



mwe.com

Andrea Tempestini
atempestini@mwe.com
+39 02 3657 5701

Milano, 3 febbraio 2023

Spett.le

Agenzia delle Entrate

Via Giorgione, 106

00147 Roma (RM)

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

Oggetto: Consultazione sulla 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.

Egregi Signori,

Ringraziamo anzitutto per l’opportunità offerta ai contribuenti ed operatori di fornire commenti e proposte di modifica sulla bozza di circolare (di seguito, la “**Bozza di Circolare**”) e allo schema di provvedimento di modifica del Provvedimento (di seguito, lo “**Schema di Provvedimento**”) di cui all’oggetto, nell’altrettanto gradita e meritevole finalità di raccogliere e considerare i contributi di tutti i soggetti interessati su tematiche – come questa – di particolare rilevanza e complessità tecnica.

Desideriamo anche esprimere apprezzamento per il pregevole lavoro di analisi e razionalizzazione svolto da codesta Agenzia delle Entrate. È con questo spirito che abbiamo raccolto l’invito alla pubblica consultazione e che rimettiamo le nostre considerazioni, nell’auspicio che esse possano risultare utili.

I nostri commenti sono riportati di seguito, seguendo la logica espositiva richiesta, ossia: Tematica - Paragrafo della circolare - Osservazione - Contributo (quest’ultimo è evidenziato in grassetto nel testo, per facilità di identificazione).

Si precisa inoltre che i termini non diversamente definiti nel presente documento hanno lo stesso significato loro attribuito nella Bozza di Circolare e Schema di Provvedimento.

Si autorizza la pubblicazione di questo documento con le modalità previste da questa pubblica consultazione.

1. AMBITO SOGGETTIVO (PREMESSA E PAR. 3 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

Concetto di “utilizzo” dei beni immateriali

- 1.1 Si chiede di conoscere come debba essere interpretato il riferimento all’**“utilizzo”** e all’**“impiego”** dei beni immateriali agevolabili nell’attività d’impresa (cfr. pagina 4 della Bozza di Circolare).

In proposito, a pagina 11 e 12 della Bozza di Circolare si afferma quanto segue: *“L’ambito soggettivo di applicazione del nuovo regime Patent box è individuato dal punto 1 del Provvedimento¹ che [...] ammette tra i beneficiari dell’agevolazione i soggetti titolari di reddito d’impresa [...]. È inoltre necessario che i **predetti soggetti assumano la veste di “investitori”** [...] e cioè coloro che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile - sempre che tale bene venga **utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell’attività di impresa** [...]”*.

Si è dell’avviso che, nella logica di questa agevolazione, la condizione dell’utilizzo non debba essere intesa come **(necessaria) diretta “messa a reddito” del bene immateriale**, dovendovi rientrare anche quei casi (non infrequenti) in cui la creazione del bene e la sua protezione giuridica rispondono ad una finalità “protettiva” (verso altri concorrenti) ma il bene medesimo non è correntemente “applicato” nella realizzazione di prodotti o servizi. Trattasi infatti di una modalità di uso ugualmente importante e strategicamente giustificata, tanto che in questi casi nessuno dubita della inerenza dei costi ordinariamente sostenuti.

Concetto di “investitore”

- 1.2 A pagina 11 e 12 della Bozza di Circolare si legge che *“È inoltre necessario che i predetti soggetti assumano la veste di **“investitori”** e, quindi, procedano all’“assunzione del rischio”. A tal riguardo, si precisa che per “investitori” debbono intendersi coloro che esercitano le attività di ricerca e sviluppo indicate al punto 3 del Provvedimento, e cioè coloro che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile - sempre che tale bene venga utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell’attività di impresa e **a prescindere dalla titolarità giuridica dello stesso** - e che sostengono, rimanendone incisi, i costi relativi agli investimenti effettuati, assumendone i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati. Restano, pertanto, esclusi dalla definizione di “investitori” coloro che – pur essendo titolari del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile – non restano incisi dai costi sostenuti nell’effettuazione dei suddetti investimenti in attività rilevanti o, comunque, non sopportano il rischio degli investimenti, né acquisiscono i benefici delle attività rilevanti”*.

L’espressa **irrelevanza della titolarità giuridica del bene immateriale** al fine della qualificazione dell’imprenditore in termini di “investitore” è certamente apprezzabile. Tuttavia, **sarebbe opportuno che nella Bozza di circolare venisse ulteriormente sviluppato tale concetto e, nello specifico, venisse chiarito in quali ipotesi possa**

¹ Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 48243/2022 del 15 febbraio 2022.

parlarsi di “investitore” e in quali casi, invece, tale qualità non sarebbe rinvenibile. Ciò, tenendo conto, ad esempio, delle seguenti fattispecie:

