

Milano, 31 gennaio 2023

Spettabile

Agenzia delle entrate

Direzione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale

Settore Controllo

Via Giorgione, 106

00147 Roma

e-mail: dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Oggetto: **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 – Consultazione pubblica**

La procedura di consultazione pubblica in esame concerne la bozza/schema di circolare (“**Circolare**”) relativa al nuovo regime (“Nuovo Patent Box” o “**NPB**”), introdotto dall’art. 6 del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146¹. La consultazione in esame riguarda anche la bozza di provvedimento che modifica in alcuni punti il provvedimento del 15 febbraio 2022.

Esprimiamo il nostro apprezzamento nei confronti di codesta Spettabile Agenzia delle entrate (“**AdE**”) per l’eccellente lavoro svolto. La Circolare, in particolare, fornisce un’analisi completa e approfondita della disciplina, anche alla luce del dibattito dottrinale in corso. Essa inoltre chiarisce la maggior parte delle questioni applicative sin ora sorte. Si tratta di un documento che si rivelerà fondamentale nella gestione dei rapporti tra AdE e contribuente, in un’ottica di collaborazione e buona fede.

Nel prosieguo, si riportano alcune nostre osservazioni in merito a determinati profili della Circolare che meriterebbero, a nostro avviso, ulteriori chiarimenti e specificazioni. Per agevolare la lettura, nel presente documento, la numerazione dei paragrafi e la loro titolazione ricalcano quelle della Circolare.

Ringraziamo l’Agenzia per la possibilità concessa al nostro Studio di partecipare alla consultazione pubblica in oggetto.

¹ Convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215.

1. DEFINIZIONI (PAR. 1)

Nessuna osservazione.

2. NUOVO PATENT BOX (PAR. 2)

Nessuna osservazione.

3. AMBITO SOGGETTIVO (PAR. 3)

Titolarità economica

Si suggerisce di fornire alcuni chiarimenti in merito all'agevolabilità di un bene immateriale ("IP") di cui siano titolari formalmente **soggetti esteri**, ma la cui **titolarità economica** risulti riferibile, ad una **società italiana**. Ciò ad esempio potrebbe avvenire nel caso in cui la società italiana abbia sostenuto le relative spese (cd. "spese di ricerca e sviluppo" o "**SRS**").

In linea di principio, si potrebbe ipotizzare una risposta positiva. È tuttavia necessario un chiarimento.

La questione potrebbe riverberare i propri effetti anche nell'ambito di una ipotetica verifica dell'Amministrazione finanziaria. Si ipotizzi una contestazione nell'ambito della quale l'Amministrazione finanziaria italiana, contesti in capo alla società italiana la titolarità economica di un IP formalmente di titolarità di una società estera appartenente al medesimo gruppo. Si ipotizzi inoltre che tale contestazione si fondi proprio sul fatto che, secondo l'Amministrazione finanziaria italiana, la società italiana avrebbe svolto nella sostanza le attività di sviluppo dell'IP, sostenendo le relative spese. In tale ipotesi, ci si potrebbe chiedere se la società italiana possa beneficiare, in presenza dei presupposti del NPB, nonostante la titolarità dell'IP sia dell'impresa estera.

In questo caso, pur difettando, in senso stretto, il possesso di una privativa in capo al soggetto italiano, è altresì vero che sotto il profilo fiscale l'Amministrazione finanziaria attribuisce di fatto la titolarità dell'IP al soggetto italiano stesso. Sembrerebbe ragionevole riconoscere la possibilità per il soggetto italiano di beneficiare del NPB.

Una questione sostanzialmente analoga si pone nel caso in cui l'AdE contesti nei confronti dell'impresa italiana, lo sviluppo di un "*intangible* interno" richiedendo ad

esempio l'addebito di eventuali *royalties* o comunque di una maggiore remunerazione. Anche sul punto sarebbe opportuno un chiarimento.

Sarebbe inoltre opportuno chiarire se tale circostanza può essere riconosciuta nell'ambito di una procedura *latu sensu* "preventiva" (es. cd. "APA").

3.1 Modalità di accesso (par. 3.1)

Durata quinquennale dell'opzione

Se abbiamo inteso correttamente, la Circolare prevede in estrema sintesi che:

- l'esercizio di un'opzione per un determinato IP abbia valore per cinque anni;
- nel caso in cui, nel corso del quinquennio, il contribuente intenda agevolare un altro IP dovrà esercitare una nuova opzione anch'essa quinquennale;
- se nel quinquennio si agevola un IP² complementare ad un altro che è già stato oggetto di una prima opzione, occorrerà esercitare una nuova opzione che scadrà congiuntamente con la prima.

