

MAISTO E ASSOCIATI

www.maisto.it

Milano, 3 febbraio 2023

Agenzia delle Entrate
Divisione Contribuenti
Settore Controllo
Via Giorgione, 106
00147 – ROMA

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

Consultazione pubblica sullo schema di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e sullo schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022

Egregi Signori,

riportiamo nel seguito i nostri commenti in ordine:

- (i) allo schema di circolare (di seguito, “**Schema di Circolare**”) recante chiarimenti rispetto alle disposizioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022 (di seguito, “**Provvedimento**”), attuativo della disciplina di cui all'art. 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (di seguito, “**Decreto-Legge**”), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, così come successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234 (di seguito, “**nuovo regime Patent Box**”), concernente la definizione degli elementi informativi che devono essere contenuti nella documentazione idonea (di seguito, “**Documentazione Patent Box**”) e delle modalità di esercizio delle opzioni, e
- (ii) allo schema di provvedimento (di seguito, “**Schema di Provvedimento**”) recante modifiche al Provvedimento.

Avv. Prof. Guglielmo Maisto
Avv. Marco Cerrato LL.M.
Dott. Andrea Parolini* LL.M.
Dott. Roberto Gianelli*
Dott. Marco Valdonio*
Dott. Aurelio Massimiano* LL.M.
Dott. Paola Marzetta*
Avv. Alessandro Bavila LL.M.
Dott. Mauro Messi*
Avv. Cesare Silvani LL.M.
Dott. Stefano Tellarini*
Dott. Alberto Brazzalotto*
Dott. Ernesto Sacchi*
Avv. Massimiliano Lovotti
Dott. Sara Montalbetti*
Dott. Andrea Annoni*
Dott. Luca Longobardi*
Avv. Roberto Zanni
Avv. Giulia Paroni Pini
Avv. Michele Toccaceli
Dott. Silvia Boiardi*
Dott. Giorgia Zanetti*
Avv. Francesco Morra
Avv. Giulio Cuzzolaro
Dott. Mirko Severi*
Avv. Filippo Maisto
Dott. Andrea Rottoli*
Dott. Irene Sarzi Sartori* LL.M.
Avv. Noemi Maria Bagnoli
Avv. Biagio Izzo
Avv. Eleonora Finizio
Dott. Matteo Cataldi* LL.M.
Avv. Luca Peverini
Dott. Riccardo Maffi*
Dott. Michele Vannucci*
Avv. Francesco Nino Vetrone LL.M.
Dott. Francesco Semonella*
Avv. Antonietta Alfano
Avv. Giulio Coppola
Avv. Francesco Giovanni Angelini
Avv. Giulia Lubrano
Dott. Alice Bonini*
Dott. Teresa Galluccio*
Avv. Francesco Ricci
Avv. Giuseppe Corciulo LL.M.
Dott. Alessandro Leardini*
Avv. Giulia Amici
Dott. William Criminisi*
Dott. Paolo Cima Politi*
Dott. Stefano Vito Pantaleo*
Avv. Claudia Inoronato
Dott. Ludovico Carpanetto LL.M.
Dott. Tommaso Chiti
Dott. Matteo Boschi
Dott. Andrea Gallese
Dott. Stefano Urzi
Dott. Federico Maria Cagnola
Dott. Maddalena Ricci

Of Counsel

Dott. Gabriella Cappelleri
Avv. Maria Cristiana Felisi

*Dottore Commercialista

1. AMBITO SOGGETTIVO [§ 3 SCHEMA DI CIRCOLARE]

1.1. Modifiche all'ambito di applicazione dell'agevolazione Patent Box

Lo Schema di Circolare (cfr. pag. 13) afferma, coerentemente con quanto previsto dall'art. 6, c. 1-2, del Decreto-Legge e dal punto 1 del Provvedimento, che possono optare per il nuovo regime Patent Box tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, mentre, coerentemente con il punto 1.3 del Provvedimento, esclude dalla possibilità di esercizio dell'opzione le imprese che (i) determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario o (ii) si trovano in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale non finalizzata alla continuazione dell'attività economica.