- Imprenditore che (i) **ha** la titolarità giuridica del bene immateriale, (ii) **ha** il diritto di sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile e (iii) **ha** svolto (e/o svolge) l’attività di ricerca e sviluppo, sostenendone i costi, assumendone i rischi e avvalendosi dei risultati. **In questo caso è pacifico che l’imprenditore riveste la qualità di investitore;**
- Imprenditore (es., un licenziatario) che (i) **non ha** la titolarità giuridica del bene immateriale (perché la registrazione è avvenuta per prassi in capo ad un altro soggetto), ma (ii) **ha** il diritto di sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, anche per via di licenza anche di fatto e (iii) **ha svolto** (e/o svolge) l’attività di ricerca e sviluppo, sostenendone i costi, assumendone i rischi e avvalendosi dei risultati. **Anche in questo caso non dovrebbero sorgere dubbi in merito alla qualificazione, quale “investitore”, del soggetto licenziatario;**
- Imprenditore (es., un licenziatario) che (i) **non ha la titolarità giuridica** del bene immateriale, (ii) **ha** il diritto di sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile ma (iii) **non ha** svolto l’attività di ricerca e sviluppo, sostenendone i costi, assumendone i rischi e avvalendosi dei risultati. **In questo caso, dovrebbe essere chiarito che il licenziatario del bene immateriale non è qualificabile come “investitore”.**

Andrebbe **altresì chiarito che l’attività di ricerca potrebbe essere stata svolta anche solo in parte** (ma con piena assunzione di rischi e compartecipazione ai risultati, in misura corrispondente agli investimenti effettuati) **e che anche in questo caso l’agevolazione sarebbe spettante.**

2. MODALITÀ DI ACCESSO (PAR. 3.1 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

Concetto di “nuovo bene immateriale”

- 2.1 Nella Bozza di Circolare si fa riferimento alla possibilità, per l’impresa, di esercitare l’opzione per il nuovo regime Patent Box in periodi d’imposta successivi all’esercizio di una prima opzione **e con riferimento ad un “nuovo bene immateriale”.**

In particolare, a pagina 14 e 15 si legge quanto segue: *“Nel caso in cui, in periodi di imposta successivi all’esercizio di una prima opzione, l’impresa intenda richiedere l’agevolazione per un nuovo bene immateriale, ricompreso tra quelli individuati dal comma 3 dall’articolo 6, la stessa dovrà esercitare una nuova opzione nuovo PB, che avrà una durata pari a cinque periodi d’imposta a decorrere dal suo esercizio. 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 complementarità 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”.*

Il concetto di “nuovo bene” viene chiarito sempre a pagina 15 della Bozza di Circolare, in cui si legge che per esso si intende 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”.***

Ciò significa che il soggetto che intende accedere al nuovo regime Patent Box in un determinato periodo d'imposta (a titolo esemplificativo, nel 2023), può:

- esercitare l'opzione per il nuovo regime Patent Box per beni immateriali venuti ad esistenza in tale annualità, agevolando per l'effetto i costi di ricerca e sviluppo sostenuti nella medesima annualità; nonché,
- esercitare l'opzione per il nuovo regime Patent Box per i beni immateriali già esistenti e per i quali, evidentemente, si sarebbe già potuto optare in periodi d'imposta precedenti (es., per brevetti concessi nel 2021 o 2022). Anche in questo caso, evidentemente, il soggetto può agevolare i soli costi di ricerca e sviluppo correlati a tali brevetti, che siano stati sostenuti nel 2023 (si tratterebbe, evidentemente, di costi di manutenzione o di tutela legale).

Se quanto precede è corretto, **si chiede di chiarire quanto segue:**

- a) Che tra i “nuovi beni” agevolabili possono ritenersi ricompresi anche **i beni immateriali venuti ad esistenza prima dell'entrata in vigore del nuovo regime Patent Box (ad esempio, brevetti concessi nel 2020 o in precedenti periodi d'imposta)**, o altrimenti esplicitare se con tale definizione debbano intendersi unicamente i beni immateriali venuti ad esistenza dal periodo d'imposta 2021 in poi.

A nostro avviso, il nuovo regime Patent Box non limita l'accesso al regime ai soli beni immateriali venuti ad esistenza dal 2021 in poi. Ciò, peraltro, lo si comprende anche alla luce del fatto che il legislatore ha previsto, per la sola fruizione del “meccanismo premiale” di cui al comma 10-*bis* dell'articolo 6 (e non anche per il regime ordinario), la necessità di ottenere (dal 2021 in poi) un titolo di privativa industriale;

- b) Ipotizzando un “nuovo bene” venuto ad esistenza nel 2021 (es. brevetto), per il quale si è ottenuto un titolo di “privativa industriale” sempre nel 2021 e per il quale viene esercitata l'opzione PB nel 2023, se:

- Per tale “nuovo bene” **si possa fruire del meccanismo premiale** nel 2023, barrando l'apposita casella nel modello dichiarativo redditi SC/2024;
- In caso di risposta affermativa, **come debbano essere computati gli otto anni rilevanti ai fini del c.d. “recapture” dei costi di ricerca e sviluppo.** Considerato che il titolo di “privativa industriale” è stato conseguito nel 2021, sarebbe utile che fosse chiarito quale sia il periodo ottennale di riferimento: **(i)** il 2013-2020 (con la conseguenza che i costi di ricerca e sviluppo relativi a tale bene immateriale sostenuti nel 2021 e 2022 andrebbero persi); **(ii)** il 2015-2022 (con la conseguenza che i costi di ricerca e sviluppo relativi a tale bene immateriale sostenuti nel 2013 e 2014 andrebbero persi); **(iii)** comunque il 2013-2020 (stante l'ottenimento della privativa nel 2021) ma con la possibilità di agevolare anche i costi sostenuti nel 2021 e 2022.