Si suggerisce di precisare se l'opzione esercitata in un dato periodo di imposta valga per un singolo IP oppure per tutti gli IP in relazione ai quali si ottenga una privativa in quel periodo.

L'AdE, per motivi di semplificazione, potrebbe inoltre valutare di estendere la validità dell'opzione relativa ad un determinato quinquennio con riferimento a tutti gli IP di cui si ottenga la privativa nel corso del quinquennio.

Sarebbe inoltre opportuno precisare se le spese sostenute in relazione ad un IP oggetto di opzione, decorsi i cinque anni dall'opzione stessa, siano automaticamente agevolabili o se sia necessario l'esercizio di un'ulteriore opzione (es. spese di "mantenimento" che si protraggono per più di cinque anni).

3.2 Entrata in vigore e regime transitorio (par. 3.2)

² Cfr. Circolare p. 15: "È necessario che il contribuente eserciti una ulteriore opzione nuovo PB anche nel caso in cui il "nuovo bene" che si intende agevolare presenti vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione. In tale ultima ipotesi, la nuova opzione avrà una durata coincidente con la residua durata della precedente.

Si precisa che per "nuovo bene" si intende sia un bene venuto ad esistenza successivamente all'esercizio di una prima opzione per il nuovo PB, sia un bene già esistente che il contribuente aveva deciso, inizialmente, di escludere dal perimetro dell'agevolazione".

Nessuna osservazione.

4. AMBITO OGGETTIVO (PAR. 4)

4.1 Beni immateriali agevolabili (par. 4.1)

IP acquisiti a titolo derivativo

Si suggerisce di fornire alcune precisazioni in merito alla possibilità di fruire l'agevolazione con riferimento agli IP acquisiti a titolo derivativo, con riferimento in particolare ai seguenti profili:

- Applicabilità dell'agevolazione anche agli IP concessi in licenza oppure solo agli IP acquisiti a titolo di compravendita;
- Delimitazione del perimetro delle SRS agevolabili, sia nel caso di acquisto a titolo di compravendita che nel caso di acquisto a titolo di licenza. Con riferimento a quest'ultima questione, andrebbe ad esempio chiarito se siano agevolabili le SRS relative all'innovazione dell'IP o alla tutela dell'IP stesso.

4.2 Attività rilevanti (par. 4.2)

Attività di aggiornamento e di miglioramento

Sono ricomprese le SRS di **innovazione tecnologica**.

Andrebbe precisato se debbano essere incluse le SRS di "aggiornamento periodico"³.

Dovrebbero in ogni caso essere agevolabili le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea

³ Tali attività non rilevano con riferimento al credito di imposta per la ricerca e lo sviluppo ex art. 1, commi 198-209 della L. 160/2019 e successive modifiche ("CRS"). In particolare, ai fini del CRS non rilevano le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso. Ciò anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti. Ad esempio, non assumono rilievo ai fini del CRS le modifiche non significative di prodotti e di processi (le modifiche stagionali, le modifiche di design di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati). Più in generale, sono escluse tutte le misure prive di novità e creatività, tenendo eventualmente conto del grado di incertezza o rischio di insuccesso scientifico o tecnologico che caratterizza il progetto (cfr. risposta 17 marzo 2021, n. 187).

produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto). Ad ogni modo, anche sul punto sarebbe opportuno un chiarimento,

Più complesso è il caso di SRS di **miglioramento** e di **sviluppo** di un IP (es. un brevetto già esistente).

Laddove si tratti di SRS non innovative non dovrebbero essere agevolabili, come evidenziato al paragrafo precedente.

Laddove tali spese sfocino in un **nuovo brevetto**, ci si potrebbe chiedere se siano agevolabili come spese relative al "vecchio" o al "nuovo" IP. La questione rileva in quanto se fossero riferibili al "nuovo" IP sarebbero agevolabili solo se sostenute all'interno della relativa Finestra temporale. Laddove riferibili all'IP precedente sarebbero agevolabili senza limitazioni.

Progetti falliti

In linea di principio sembrerebbero essere escluse le SRS relative a **progetti "falliti"**, in quanto non riferibili ad uno specifico IP. Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento. In alcuni casi, peraltro, il patrimonio di conoscenze acquisito mediante il sostenimento di SRS con riferimento a tali progetti "falliti" potrebbe andare a vantaggio di un altro IP. Sarebbe in tal caso opportuno includere le SRS sostenute.

