

Milano, 3 febbraio 2023

All'Agazia delle Entrate

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

OGGETTO: Consultazione pubblica sulla bozza di circolare dell'Agazia delle Entrate avente ad oggetto chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146

*** *** ***

Egregi Signori,

Con la presente, lo Studio Legale Tributario EY è lieto di trasferire i propri contributi nell'ambito della consultazione pubblica sulla bozza di circolare dell'Agazia delle Entrate avente ad oggetto chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146.

Studio Legale Tributario EY esprime il consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agazia delle Entrate del contributo fornito e del soggetto proponente.

Ringraziando per l'opportunità offerta, restiamo a disposizione per eventuali ulteriori occasioni di confronto.

Cordiali saluti.

Studio Legale Tributario EY

Allegato 1: bozza di circolare dell'Agazia delle Entrate avente ad oggetto chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146.

*** *** ***

Paragrafo 3: Ambito soggettivo

1. Tematica

Cumulo tra la nuova disciplina Patent Box e quella relativa al credito d'imposta ricerca e sviluppo.

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 13, *“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.”*

Osservazioni/Contributi

Con riferimento alla disciplina del credito d'imposta R&S vigente fino al 2019 (cfr. art. 3 del D.L. n. 145/2013), in assenza di specifiche previsioni in merito alla cumulabilità degli incentivi, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 5/E del 2016 ha avuto modo di chiarire che ai fini del credito di imposta in parola, i costi agevolabili sono *“assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti”* e che *“in ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai predetti costi sostenuti”*. La base di commisurazione del credito R&S era dunque costituita dai costi riferiti alle attività agevolate al lordo degli ulteriori contributi relativi ai medesimi costi e l'eventuale verifica del limite del cumulo nei termini esposti era da effettuarsi solo a valle del calcolo. Nella sua attuale versione del regime del credito d'imposta (art. 1, commi 198-209, della legge n. 160/2019), applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, invece, oltre alla predetta regola sempre applicabile, è previsto che, già in fase di determinazione del beneficio, le voci di costo agevolabili vadano assunte *“al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili”* (c.d. regola della nettizzazione dei costi). A tal riguardo si chiede di specificare se in sede di determinazione del credito R&S occorra o meno *“nettizzare”* i relativi costi agevolati del beneficio derivante dalla maggiorazione del 110%. A parere della scrivente, l'eliminazione del divieto di cumulo tra i due incentivi dovrebbe consentire che gli stessi possano insistere, in tutto o in parte, sui medesimi costi senza la necessità, ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, di nettizzare quest'ultima dell'importo relativo al beneficio nuovo Patent Box, salva ovviamente la verifica, ai fini della cumulabilità, del limite del costo sostenuto, da interpretarsi quale regola di portata generale in sede di applicazione di agevolazioni fiscali.

2. Tematica

Estensione delle esclusioni soggettive.

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 13, *“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. Per tale motivo, si ritiene che con riguardo al nuovo regime Patent box operino i medesimi criteri di esclusione soggettiva previsti dal Decreto MISE; la coincidenza dell'ambito di applicazione delle due agevolazioni induce infatti a ritenere che, a fronte di una specifica attività di ricerca, un contribuente non possa beneficiare della maggiorazione del 110% qualora, per la medesima attività, gli sia inibito l'accesso al credito d'imposta.”*

Pertanto, sono ulteriormente esclusi dal novero dei soggetti che possono esercitare l'opzione nuovo PB e, quindi, fruire del beneficio le imprese:

a) *destinatari di sanzioni interdittive, ai sensi dell'articolo 9, comma 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.*

Il punto 1.4 del Provvedimento stabilisce che l'opzione OD nuovo PB, sia pure validamente esercitata, viene meno a decorrere dal periodo di imposta in cui si verifica una delle condizioni di esclusione ivi previste.