Tuttavia, lo Schema di Circolare introduce tre nuove cause di esclusione che determinano l'impossibilità di fruire del nuovo regime Patent Box. Trattasi in particolare delle imprese:

- a) destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'art. 9, c. 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, che producono effetti nel corso del periodo di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo;
- b) che non rispettano, nel corso del periodo di imposta di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- c) che non adempiono, nel corso del periodo di imposta di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Come affermato nello Schema di Circolare, le predette ulteriori cause di esclusione sarebbero giustificate dalla necessità di estendere i criteri di esclusione soggettiva previsti dalla disciplina relativa al credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione e *design* (di seguito, "**Credito d'imposta RSI**") introdotto dalla legge n. 160 del 27 dicembre 2019 (di seguito, "**Legge di Bilancio 2020**") al nuovo regime Patent Box, assumendo la coincidenza dell'ambito di applicazione delle due agevolazioni. Tuttavia, si rileva che, se da un lato le condizioni soggettive richieste per beneficiare del Credito d'imposta RSI sono state esplicitamente delineate a livello

normativo all'art. 1, c. 199, della Legge di Bilancio 2020, dall'altro lato il Decreto-Legge istitutivo del nuovo regime Patent Box non ha incluso nei requisiti soggettivi le sopracitate cause di esclusione. Poiché si ritiene che lo Schema di Circolare non possa introdurre in via autonoma nuove condizioni soggettive non previste dal Decreto-Legge, si suggerisce di eliminare tali cause di esclusione dal paragrafo 3 dello Schema di Circolare.

Qualora le succitate tre ulteriori condizioni soggettive suscettibili di determinare l'impossibilità di esercizio dell'opzione ovvero l'esclusione dal nuovo regime Patent Box dovessero comunque permanere nella versione definitiva della circolare di futura pubblicazione, si suggerisce di chiarire che, qualora una delle predette cause si verificasse successivamente all'esercizio dell'opzione, la decadenza dall'agevolazione opererebbe esclusivamente con riferimento al periodo di imposta (o ai periodi di imposta) nel quale (o nei quali) la violazione è stata commessa. Al contrario, qualora dovesse essere confermata l'interpretazione dello Schema di Circolare, si avrebbe l'effetto di decadere dall'agevolazione anche i) per tutti i residui periodi di esercizio dell'opzione (quinquennale) e/o ii) per tutti i periodi di imposta cui è applicabile il meccanismo premiale (*i.e.* fino all'ottavo anno antecedente), ancorché le menzionate violazioni siano commesse solo in uno dei suddetti periodi di imposta.

1.2. Cumulabilità del nuovo regime Patent Box con il Credito d'imposta RSI

Pur accogliendo favorevolmente i chiarimenti forniti dallo Schema di Circolare a pag. 13 riguardanti la conferma della possibilità per i contribuenti di fruire contemporaneamente sia del nuovo regime Patent Box sia del Credito d'imposta RSI in relazione alla medesima attività ammissibile (coerentemente con l'abrogazione dell'art. 6, c. 9 del Decreto-Legge da parte della legge n. 234 del 30 dicembre 2021, che prevedeva il divieto di cumulo tra le due agevolazioni), si rileva che lo Schema di Circolare potrebbe altresì cogliere l'occasione per chiarire che il nuovo regime Patent Box non interferisce sulla fruizione del Credito d'imposta RSI.

Infatti, se è vero che la fruizione della maggiorazione derivante dal nuovo regime Patent Box non dovrebbe risentire delle vicende relative alla

fruizione del Credito d'imposta RSI, lo stesso potrebbe non valere con riferimento a quest'ultimo, in quanto la relativa normativa prevede che la base di calcolo "è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili".¹ Stante le affermazioni contenute nello Schema di Circolare circa la possibilità per un contribuente di beneficiare contemporaneamente di entrambe le agevolazioni in relazione alle medesime attività ammissibili e "la coincidenza dell'ambito di applicazione delle due agevolazioni", sarebbe auspicabile un chiarimento da parte di codesta Agenzia delle Entrate che affermi, anche in ottica di semplificazione, la reciproca irrilevanza di tali agevolazioni ai fini della quantificazione dei rispettivi benefici.