Si rinvia al par. 4.1 per ulteriori considerazioni sul funzionamento del meccanismo premiale per quei beni immateriali (disegni e modelli non registrati e *software* protetto da *copyright*) per i quali vengono previsti momenti di

rilevanza concettualmente diversi ai fini del nuovo regime Patent Box “ordinario” e al fine del meccanismo premiale.

Nuovo regime Patent Box e dichiarazioni integrative “a favore”

- 2.2 Nel medesimo paragrafo 3.1 della Bozza di Circolare vi è una parte dedicata alla possibilità di esercitare l’opzione per la fruizione del nuovo PB anche avvalendosi della c.d. “remissione *in bonis*”.

Certamente tali chiarimenti si pongono in linea con l’orientamento già espresso dall’Agenzia delle Entrate in passate occasioni (anche con riferimento al precedente regime Patent Box) e sono accolti con favore.

In aggiunta a quanto ivi apprezzabilmente esposto, **sarebbe opportuno che fosse chiarito come debba procedersi nell’ipotesi in cui il contribuente (i)** abbia optato per il nuovo regime Patent Box nei termini ordinari (o tardivamente nella dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come “dichiarazione tardiva” oppure come “dichiarazione integrativa/sostitutiva” di quella già trasmessa nei termini), **(ii)** abbia aderito all’opzione OD nuovo PB, predisponendo la documentazione idonea nei termini di legge, ma **abbia erroneamente agevolato un ammontare di costi di ricerca e sviluppo (correlati ai beni immateriali per i quali è stata esercitata l’opzione nuovo PB) inferiore a quello effettivamente agevolabile**. In particolare, qualora fossero spirato il termine del 28 febbraio (i.e., i novanta giorni per la presentazione di una dichiarazione “tardiva”), **sarebbe opportuno che fosse chiarito se:**

- In tal caso **il contribuente abbia la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa “a favore”**, ai sensi dell’art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, per accogliere i maggiori costi di ricerca e sviluppo sostenuti;
- **Se debba (e possa) procedersi ad una modifica/integrazione della documentazione idonea originariamente predisposta**, al fine di poter godere del regime di *penalty protection* anche con riferimento alla quota di agevolazione usufruita per i costi di ricerca e sviluppo inizialmente ed erroneamente non considerati o, qualora ciò fosse precluso, se almeno i maggiori costi dedotti rimangano agevolabili ma privi del regime di protezione offerto dalla documentazione idonea, ferma la validità di quest’ultima per i costi dalla stessa “coperti”.

3. PRIMO PERIODO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO REGIME PATENT BOX (PAR. 3.1. DELLA BOZZA DI CIRCOLARE E PUNTO 11.2 DELLO SCHEMA DI PROVVEDIMENTO)

Proroga semestrale per l’assolvimento degli oneri documentali e tempistica per l’opzione nuovo PB

- 3.1 Le proposte di modifica del Provvedimento prevedono che il punto 11.2 sia sostituito ivi prevedendosi 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”*.

In questo modo è stato dato ai contribuenti un maggiore lasso di tempo per poter finalizzare la documentazione idonea correlata all’esercizio del nuovo regime Patent

Box.

Stante l'importanza pratica di questo chiarimento, in un contesto di incertezza sulla portata ed interpretazione della agevolazione protrattosi per un lungo periodo, si chiede di esplicitare che gli operatori, per l'annualità 2021 (ed entro la data del 28 febbraio 2023 – termine di 90 giorni per la presentazione della “dichiarazione tardiva” oppure della “dichiarazione integrativa/sostitutiva” di quella già trasmessa nei termini) sono di fatto chiamati a:

- a) esercitare l'opzione nuovo PB ed eventualmente l'opzione OD nuovo PB;
- b) includere nella dichiarazione dei redditi la migliore stima dei costi di ricerca e sviluppo agevolabili;
- c) avviare la predisposizione della documentazione idonea, procedendo a “finalizzare” l'ammontare della deduzione spettante (coerentemente al contenuto della documentazione idonea) e a rifletterlo in una dichiarazione integrativa entro il termine di 6 mesi previsto per l'apposizione della firma elettronica e marca temporale, fermo restando il tema più generale delle ulteriori e successive modifiche della deduzione spettante oggetto del precedente paragrafo 2.2.

Proroga semestrale: dies a quo

- 3.2 **Si chiede, inoltre, conferma che**, in relazione al primo periodo di applicazione del nuovo regime Patent Box, in caso di opzione OD nuovo PB entro 90 giorni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi (i.e., entro il 28 febbraio 2023), **il maggiore termine di 6 mesi per l'apposizione della firma elettronica e della marca temporale possa essere conteggiato dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui è stata esercita l'opzione per gli oneri documentali** (in ipotesi di presentazione della dichiarazione dei redditi nel novantesimo giorno, i sei mesi scadrebbero il 31 agosto 2023).