Spese inizialmente relative a diversi IP

Un'altra questione di grande rilevanza attiene alla possibilità di agevolare le SRS, originariamente sostenute in relazione ad un determinato IP, ma poi andate a **beneficio di un diverso IP**. Ciò può accadere perché il secondo IP rappresenta un'evoluzione del primo IP o ne utilizza la tecnologia ad altri fini. In tale ipotesi, non dovrebbero porsi problemi laddove gli IP siano entrambi agevolabili⁴. Laddove invece uno dei due IP non sia agevolabile (es. *know how*), occorre stabilire se occorra o meno effettuare un *carve out* della quota di SRS riferibile a tale IP. Ad ogni modo, sarebbe opportuno un chiarimento.

Inoltre, le attività di ricerca e sviluppo frequentemente sfociano nello sviluppo del **know how applicativo** relativo ad un determinato IP (es. il *know how* applicativo del

⁴ Anche se, in tal caso, sarebbe opportuno chiarire se sia necessario esercitare una nuova opzione laddove la seconda Privativa si collochi al di fuori del quinquennio "originario" all'interno del quale era stata agevolata la "precedente" Privativa.

brevetto). In tal caso, ci si chiede se le relative SRS (proprie del *know how*) siano agevolabili o se sia necessario effettuare un *carve out*. Sembrerebbe di propendere per la rilevanza di tali SRS in quanto pur sempre riferibili, seppur indirettamente, ad una Privativa agevolabile. Ad ogni modo, sarebbe opportuno un chiarimento sul punto.

4.3 Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale (par. 4.3)

Ricerca fondamentale

La Circolare precisa che sono agevolabili anche le SRS relative alla “ricerca di base”. Occorrerà al riguardo chiarire come riferire le spese in questione al singolo IP.

Rapporti tra NPB e VPB

Il contribuente potrebbe incontrare alcune **difficoltà nell’individuare le SRS** che hanno già concorso a formare il *Nexus ratio*.

In linea di principio, il regime precedente (“Vecchio Patent box” o “VPB”) prevedeva, nell’ambito del *Nexus ratio*, l’adozione di un apposito meccanismo di **tracking and tracing** di tali SRS che dovrebbe permettere di individuare analiticamente le stesse. Tuttavia, nell’ambito del *Nexus ratio*, tali SRS concorrevano a formare sia numeratore che il denominatore (fatta eccezione per le spese infragruppo che, come regola generale, influivano solo sul denominatore)⁵. In linea di principio, pertanto, il conteggio o meno di una SRS non influiva sul *Nexus ratio* (ciò in quanto l’inclusione o esclusione della stessa sarebbe risultata “neutra” operando sia sul numeratore che sul denominatore).

Stante tale “neutralità”, vi potrebbe essere stata qualche trascuratezza da parte del contribuente nell’individuare tali SRS (una volta esclusa la sussistenza di SRS infragruppo, il conteggio o meno delle stesse era irrilevante). Del pari, non risulta che l’Amministrazione abbia mai effettuato, nell’ambito della verifica, controlli approfonditi in merito al **contenuto delle voci** che concorrevano a formare il *Nexus ratio* (salvo, lo si ribadisce, il controllo dell’assenza di SRS infragruppo).

⁵ Come noto, era previsto un apposito meccanismo, denominato *up-lift*, in base al quale le SRS infragruppo concorrevano parzialmente ed entro certi limiti anche alla formazione del numeratore. Tale meccanismo era finalizzato a garantire una certa “tolleranza”, entro una determinata soglia, ad eventuali SRS sostenute infragruppo dal contribuente.

Nello scenario sopra descritto, la soluzione pratica più attuabile sarebbe probabilmente quella di escludere dal NPB non tanto le SRS relative al *Nexus ratio*, in quanto tali, quanto piuttosto quelle che hanno concorso quali **costi deducibili** alla formazione del reddito agevolabile nell'ambito del VPB. Del resto, è probabile che, nelle "registrazioni interne" delle imprese, tali voci (SRS del *Nexus ratio* e oneri deducibili ai fini del VPB) coincidano.

Cost Sharing Agreement - Cost Contribution Agreement

Maggiori approfondimenti sono inoltre necessari con riferimento ai *cost sharing agreement* ("**CSA**") e ai *cost contribution agreement* ("**CCA**"), stipulati nell'ambito del gruppo.

Con riferimento ai CSA, laddove tali costi riguardino l'attività di ricerca nel complesso, è pacifico che essi siano esclusi (in quanto infragruppo).

