per poter accedere al regime e agevolare le relative spese genererebbe in capo ai contribuenti oneri eccessivi, e

l'impossibilità di includere anche quei beni in mancanza di una registrazione porterebbe alla necessità di separarne i relativi costi, con ulteriore aggravio per il contribuente. Inoltre, la scelta di registrare comunque tutti i disegni e modelli (già onerosa di per sé) risulta ulteriormente difficile considerando che in tal modo sarebbero rese pubbliche informazioni e innovazioni che potrebbero costituire gli elementi essenziali di nuove collezioni in futuro.

Riteniamo dunque che le spese di ricerca e sviluppo in tal senso sostenute debbano rientrare tra quelle agevolabili ai fini della nuova disciplina.

## 2.4 Spese agevolabili

A pagina 36 la Circolare afferma che *“non possano rientrare tra le [spese riferibili ad attività rilevanti] quelle di tipo amministrativo, le spese generali o comunque i costi sostenuti a beneficio dell'intera struttura aziendale e non, quindi, riferibili direttamente alle attività rilevanti collegate ai beni immateriali agevolabili”*.

Tale precisazione non appare condivisibile: è infatti del tutto evidente che per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo le imprese debbano sostenere spese generali, incluse quelle di natura amministrativa. Ciò peraltro è stato confermato dalla stessa Amministrazione finanziaria nell'ambito della precedente disciplina Patent Box quando veniva richiesto di ridurre il beneficio considerando nella strutturazione del conto economico del ramo d'azienda virtuale relativo all'intangibile l'inclusione di tutti i costi attribuibili in via diretta e indiretta al bene immateriale agevolato, considerando quindi anche una quota parte dei costi di struttura (oltre a quelli finanziari).

Ci auguriamo pertanto che l'Agenzia delle entrate voglia rivedere la propria posizione in modo da essere coerente con l'approccio fin qui sostenuto nel regime di Patent Box, indipendentemente dall'effetto – sia esso in aumento o diminuzione del beneficio – dell'inclusione o esclusione dei costi indiretti tra quelli da considerare nel regime.

\*\*\*

Rimaniamo a disposizione per ulteriori approfondimenti ed esprimiamo il nostro consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle entrate del contributo fornito con il presente documento.

Cordiali saluti,

Paolo Ludovici

Livio Zallo