4. AMBITO OGGETTIVO (PAR. 4 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

Creazione dei beni immateriali vs titolo di privativa industriale

- 4.1 Nella Bozza di Circolare viene chiarito in maniera apprezzabile e condivisibile che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo regime Patent Box:
- Il *software* protetto da *copyright*”, la cui prova dell'esistenza può risultare da una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (sub-paragrafo 4.1.1 della Bozza di Circolare). Si tratta di “nuovo *software*” che non sia stato registrato presso la SIAE;
 - I disegni e modelli comunitari non registrati la cui tutela dura per un periodo di tre anni decorrente dalla data in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità (di cui all'articolo 11 del Regolamento CE n. 6/2002 del Consiglio, del 12 dicembre 2001, su disegni e modelli comunitari; sub-paragrafo 4.1.3 della Bozza di Circolare).

Ne consegue che possono essere agevolati con il nuovo regime Patent Box e, dunque, godere della maggiorazione del 110%, i costi di ricerca e sviluppo correlati con tali beni

immateriale, che siano stati sostenuti nel periodo d'imposta di esercizio dell'opzione nuovo PB (2021 o periodi d'imposta successivi) e nei quattro successivi (salvo rinnovo dell'opzione).

Peraltro, nel sub-paragrafo 4.3 della Bozza di Circolare (“*Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale*”) viene precisato che la fruizione del meccanismo premiale è subordinato all'ottenimento di un “**titolo di privativa industriale**”, di talché:

- “*Per quel che concerne le attività di ideazione e realizzazione del software, [...] 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*”;
- Per i disegni e modelli non registrati, “*non sia possibile procedere ad un recapture dei costi precedentemente sostenuti in quanto manca un titolo di privativa industriale, conseguibile solo mediante registrazione*”.

Sulla base dei chiarimenti che precedono, potrebbe aversi una situazione per cui viene esercitata l'opzione nuovo PB nel 2022 con riferimento ad un bene immateriale (es., un *software* protetto da *copyright*, ma **non registrato presso la SIAE**) per il quale siano stati sostenuti costi di ricerca e sviluppo nei periodi d'imposta precedenti (es., 2020, 2021 e 2022).

Si pongono in questo caso due questioni sulle quali sarebbe opportuno un chiarimento:

- a) **se l'opzione nuovo PB esercitata consenta di agevolare tutti i costi di ricerca e sviluppo sostenuti nel 2022**, ovvero debbano essere esclusi quelli che sono espressamente richiamati all'articolo 5.2² del Provvedimento con riferimento alle attività rilevanti esclusivamente ai fini del meccanismo premiale;
- b) assumendo che la registrazione presso la SIAE avvenisse nel periodo di imposta 2023:
 - **se si possa fruire ai fini del meccanismo premiale “disgiuntamente” e in un momento successivo rispetto all'esercizio dell'opzione nuovo PB** (nell'esempio, l'opzione nuovo PB è stata esercitata nel 2022, mentre si fruirebbe del meccanismo premiale solo a partire dal 2023);
 - in caso positivo, se sia corretto conteggiare il periodo di otto anni rilevante ai fini del meccanismo premiale a partire dal primo anno precedente quello di ottenimento del titolo di privativa industriale (i.e., 2022 e precedenti, escludendo ovviamente i costi relativi al 2022 che hanno già formato oggetto di agevolazione).

Creazione dei beni immateriali vs titolo di privativa industriale

- 4.3 Ancora e per connessione di argomento, peraltro, è evidente come la pretesa di prevedere per i disegni e modelli non registrati e per il *software* protetto da *copyright* momenti di rilevanza potenzialmente diversi (i) ai fini della maggiorazione del 110% “ordinaria”

² “Ai fini del punto 5.1, sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle: a) di ricerca fondamentale indicate all'articolo 2, lettera a), del decreto MISE; b) di ideazione e realizzazione del *software* protetto da *copyright*”.

(dove è sufficiente la tutela giuridica accordata dalla norma a prescindere da atti formali di registrazione) e (ii) ai fini del meccanismo premiale (che opera solo se e da quando si proceda alla registrazione dei modelli o al deposito del *software* presso la SIAE) introduce un ingiustificato appesantimento e complicazione che rischia di vanificare la fruibilità della agevolazione per beni che pacificamente vi rientrano e che godono di protezione giuridica *ex lege*. In particolare, tale disgiunzione temporale costringe gli operatori, di fatto, ad una costosa (e per il 2021 e 2022 tardiva) corsa alle registrazioni e depositi. In questo senso, si pensi ai disegni e modelli non registrati: tale beni immateriali tipicamente godono di protezione giuridica dal momento della prima immissione in commercio che generalmente avviene nell'anno successivo a quello di creazione e di sostenimento dei costi finalizzati a quest'ultima (es., nel settore della Moda, in cui sovente la prima divulgazione del modello avviene nei primi mesi dell'anno successivo in occasione di fiere internazionali o eventi stilistici e legati al mondo del *fashion*); di talché nell'approccio proposto quei costi potrebbero essere goduti solo attraverso il meccanismo premiale (in quanto sostenuti in un periodo d'imposta in cui il bene immateriale non è venuto ancora ad esistenza con la prima divulgazione) e solo alla ulteriore condizione che intervenga una registrazione (in molti casi non operata per i beni venuti ad esistenza nel 2021 e 2022). Pur comprendendo le esigenze di tutela perseguite dal legislatore per la fruizione del meccanismo premiale, si rappresenta come nel "precedente regime Patent Box" questi stessi beni erano agevolabili a prescindere da atti formali di registrazione.