Si ritiene, infine, che tutte le suddette cause di esclusione operino anche con riguardo al meccanismo premiale. Pertanto, se nel periodo d'imposta in cui si ottiene il titolo di privativa industriale, oppure in uno degli otto periodi d'imposta antecedenti in cui sono sostenute le spese maggiorabili, si verifica una delle predette cause di esclusione, il contribuente non può beneficiare della maggiorazione prevista dal comma 10-bis dell'articolo 6."

Osservazioni/Contributi

La bozza di Circolare estende all'ambito di applicazione del nuovo Patent Box le cause di esclusione soggettiva (e quindi di decadenza) previste dal Decreto MISE con specifico riferimento alla disciplina del credito di imposta ricerca e sviluppo. La giustificazione di tale estensione, non prevista dall'Art. 6 né dal Provvedimento, e nemmeno inclusa nella nuova Bozza di Provvedimento correttivo, è esclusivamente ricondotta all'eliminazione del divieto di cumulo tra le due discipline, senza altra motivazione normativamente apprezzabile. Appare, quindi, poco coerente che una limitazione all'ambito di applicazione soggettivo di una norma primaria sia introdotto solo in via di interpretazione dalla Bozza di Circolare. Risulta infatti evidente che il divieto di cumulo tra le due agevolazioni in termini dei costi posti a base del calcolo, non possa implicare automaticamente la sovrapposizione dei requisiti soggettivi previste dalle due differenti discipline. Qualora questa estensione delle limitazioni soggettive dovesse essere confermata, sarebbe opportuno quanto meno includere una specifica indicazione della Bozza di Provvedimento, richiamando espressamente l'applicazione del Decreto MISE a questi fini.

Inoltre, qualora questa intenzione fosse confermata, con riferimento alla sua applicazione al regime premiale sarebbe opportuno precisare che la verifica sia limitata ai soli anni *in cui sono sostenute le spese maggiorabili* che effettivamente sono state comprese nel calcolo dell'agevolazione.

Paragrafo 3.1: Modalità d'accesso

1. Tematica

Opzione per beni complementari.

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 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."*

Osservazioni/Contributi

Si chiede di chiarire le modalità di comunicazione in dichiarazione dei redditi del vincolo di complementarietà, anche in considerazione dei modelli di dichiarazione predisposti per l'anno 2021, che non sembrano richiedere separatamente tale indicazione.

2. Tematica

Proroga dei termini per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime.

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 17, *"ai sensi del secondo periodo del punto 11.2 del Provvedimento, 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"*.

Osservazioni/Contributi

Con riferimento alla proroga dei termini di 6 mesi in relazione all'apposizione della marca temporale per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime, si chiede di fornire i seguenti chiarimenti:

- I. precisare se tale proroga decorre dalla data originaria di presentazione della dichiarazione dei redditi, oppure dalla data di presentazione della dichiarazione tardiva/integrativa (90 giorni dalla data originaria);
- II. precisare se la proroga per la marca temporale includa anche l'esercizio dell'opzione nuovo Patent Box e la determinazione del calcolo dell'agevolazione (da riportare nei righi da RS530 a RS532 del Modello redditi SC), con conseguente possibilità di includere le risultanze definitive del calcolo in una dichiarazione integrativa da presentare entro il maggior termine di 6 mesi. Si ritiene che la risposta debba essere necessariamente positiva. La ratio della proroga di 6 mesi dovrebbe essere quella di concedere maggiore tempo ai contribuenti per il calcolo del nuovo beneficio alla luce delle incertezze normative e dei tempi di uscita della Circolare. Se l'estensione riguardasse solo la marca temporale da apporre sulla documentazione ai fini dell'esimente sanzionatoria, i contribuenti dovrebbero comunque valutare l'opportunità di esercitare l'opzione per il nuovo Patent Box e quantificare il relativo beneficio entro i 90 giorni dalla scadenza della dichiarazione (ovvero entro la fine di febbraio per chi ha il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), senza ricevere in tempo utile o con sufficiente anticipo i chiarimenti della Circolare,

vanificando in tal modo il beneficio dell'estensione temporale che sarebbe limitato alla mera formalizzazione delle analisi;