Si pone un dubbio con riferimento ai costi addebitati dalla controllante alla consociata italiana al di fuori di un contratto di ricerca, ma utilizzati ad ogni modo dalla consociata italiana stessa per svolgere **attività di ricerca "in proprio"** (si pensi ad esempio agli oneri di locazione del laboratorio addebitati dalla controllante alla consociata che svolge attività di ricerca). Sulla base del Provvedimento anche tali SRS dovrebbero essere escluse: il Provvedimento, infatti, preclude l'accesso al NPB con riferimento a tutte le SRS sostenute nell'ambito del gruppo. Ciò anche a prescindere dal fatto che esse siano state riaddebitate nell'ambito di un contratto di ricerca. Ad ogni modo sarebbe opportuno un chiarimento sul punto.

I **CCA** sono degli **accordi** in base ai quali più società del gruppo suddividono i **costi relativi allo sviluppo di un bene**, ad esempio un IP, assumendo **pro quota il rischio di insuccesso ed i correlati benefici economici**.

In base ad una prima analisi, si potrebbe ritenere che tali costi siano di fatto dei costi di ricerca infragruppo, come tali esclusi dall'agevolazione. La questione merita in realtà maggiori riflessioni. In effetti, nell'ambito del CCA, le SRS sostenute sono pur sempre *pro quota* riferibili alla società italiana che assume il rischio di fallimento e gode dei relativi benefici della Privativa eventualmente sviluppata. In tale contesto, gli oneri sostenuti nell'ambito del CCA sono pur sempre qualificabili come SRS sostenute direttamente dalla consociata italiana e che vanno a beneficio della stessa. Sarebbe opportuno che l'AdE ne riconoscesse l'agevolabilità⁶, superando sotto certi profili il

⁶ Tale conclusione troverebbe peraltro conferma in quanto confermato dall'AdE nella circolare

dato letterale della norma, al fine di dare rilievo alla titolarità economica dell'IP acquisita dall'impresa italiana che sostiene i relativi costi. Eventuali arbitraggi potrebbero essere contestati mediante il ricorso alla disciplina in tema di prezzi di trasferimento ex art. 110, comma 7, T.U.I.R.

Tale conclusione troverebbe peraltro conferma in quanto affermato dall'AdE nella circolare n. 11/2016 con riferimento al **Nexus ratio**. In tale documento, era stata appunto riconosciuta la rilevanza ai fini del *Nexus ratio* (cfr. *infra*) delle SRS direttamente sostenute dal contribuente (anche se riaddebitate ad altre società del gruppo). Erano state invece escluse le SRS riaddebitate al contribuente da altre imprese del gruppo.

Si ritiene che tale conclusione possa in linea generale trovare applicazione anche con riferimento al NPB, seppur con un "aggiustamento interpretativo" necessario a tenere conto delle peculiarità della nuova disciplina e del fatto che la stessa presuppone la **titolarità economica dell'IP**. In tal senso, la posizione manifestata dall'AdE con riferimento al VPB potrebbe essere parzialmente modificata nel senso di non riconoscere come rilevanti le SRS riaddebitate ad altre società del gruppo. Ciò in quanto per la quota oggetto di riaddebito la SRS non è riferibile sotto il profilo della titolarità economica alla società italiana che riaddebita il costo. Occorrerebbe invece riconoscere come rilevanti le SRS addebitate dalle altre società del gruppo (in quanto con riferimento a tale SRS pur riaddebitata il titolare economico dell'IP che verrà sviluppato mediante tali SRS è il contribuente che riceve il riaddebito). Le spese sostenute direttamente dalla società italiana a proprio beneficio, seppur nell'ambito del CCA, dovrebbero essere agevolabili.

4.4 Spese agevolabili (par. 4.4)

Nessuna osservazione.

n. 11/E/2016, ove era stata appunto riconosciuta la rilevanza ai fini del *Nexus ratio* (cfr. *infra*) delle SRS a) direttamente sostenute dal contribuente (anche se riaddebitate ad altre società del gruppo); b) al netto di quelle riaddebitate da altre imprese del gruppo. Si ritiene peraltro che tale conclusione, con riferimento al NPB, possa essere parzialmente adattata nel senso di: a) non riconoscere come rilevanti le SRS riaddebitate ad altre società del gruppo (ciò in quanto per la quota oggetto di riaddebito la SRS non è riferibile sotto il profilo della titolarità economica alla società italiana che riaddebita il costo); b) riconoscere invece come rilevanti le SRS addebitate dalle altre società del gruppo (in quanto con riferimento a tale SRS pur riaddebitata il titolare economico è il contribuente che riceve il riaddebito).

4.5 Spese agevolabili ai fini del meccanismo premiale (par. 4.5)

Nessuna osservazione.

5. CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE

In base agli esempi forniti sono agevolabili le spese sostenute ai sensi dell'art. 109 T.U.I.R. negli otto anni precedenti ("**Finestra temporale**"). Tali spese possono beneficiare dell'agevolazione nell'anno di ottenimento della privativa.

Sarebbe opportuno precisare che in ogni caso, è garantita la deduzione ordinaria delle quote di ammortamento.

In altre parole, a prescindere dalla fruizione della maggiorazione del 110% nell'anno di ottenimento della privativa, la SRS "originaria" (il 100% della SRS) dovrebbe essere deducibile secondo i criteri originari. Dunque, tale SRS, se capitalizzata, sarà deducibile per *tranche* sino a completamento del processo di ammortamento ordinario (anche se la maggiorazione è dedotta in un'unica tranche).

Si immagini ad esempio una SRS sostenuta all'interno della Finestra temporale nell'anno X-3 e capitalizzata. Il periodo di ammortamento civilistico e fiscale è pari a 5 anni. La SRS riguarda una Privativa che verrà ottenuta nell'anno X. Tale SRS, nella misura originaria, sarà dedotta per tranches, in base alla disciplina fiscale applicabile, dall'anno X all'anno X+5. La maggiorazione del 110%, invece, sarà deducibile interamente al momento di ottenimento della Privativa, nell'anno X.

Si ipotizzi inoltre che in relazione alla Privativa, nell'anno X+4 vengano sostenute spese di "tutela" della Privativa (es. spese legali per una causa di contraffazione di brevetto), non capitalizzate. In tale ipotesi, non collocandosi nella Finestra temporale, sia la SRS "originaria" (100%) sia la "maggiorazione" (110%) saranno interamente deducibili nell'anno di sostenimento.

11. Rapporti tra CRS e NPB

In linea di principio il NPB può essere usufruito congiuntamente al CRS. Non è tuttavia chiaro se, nell'applicazione congiunta di entrambe le misure, occorra tenere conto di eventuali limitazioni.

L'AdE, in merito al rapporto tra CRS e VPB⁷, aveva affermato che i **CRS** si considerano **rilevanti** per il loro intero importo anche ai fini della determinazione del **reddito detassato nel regime di VPB**. Tuttavia, con riferimento al rapporto tra CRS e tutti gli **altri contributi e agevolazioni**, la stessa Agenzia delle entrate, con la circolare n. 5/E/2016, ha chiarito che *"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"*. A tal fine, tuttavia, secondo l'AdE, i costi rilevanti per il credito devono essere *"assunti al lordo di altri contributi"* a condizione che l'importo risultante dal cumulo non sia superiore ai costi sostenuti" (c.d. **calcolo del cumulo complessivo**). Inoltre, con riferimento al CRS applicabile per il periodo di imposta 2020 e successivi, è previsto che la base di calcolo del CRS è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili⁸.

Applicando tali indicazioni anche al NPB, in caso di **maggiorazione del 110%** di SRS che hanno già usufruito del CRS, il contribuente dovrebbe verificare che il valore del CRS sommato alle minori imposte IRES e IRAP derivanti dal NPB non risulti superiore al valore delle SRS agevolate.

Inoltre, a decorrere dal 2020, in caso di applicazione del regime premiale del NPB, sarebbe necessario rideterminare la base imponibile di un credito già calcolato (ad esempio nel 2020), con necessità di sterilizzare la quota parte di base imponibile corrispondente alle minori imposte IRES e IRAP applicate sulla maggiorazione del 110% dei costi assoggettati ad entrambi le agevolazioni.

Per tale ragione, in dottrina è stato suggerito di non ritenere rilevanti i predetti divieti di cumulo. Anche sul punto sarebbe ovviamente opportuno un chiarimento:

* * *

Si ringrazia nuovamente codesta Agenzia per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e approfondimento. Eventuali richieste al riguardo possono essere inviate all' Avv. Stefano Morri

⁷ Cfr. circolare n. 5/E del 16 marzo 2016.

⁸ In tal senso, cfr. art. 1, comma 203, della Legge n. 160/2019. Inoltre nel comma 204 è previsto che il credito di imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto (c.d. cumulo complessivo).

(stefano.morri@morrirossetti.it), oppure Dott. Davide Rossetti
(davide.rossetti@morrirossetti.it) o all'Avv. Francesco Nicolosi
(francesco.nicolosi@morrirossetti.it), c/o Studio Morri Rossetti e Associati, Piazza E.
Duse 2, Milano, 20121, Tel. +39 02 7607971; Fax +39 02 760797206

È gradita l'occasione per porgere cordiali saluti.

Morri Rossetti