5. ATTIVITÀ RILEVANTI (PAR. 4.2. DELLA BOZZA DI CIRCOLARE; PUNTO 3.4 DELLO SCHEMA DI PROVVEDIMENTO)

- 5.1 Sarebbe opportuno che l'ultima frase di pagina 29/inizio pagina 30 fosse riformulata, tenendo in considerazione la proposta di modifica del punto 3.4 dello Schema di Provvedimento. In particolare, si propone la seguente riformulazione (integrazione proposta in grassetto): *"Il Provvedimento stabilisce inoltre che le attività da cui originano le spese di ricerca e sviluppo debbano essere effettuate in laboratori, o strutture, situati nel territorio dello Stato italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, ovvero in Paesi che consentano un adeguato scambio di informazioni ai sensi del DM 4 settembre 1996"*.

Si ritiene per inciso che questa disposizione, così riformulata, non si applichi ad acquisti singoli (ad esempio di un macchinario) impiegati in una più ampia attività di ricerca.

6. RAPPORTI CON LA DISCIPLINA DEL CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO E RILEVANZA DEI MANUALI DI FRASCATI E OSLO (PARR. 3 E 4.2 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

Cumulabilità regime Patent box e credito d'imposta ricerca e sviluppo

- 6.1 La Legge di bilancio 2022 (art. 1, commi 198-206, della L. n. 160/2019) ha opportunamente **eliminato il divieto di cumulo** della nuova agevolazione Patent Box con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. In relazione ai **medesimi costi** è quindi possibile fruire tanto della maggiorazione del 110% quanto del credito d'imposta ricerca e sviluppo.

Al riguardo, dovrebbero peraltro rilevare le **specifiche regole** per la cumulabilità del

credito d'imposta valevoli, se intendiamo correttamente, non solo per il Patent Box, ma più in generale per tutte le agevolazioni contemplate dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (“PNRR”):

- la prima è il cd. “divieto del doppio finanziamento” (art. 1, comma 204, della L n. 160/2019); viene in particolare previsto che il credito d'imposta ricerca e sviluppo è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i **medesimi costi**, a condizione che tale cumulo, tenuto anche conto della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al **superamento del costo sostenuto**;
- la seconda è la cd. “nettizzazione dei costi” (art. 1, comma 203, della Legge n. 160/2019); è previsto che la base di calcolo del credito d'imposta sia assunta al netto delle altre **sovvenzioni e contributi “a qualunque titoli ricevuti”** per le stesse spese.

La prima regola – ove applicabile - non pone particolari problematiche applicative, dal momento che il cumulo delle due agevolazioni (Patent Box e credito d'imposta per ricerca e sviluppo) di per sé non viola il “divieto del doppio finanziamento” (il beneficiario rimane, comunque, inciso di una parte del costo sostenuto).

Più **problematico** è, invece, il funzionamento della regola della cd. “**nettizzazione dei costi**”, per la quale **non ci constano precedenti di prassi** dell’Agenzia delle Entrate; analoga questione non si era posta, infatti, nel previgente regime del Patent box, stante la differente metodologia di calcolo dell’agevolazione. La Bozza di Circolare, a pagina 13, si limita ad osservare 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”*.

Si chiede di sapere se, in sede di determinazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo, occorra nettizzare i relativi costi agevolati del beneficio fiscale derivante dall'agevolazione Patent Box.

A nostro avviso la tesi interpretativa, più **aderente al dettato** della normativa³, e anche idonea a consentire una **semplificazione della gestione** (per il contribuente e per l’Amministrazione) delle due agevolazioni, è quella che riferisce la nozione di **sovvenzioni o contributi “a qualunque titolo ricevuti”** alle sole **erogazioni direttamente ricevute**, e non anche ai “benefici indiretti” rappresentati dai risparmi d'imposta derivanti da altre agevolazioni fiscali; con il portato che il beneficio fiscale derivante dall’applicazione dell’agevolazione Patent box non dovrebbe avere impatto sulla base costi rilevante ai fini del calcolo del credito d'imposta ricerca e sviluppo;

La tesi alternativa (della nettizzazione del beneficio fiscale del Patent Box) **complicherebbe infatti la gestione delle due agevolazioni**. In questo caso peraltro si porrebbe anche il tema di come applicarla con riferimento al **“meccanismo premiale”** ai cui fini, infatti, l’applicazione *tout court* della regola della “nettizzazione dei costi” comporterebbe la necessità di **“ricalcolare” ex post il credito imposta ricerca e sviluppo** maturato nei periodi d'imposta oggetto del “meccanismo premiale” (non è,

³ A norma dell’art. 1, comma 203, della L n. 160/2019, la base di calcolo è assunta *“al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili”*.

peraltro, chiaro se in tal caso detto ricalcolo e restituzione del credito d'imposta in eccesso comporti l'applicazione di sanzioni ed interessi)⁴.