- III. precisare se, ove il punto II di cui sopra fosse recepito, il numero e la natura degli Ip oggetto di opzione possa essere oggetto di variazione in sede di invio di dichiarazione integrativa o se, diversamente, i dati emendabili possano riguardare esclusivamente i costi agevolabili. Per quanto esposto al punto II si ritiene che la risposta debba essere necessariamente positiva.

Ove quanto sopra venisse recepito nella circolare definitiva, si ritiene che, a fronte dell'esercizio dell'opzione nuovo Patent box di cui al rigo OP21 del Modello Redditi SC 2022 per il periodo d'imposta 2021, al contribuente sia consentito di emendare le informazioni contenute nei rigi da RS530 a RS532 con riguardo all'esercizio dell'opzione ed all'ammontare e/o tipologia delle spese agevolabili mediante la trasmissione di una dichiarazione integrativa entro e non oltre i 6 mesi successivi a quella contenente l'opzione, senza che la validità di quest'ultima venga inficiata. In tale contesto, si prega inoltre di specificare se la documentazione obbligatoria ai fini dell'esimente sanzionatoria debba necessariamente riportare firma digitale con marca temporale in data pari o anteriore a quella di invio della dichiarazione integrativa in parola o se la stessa possa essere firmata successivamente (ma comunque entro e non oltre i 6 mesi dalla dichiarazione originaria riportante l'opzione).

Da ultimo, viste le molte incertezze normative, i tempi di uscita della Circolare, nonché l'intreccio con il vecchio regime Patent box disciplinato dal regime transitorio, si chiede per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime Patent box, che la firma elettronica con marca temporale possa essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi anche per la documentazione relativa all'agevolazione vecchio Patent Box.

Paragrafo 3.2: Entrata in vigore e regime transitorio

1. Tematica

Utilizzo indiretto

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 20 "in entrambi i casi, il mero esercizio dell'opzione nuovo PB, secondo le modalità previste dal punto 12.1 del Provvedimento, ha come effetto la tacita revoca dell'opzione per il precedente regime Patent box e l'ingresso nel nuovo regime".

Osservazioni/Contributi

Visto che la dichiarazione dei redditi presenta una sola casella da barrare al fine di poter accedere al nuovo regime PB, si chiede di specificare se per chi ha un utilizzo indiretto l'esercizio dell'opzione per il nuovo Patent box comporti in tutte le circostanze un automatico decadimento dal vecchio regime per gli Ip agevolati oggetto di utilizzo indiretto, anche ove se il contribuente intenda riferirla soltanto a nuovi Ip.

A parere di chi scrive come per l'utilizzo diretto anche per l'utilizzo indiretto vi dovrebbe essere la facoltà di optare per il nuovo Patent e mantenere contemporaneamente l'opzione già esercitata secondo il vecchio regime. A tale proposito, il contribuente dovrebbe barrare la casella nuovo Pb per esercitare l'opzione sui nuovi Ip, senza barrare la casella di rinuncia al vecchio regime (per gli IP sorti ante 2021), relegando il dettaglio degli IP inclusi nella nuova opzione alle evidenze documentali sottostanti al calcolo del beneficio.

2. Tematica

Rinuncia a precedenti opzioni PB

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 20 *"La volontà di rinunciare a precedenti opzioni PB opera con riferimento a tutti i beni immateriali cui si riferiscono le opzioni esercitate in vigenza del precedente regime"*.

Osservazioni/Contributi

Con riferimento al paragrafo in questione, il dato letterale della frase sopra riportata potrebbe portare ad un'interpretazione tale per cui la mera rinuncia anche ad una sola delle precedenti opzioni Pb eventualmente esercitate in base al vecchio regime, oltre a rilevare su tutti i beni materiali oggetto di detta opzione, comporti in aggiunta anche la rinuncia automatica a tutte le precedenti opzioni Pb.