Tale chiarimento risulterebbe particolarmente opportuno anche alla luce dello sfasamento temporale relativo alla fruibilità dei due suddetti regimi agevolativi. Potrebbe infatti verificarsi il caso di un contribuente che (i) abbia già usufruito del Credito d'imposta RSI con riferimento ad un determinato periodo di imposta e che (ii) in un periodo di imposta successivo, a seguito dell'ottenimento di un titolo di privativa industriale relativo ad un bene agevolabile, usufruisca del nuovo regime Patent Box, con applicazione del relativo regime premiale (*i.e.* con applicazione della maggiorazione del 110% ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti a quello in cui è stato rilasciato il suddetto titolo di privativa). In tal caso, in assenza del chiarimento di cui sopra, la fruizione del beneficio derivante dal nuovo regime Patent Box comporterebbe la necessità per il contribuente di rideterminare l'ammontare del Credito d'imposta RSI per ciascuno dei periodi di imposta in cui il tale credito è impattato dall'applicazione del meccanismo premiale e di presentare, in conseguenza a tale rideterminazione, le relative dichiarazioni integrative (nell'ipotesi in cui non siano ancora spirati i termini di legge).

1.3. Complementarietà tra un nuovo bene immateriale e uno già agevolato con la precedente opzione Patent Box

Lo Schema di Circolare conferma quanto previsto dal punto 12.5 del Provvedimento, ossia l'impossibilità di estendere un'opzione esercitata in

¹ Cfr. c. 203, art. 1., Legge di Bilancio 2020.

vigenza del precedente regime Patent Box a un bene immateriale nuovo, creato a decorrere dal 2021, che presenta vincoli di complementarità con un bene immateriale già agevolato con il vecchio regime Patent Box (cfr. pag. 17).

A questo proposito, come già sottolineato in dottrina,² riteniamo che il punto 12.5 del Provvedimento possa risultare poco razionale e di complessa applicabilità pratica, oltre che potenzialmente penalizzante e, dunque, in contrasto con le dichiarate finalità dell'art. 6 del Decreto-Legge (rubricato, appunto, "*Semplificazione della disciplina del cosiddetto "patent box"*"). Infatti, molto spesso la creazione di un nuovo bene immateriale è il risultato di un più ampio progetto di ricerca nel quale le attività svolte riguardano lo sviluppo congiunto di più beni, i quali possono essere ottenuti in momenti diversi e anche a distanza di vari anni. Pertanto, in tali fattispecie potrebbe risultare estremamente complesso, oltre che oneroso, individuare analiticamente le spese imputabili ai singoli beni immateriali complementari. La necessità di espungere il beneficio ascrivibile ad un nuovo bene immateriale che presenta un vincolo di complementarità con i beni rispetto ai quali è stata esercitata un'opzione in vigenza del vecchio Patent Box comporta una difficoltà operativa di non poco conto, che si pone in contrasto e in contraddizione con la finalità di semplificazione che ha ispirato l'introduzione del nuovo regime Patent Box. In altri termini, sarebbe più oneroso per i contribuenti che si trovano in tali situazioni applicare il nuovo regime Patent Box (che, come detto, è stato invece introdotto nell'ambito di un processo di semplificazione) rispetto ad estendere ai beni complementari la vecchia agevolazione fino alla decadenza dell'opzione originaria. Ai fini di una maggiore razionalità delle disposizioni e di una più facile gestione del vecchio e del nuovo regime Patent Box, riteniamo dunque che sia opportuno concedere ai contribuenti la possibilità di includere tra i beni già agevolati ai fini del vecchio regime Patent Box i beni immateriali complementari sorti nel corso del quinquennio di validità dell'opzione. A tal fine, si suggerisce pertanto di modificare il punto 12.5 del Provvedimento.

Si osserva, peraltro, che l'Agenzia delle Entrate aveva già adottato una

² Cfr., Circolare Assonime n. 19 del 10 giugno 2022.

soluzione simile nella circolare n. 11/E del 7 aprile 2016 con riferimento al vecchio regime Patent Box, nella quale era stato affermato al par. 3.1.1 che, in presenza di nuovi beni immateriali aventi vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato, il contribuente può considerare detti beni un solo bene immateriale ai fini dell'opzione e, dunque, agevolarli congiuntamente per un periodo coincidente con la durata residua dell'opzione già effettuata.