Ferma la tesi interpretativa proposta, sulla quale è di fondamentale importanza un chiarimento, qualora essa non fosse condivisa si dovrebbe almeno limitare l'operatività della regola di nettizzazione dei costi **alla maggiorazione "ordinaria" del 110%** e escludendo dalla medesima il beneficio fiscale connesso ai costi oggetto di *recapture* tramite il "meccanismo premiale" (nel cui ambito, invece, essa comporterebbe ricalcoli a posteriori del credito di ricerca e sviluppo fruito).

Rilevanza dei Manuali di Frascati e Oslo

- 6.3 Il Provvedimento, al punto 3, definisce quale "**attività rilevanti**" (da cui derivano i costi che possono essere oggetto della maggiorazione del 110%), le seguenti:
- a) attività classificabili come ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'art. 2 del Decreto MISE⁵;
 - b) attività classificabili come innovazione tecnologica ai sensi dell'art. 3 del Decreto MISE;
 - c) attività classificabili come *design* e ideazione estetica ai sensi dell'art. 4 del Decreto MISE;
 - d) le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali.

La Bozza di Circolare, a pagina 28, osserva che "*le predette definizioni si ispirano, sul piano tecnico, ai principi generali e ai criteri elaborati dal c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE per le rilevazioni statistiche nazionali delle spese per ricerca e sviluppo in relazione alle attività di cui alla lettera a) e dal c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE per l'innovazione tecnologica*". Il punto necessita di maggiori chiarimenti, anche in considerazione del contenzioso che, come noto, ha caratterizzato proprio la normativa sul credito d'imposta ricerca e sviluppo e il concetto di "*novità*", per il quale si è addivenuti ad un provvedimento di sanatoria con la cd. procedura di "**riversamento spontaneo**"⁶.

Si è dell'avviso che, nella disciplina del nuovo Patent Box, l'ottenimento della "**privativa industriale**" per i beni immateriali agevolabili sia posta a "**tutela dell'agevolazione**, per cui il rinvio al Decreto MISE dovrebbe intendersi limitato alle attività "**classificabili**" come agevolabili (perché rientranti fra quelle di "**ricerca industriale**", "**sviluppo sperimentale**", "**innovazione tecnologica**", "**design e ideazione estetica**") a prescindere dalle ulteriori condizioni previste dal Decreto MISE⁷ (e dai richiamati Manuali di Frascati e Oslo) ai fini del credito d'imposta.

⁴ In ogni caso, la "nettizzazione dei costi" dovrebbe riguardare solo il credito d'imposta ricerca e sviluppo maturato a decorrere dal 2020, dal momento che, prima della L n. 160/2019, tale regola non era prevista.

⁵ DM 26 maggio 2020, recante le disposizioni applicative dei crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, di *design* e ideazione estetica.

⁶ Art. 5, commi da 7 a 12, del DL n. 146/2021.

⁷ Tra queste si segnala la condizione prevista all'art. 2, comma 3, del Decreto MISE, per cui le attività di ricerca e sviluppo assumono rilevanza solo quando permettono un "*progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già un semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa*".

7. CONCETTO DI ATTIVITÀ RILEVANTI AI FINI DEL MECCANISMO PREMIALE (PAR. 4.3 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

Meccanismo premiale e precedente regime Patent Box: costi di ricerca e sviluppo sostenuti nei periodi d'imposta 2013-2014

- 7.1 A pagina 33 della Bozza di Circolare viene affrontato il tema del rapporto tra il meccanismo premiale e il precedente regime Patent Box.

In particolare, viene precisato che *“al fine di evitare effetti duplicativi connessi alla circostanza che le medesime spese assumano rilevanza sia ai fini della determinazione dell’agevolazione prevista dal precedente regime Patent box, sia nell’ambito del meccanismo premiale previsto dal citato comma 10-bis, l’articolo 5 del provvedimento di attuazione ha chiarito che non sono ricomprese tra le attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione del bene per cui spetta la maggiorazione del 110 per cento «quelle che hanno concorso alla formazione del numeratore del rapporto di cui all’articolo 1, comma 42, della legge 23 dicembre 2014, n. 190». Pertanto, nel derogare al principio generale di cui al comma 10-bis dell’articolo 6, la richiamata previsione di cui all’articolo 5 del Provvedimento intende evitare che – nel passaggio dal precedente regime Patent box alla nuova agevolazione – la medesima attività rilevante possa consentire allo stesso contribuente di fruire di più agevolazioni”*.

Sebbene non sia del tutto chiaro come possa nel concreto verificarsi l’effetto di duplicazione del beneficio che si intende evitare, posto che nel precedente regime Patent Box i costi di ricerca e sviluppo avevano l’effetto di “ridurre” la quota di reddito agevolabile, a nostro avviso **il susposto rischio di una duplicazione dell’agevolazione potrebbe verificarsi limitatamente ai costi di competenza dei periodi d’imposta in cui il contribuente abbia goduto dell’agevolazione da “vecchio” Patent Box (i.e., 2015 e successivi)**.

Sul punto, ricordiamo che nel precedente regime Patent Box, per consentire alle imprese di adottare adeguati sistemi di “tracciatura” delle spese di ricerca e sviluppo, era stato previsto (articolo 9, comma 6, del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 30 luglio 2015) che nei primi tre periodi di imposta di efficacia della disciplina del “vecchio” Patent Box – vale a dire, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare, gli anni 2015, 2016 e 2017 – i costi da prendere in considerazione ai fini del *nexus ratio* erano quelli sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d’imposta precedenti **e assunti complessivamente** (cioè, considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate, vale a dire senza distinzione per singolo bene immateriale, ferma la possibilità, per chi lo volesse, di adottare anche per tali anni un approccio analitico). Pertanto, considerando i soggetti “solari”:

- con riferimento al 2015, ai fini del calcolo del rapporto rilevavano i costi sostenuti complessivamente nel quadriennio 2012, **2013, 2014** e 2015;
- con riferimento al 2016, occorre considerare i costi sostenuti nel quadriennio **2013, 2014, 2015** e 2016;
- con riferimento al 2017, occorre considerare i costi sostenuti nel quadriennio **2014, 2015, 2016, 2017**.

I costi di ricerca e sviluppo sostenuti nei periodi d'imposta 2013 e 2014 erano assunti unicamente al fine di determinare il *nexus ratio* dei periodi d'imposta dal 2015 e due successivi. **Pertanto, si chiede di chiarire se possano formare oggetto di *recapture* i costi di ricerca e sviluppo sostenuti nei periodi d'imposta 2013 e 2014, in quanto costi sostenuti in annualità in cui non era in vigore il precedente regime Patent Box e, dunque, costi che non sono stati "agevolati" (avendo unicamente concorso alla determinazione del *nexus ratio* per le annualità 2015, 2016 e, limitatamente ai costi 2014, per il 2017).**

Il chiarimento dovrebbe essere risolto nel senso della possibilità di *recapture* di tali costi mediante il meccanismo premiale. Ciò, anche in coerenza con la precisazione contenuta a pagina 33 e 34 della Bozza di Circolare che esclude il verificarsi dell'effetto di duplicazione del beneficio per quei casi ed anni in cui il contributo Patent Box fosse risultato negativo (a riprova del fatto che assumono rilevanza solamente i periodi di imposta di vigenza del precedente regime Patent Box).

Peraltro, **la tale ultima precisazione (certamente apprezzabile) la si dovrebbe estendere anche ai casi in cui il contributo economico è pari a 0**, per effetto della compensazione di perdite Patent Box pregresse.

Meccanismo premiale e costi "sospesi" nel precedente regime Patent Box

- 7.2 Un altro tema correlato al rapporto tra il meccanismo premiale e il precedente regime Patent Box e sul quale sarebbe opportuno un chiarimento, riguarda i "costi di ricerca e sviluppo sospesi" (*ergo*, non considerati) nel computo del contributo economico nel "vecchio" Patent Box. Si trattava, essenzialmente, di costi di ricerca e sviluppo che non erano ancora esitati in un bene immateriale ovvero correlati a beni immateriali che non avevano ancora prodotto reddito (o, addirittura, che producevano una perdita) e la cui agevolazione, dunque, era stata rinviata ai periodi d'imposta in cui tali beni immateriali avessero iniziato a produrre un reddito agevolabile ai fini del precedente regime Patent Box.

Considerata la differente logica sottesa al nuovo regime PB, volto ad agevolare i costi indipendentemente dalla produzione di reddito tramite l'impiego dei beni immateriali a cui tali costi ineriscono, **si chiede di chiarire se tali costi di ricerca e sviluppo "sospesi" possano formare oggetto di *recapture* ed essere agevolati tramite fruizione del meccanismo premiale, nell'assunto ovviamente che il relativo bene immateriale formi validamente oggetto di opzione per il nuovo regime PB** (e non abbia formato oggetto di opzione nel "vecchio" o tale opzione, ricorrendone le condizioni, sia stata caducata). Riteniamo che la risposta debba essere necessariamente positiva.

8. SPESE AGEVOLABILI AI FINI DEL MECCANISMO PREMIALE (PAR. 4.5 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

"Rilevanza della prima registrazione"

- 8.1 **Si chiede di esplicitare maggiormente il passaggio contenuto a pagina 37 della Bozza di Circolare** in cui si dice che "*Per quel che concerne, infine, eventuali spese connesse a beni immateriali oggetto di registrazione in diversi Paesi, ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale la privativa industriale si considera conseguita nell'anno della prima registrazione del bene [...] la registrazione rileva ai fini della disciplina in*

commento se eseguita in Paesi dell’Unione europea o in Paesi con i quali sono in vigore i predetti trattati e convenzioni internazionali”.