Da ultimo, proprio lo Schema di Circolare (cfr. pag. 15) lega la durata dell'opzione per nuovi beni immateriali complementari a quella residua della precedente opzione già esercitata; ciò a riprova della necessità (ed opportunità) di considerare unitariamente i beni collegati da un vincolo di complementarietà.

1.4. Scadenza per l'apposizione della firma elettronica con marca temporale

Lo Schema di Circolare (cfr. pag. 17), coerentemente con quanto previsto dalla proposta di modifica al secondo periodo del punto 11.2 del Provvedimento, afferma che *“per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime Patent Box la firma elettronica con marca temporale può essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi”*.

A questo riguardo, sarebbe opportuno che il Provvedimento e/o lo Schema di Circolare chiariscano che cosa si intende per *“data di presentazione della dichiarazione dei redditi”*, ovverosia se il riferimento riguardi (i) la scadenza ordinaria per la presentazione della dichiarazione dei redditi (i.e., 30 novembre 2022 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), (ii) la data di effettiva presentazione, la quale può differire dal termine ultimo (ad esempio, nei casi in cui i contribuenti presentino le dichiarazioni in una data antecedente il termine ultimo di scadenza) ovvero (iii) il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria di presentazione della dichiarazione annuale.

A nostro avviso, dovrebbe rilevare la terza opzione in quanto si garantirebbe la predetta estensione di 6 mesi anche alle imprese che hanno presentato (o che presenteranno) la dichiarazione tardivamente ma pur sempre nei termini di legge.

2. AMBITO OGGETTIVO [§4 SCHEMA DI CIRCOLARE]

2.1. *Requisito di registrazione dei beni immateriali ai fini della fruizione del meccanismo premiale*

Il paragrafo 4.3 dello Schema di Circolare fornisce alcuni chiarimenti in merito al concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale. In particolare, con riferimento alle attività di ideazione e realizzazione di *software* lo Schema di Circolare evidenzia che, esclusivamente ai fini del meccanismo premiale, tali attività possono essere considerate rilevanti solo se il bene in oggetto “*sia stato registrato presso l’apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE*”. A tal proposito, lo Schema di Circolare chiarisce che, “[p]ur non rappresentando tale registrazione un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, [...] la stessa conferisce una data certa alla creazione dell’opera e dà prova della sua esistenza e paternità”. Tuttavia, lo Schema di Circolare (cfr. pag. 25) prevede che, al di fuori dei casi di fruizione del meccanismo premiale, la prova dell’esistenza di un *software* agevolabile possa risultare da una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. In tal caso, la registrazione presso la SIAE non è dunque richiesta ai fini dell’agevolazione.

A questo riguardo, si rileva come il requisito di registrazione alla SIAE possa rappresentare, dal punto di vista pratico, un ingiustificato aggravio per i contribuenti in quanto, essendo il *software* protetto dalla legge sul diritto d’autore a partire dal momento della sua creazione, questi ultimi generalmente non procedono a tale registrazione. Pertanto, al fine di evitare che i contribuenti che hanno scelto di non registrare un *software* presso la SIAE siano penalizzati rispetto a quelli che hanno provveduto ad effettuare tale registrazione, si suggerisce di prevedere che la suddetta dichiarazione sostitutiva possa essere considerata valida anche ai fini del meccanismo premiale.

Analogamente, si suggerisce di prevedere tale possibilità anche con riferimento ai disegni e modelli non registrati, per i quali lo Schema di Circolare prevede che nell’ambito del meccanismo premiale “*non sia possibile procedere ad un recapture dei costi precedentemente sostenuti in quanto manca un titolo di privativa industriale, conseguibile solo mediante registrazione*”.

Qualora tale suggerimento non dovesse essere recepito e, dunque, la fruizione del meccanismo premiale dovesse rimanere subordinata alla preventiva registrazione dei suddetti beni immateriali, si raccomanda in ogni caso di prevedere che la fruizione del meccanismo premiale sia consentita a decorrere dal periodo di imposta in cui il contribuente ha presentato la domanda di registrazione e non, come previsto dallo Schema di Circolare, *“a decorrere dal periodo d’imposta in cui il contribuente ha ottenuto il titolo di privativa industriale”*. Ciò al fine di evitare che l’eventuale dilatarsi dei tempi necessari per ottenere la registrazione del bene immateriale riduca l’effettiva possibilità per il contribuente di beneficiare del nuovo regime Patent Box con riferimento a periodi di imposta più risalenti nei quali sono già stati sostenuti costi agevolabili.