Per come intendiamo questo passaggio, al fine dell’individuazione del periodo ottennale di riferimento per l’operatività del meccanismo premiale rileverebbe la prima registrazione (qualificata, vedi oltre) del bene immateriale. Così, qualora uno stesso brevetto industriale fosse concesso nel 2021 in Italia, nel 2022 in Francia e nel 2023 negli Stati Uniti d’America, il periodo di otto anni da considerare al fine del meccanismo premiale sarebbe il 2013-2020, posto che la prima registrazione è avvenuta in Italia nel 2021.

Andrebbe tuttavia chiarito se i costi sostenuti per successive registrazioni possano del pari assumere rilevanza e su quali basi, ossia:

- in ragione del meccanismo della maggiorazione 110% ordinaria (ai cui fini però queste spese non parrebbero linearmente rilevanti in base alla lettura combinata degli articoli 4.1. lett e) e 6.1 del Provvedimento); ovvero,
- in ragione della attivazione di un nuovo meccanismo premiale con riferimento alla nuova e ulteriore registrazione (purché qualificata – vedi oltre).

Riteniamo che sia preferibile la prima impostazione, in considerazione del fatto l’ottenimento di un titolo di privativa industriale (e le spese ad esso connesse, ai sensi dell’articolo 6.1 del Provvedimento) è unico nello spirito della agevolazione e ai fini del meccanismo premiale, e va identificato nel momento di prima registrazione qualificata, ossia eseguita in Paesi dell’Unione europea o in Paesi con i quali sono in vigore i predetti trattati e convenzioni internazionali. **Le spese per le registrazioni successive alla prima andrebbero più propriamente considerate come spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati di cui all’articolo 4.1, lett. e) del Provvedimento.**

Come tema connesso, andrebbe poi chiarito se le spese di registrazione possano assumere rilevanza in assoluto o solo in quanto sostenute per registrazioni in Paesi di cui alla white list del D.M. 4 settembre 1996, stante l’inclusione delle attività di tutela legale tra quelle rilevanti ai sensi dell’articolo 3.4 del Provvedimento.

Concetto di “trattati e convenzioni applicabili nel relativo territorio di protezione”

- 8.2 Sempre a pagina 37 della Bozza di Circolare viene detto che in coerenza con il punto 2.2 del Provvedimento⁸, “secondo cui «per la definizione dei beni immateriali di cui al punto 2.1 e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell’Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell’Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale **applicabili nel relativo territorio di protezione**»”, la registrazione rileverebbe ai fini del meccanismo premiale se eseguita in Paesi dell’Unione europea o in Paesi con i quali sono in vigore i predetti trattati e convenzioni internazionali.

⁸ “Per la definizione dei beni immateriali di cui al punto 2.1 e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e **protezione** si fa riferimento alle norme nazionali, dell’Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell’Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale **applicabili nel relativo territorio di protezione**”.

Con specifico riferimento alle ipotesi di registrazione in Paesi con i quali sono in vigore i trattati e le convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale, non è chiaro come debba leggersi il rinvio al punto 2.2 del Provvedimento e, nello specifico, come debba leggersi il passaggio in cui si dice che le norme dei trattati e delle convenzioni devono essere “*applicabili nel relativo territorio di protezione*”. Al riguardo, **si chiede di precisare se rilevano, oltre alle registrazioni in paesi UE, solamente le registrazioni effettuate in Paesi extra-UE, la cui protezione rileva anche nell’Unione Europea.**

9. DIRITTO DI INTERPELLO (PAR. 8 DELLA BOZZA DI CIRCOLARE)

Il rinvio al MIMIT per l’apprrezzamento di questioni riguardanti la rilevanza delle attività di ricerca e sviluppo, la qualificazione degli investimenti o la definizione dei beni immateriali (e l’esclusione, quindi, dal perimetro delle questioni interpretative oggetto di interpello alla Agenzia delle Entrate) si comprende in ragione della assenza di specifiche competenze al riguardo da parte della Agenzia delle Entrate. Tuttavia, stante l’assenza di un termine per il rilascio di pareri da parte del MIMIT vi è il rischio che i contribuenti possano trovarsi di fronte ad una oggettiva difficoltà di acquisire certezza preventiva in merito a profili di merito importanti della agevolazione, la quale proprio per sua natura dovrebbe prestarsi ad una applicazione quanto più lineare possibile, nello spirito dichiarato dal legislatore di semplificazione del precedente regime di Patent Box (invero presidiato dal meccanismo dell’Accordo Preventivo sui criteri e metodi di determinazione). A questo riguardo sarebbe utile uno sforzo da parte della Agenzia delle Entrate, in coordinamento con il MIMIT, di razionalizzazione e chiarimento di tematiche di indubbio interesse per la generalità degli operatori, come ad esempio quella della distinzione, relativamente a beni immateriali più “fluidi” come il *software*, tra la evoluzione di un bene esistente e la creazione di uno nuovo.

Rimane invece senz’altro utile l’interpello ordinario per questioni come quella dei costi *pass-through* utilmente e condivisibilmente trattata nella Risposta 159/2023 oppure quello della complementarietà dei beni immateriali.

* * *

Si ringrazia ancora per questa iniziativa e ci si conferma a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento.

Distinti saluti

McDermott Will & Emery