Alternativamente, sempre qualora sia confermata la suddetta impostazione avanzata dallo Schema di Circolare per l’accesso al meccanismo premiale, si suggerisce tutt’al più di prevedere che, sebbene l’accesso a tale meccanismo abbia effetto solo all’atto dell’ottenimento della registrazione, in ogni caso, il computo dell’orizzonte temporale di validità dello stesso sia da identificare avendo a riferimento gli otto anni antecedenti all’anno in cui è fornita la prova dell’esistenza del bene immateriale come illustrato ai paragrafi 4.1.1, 4.1.2 e 4.1.3 dello Schema di Circolare.

3. CALCOLO DELL’AGEVOLAZIONE [§ 5 SCHEMA DI CIRCOLARE]

3.1. Ammortamento e spese capitalizzate

Come previsto dal punto 4.1, lett. b) del Provvedimento, rientrano tra le spese agevolabili le quote di ammortamento relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti di cui al punto 3 del Provvedimento. Inoltre, il Provvedimento indica che tali quote di ammortamento:

- *“rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate, ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, a ciascun periodo di imposta in applicazione dell’articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili adottati dall’impresa, nonché dall’eventuale capitalizzazione delle stesse”* (cfr. punto 4.3) e
- devono essere quantificate *“utilizzando il costo fiscalmente*

riconosciuto dei beni, determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR, ridotto dell'ammontare delle spese capitalizzate che hanno già usufruito, anche in applicazione del meccanismo premiale, della predetta maggiorazione" (cfr. punto 4.4).

Al riguardo, nell'esempio n. 1 riportato a pag. 38 dello Schema di Circolare è indicato che l'ammortamento di un bene strumentale rileva quale spesa agevolabile nei limiti della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta e comunque nei limiti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, cui fa riferimento l'art. 102 del TUIR. Di contro, nel successivo esempio n. 2, si rileva che le spese capitalizzate per la creazione di un bene immateriale sono agevolabili in ciascuno dei periodi d'imposta in cui sono sostenute ai sensi dell'art. 109 TUIR e, pertanto, indipendentemente dall'eventuale capitalizzazione e ammortamento delle stesse.

Si chiede pertanto di meglio chiarire, anche con ulteriori esemplificazioni, il criterio di computo di tali spese per beni materiali e immateriali e in che misura e periodo d'imposta, eventualmente, rilevi la capitalizzazione e ammortamento delle stesse.

4. EFFICACIA DELLA DOCUMENTAZIONE [§ 7 SCHEMA DI CIRCOLARE]

4.1. Apposizione della firma elettronica con marca temporale in caso di presentazione di dichiarazione integrativa

Lo Schema di Circolare (cfr. pag. 49) chiarisce che *“la firma elettronica, con marca temporale, deve essere apposta sulla documentazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce la maggiorazione del 110% o, in caso di dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione – sia essa tardiva oppure integrativa/sostitutiva di quella già presentata nei termini (cfr. circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E) – entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva”*.

A questo riguardo, si ritiene che lo Schema di Circolare debba chiarire la procedura da seguire nei casi in cui la dichiarazione annuale con la quale il contribuente ha indicato il possesso della documentazione idonea sia successivamente integrata per correggere errori od omissioni riguardanti

voci di costo considerate ai fini della quantificazione della maggiorazione prevista dal nuovo regime Patent Box. Con riferimento a tali fattispecie, si suggerisce che lo Schema di Circolare, come già previsto dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 26 novembre 2021 in materia di oneri documentali sui prezzi di trasferimento, chiarisca che la documentazione idonea possa essere integrata o modificata e successivamente firmata dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa.

* * *

Si ringrazia per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Cordiali saluti

Maisto e Associati

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Maisto e Associati', written in a cursive style. The signature is positioned below the printed name 'Maisto e Associati'.