Per chiarezza si faccia riferimento al seguente esempio:

- la società ALFA ha esercitato "opzione PB" nel 2019 per l'utilizzo indiretto del brevetto 1 e nel 2020 per l'utilizzo indiretto del brevetto 2;
- il brevetto 1 e il brevetto 2 non sono complementari;
- nella dichiarazione dei redditi 2023 (periodo di imposta 2022) la società ALFA vuole esercitare il passaggio di regime Patent box dal vecchio regime al nuovo esclusivamente per il brevetto 2.

A tal riguardo, si chiede di specificare se la tacita revoca dell'opzione PB del brevetto 2 per il precedente regime Patent box e l'ingresso nel nuovo regime opera anche con riferimento all'opzione PB del brevetto 1, per la quale invece ALFA vuole mantenere il vecchio regime Patent box.

Paragrafo 4.1: Beni immateriali agevolabili

1. Tematica

Vincolo di complementarietà

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 24 *"d) due o più beni immateriali tra quelli indicati nelle precedenti lettere da a) a c), collegati tra loro da un vincolo di complementarietà, tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti, o di un processo, o di un gruppo di processi, sia subordinata all'uso congiunto degli stessi"*.

Osservazioni/Contributi

Si chiede di illustrare ulteriormente il concetto di vincolo di complementarietà, come già avvenuto nella precedente circolare 11/E/2016 con riferimento al vecchio regime Pb, alla luce della circostanza che, diversamente dal precedente, il nuovo Pb opera con riguardo ai costi di R&S anziché con riguardo alla detassazione del reddito prodotto afferente agli Ip soggetti a tale vincolo.

2. Tematica

Vincolo di complementarietà

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 24 "d) due o più beni immateriali tra quelli indicati nelle precedenti lettere da a) a c), collegati tra loro da un vincolo di complementarietà, tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti, o di un processo, o di un gruppo di processi, sia subordinata all'uso congiunto degli stessi". Precisando poi che *"Le definizioni dei beni immateriali agevolabili sono coerenti con quelle già illustrate nella Circolare n. 11/E del 2016"*.

Osservazioni/Contributi

Considerato che la sintetica descrizione del vincolo di complementarietà, alla luce del richiamo alla precedente circolare 11/E/2016 dovrebbe comportare l'identificazione di un unico intangibile agevolato, si chiede di chiarire quale sia l'esercizio a partire dal quale sia possibile fruire del beneficio patent box e del meccanismo premiale ed allo stesso tempo di confermare che i costi relativi agli eventuali ulteriori intangibili agevolabili "maturati" in successivi esercizi ma complementari ad un bene intangibile già agevolato possano godere della variazione in diminuzione, senza applicazione del meccanismo premiale, per competenza.

Si ipotizzi a tal fine che per lo sviluppo di un macchinario nuovo una società, nel corso di tre esercizi, ottenga la concessione di brevetti, registri modelli e realizzi software, tutti finalizzati allo sviluppo dello stesso prodotto. La macchina entra in produzione ed inizia ad essere venduta nel terzo esercizio di cui si discute ma le innovazioni proseguono anche negli esercizi successivi, ad esempio, sviluppando nuovo software che consente all'utente di poter fruire di nuove funzionalità ovvero anche con la concessione di nuovi brevetti (per i quali il deposito della domanda era già avvenuto al momento della messa in produzione).

In tale fattispecie, è possibile considerare quale data rilevante ai fini del beneficio quella di messa in produzione o di prima vendita del prodotto (o di disponibilità effettiva della tecnologia) ("Momento Rilevante") ai fini dell'inizio della valorizzazione del beneficio e di calcolo del meccanismo premiale?

I costi sostenuti sarebbero pertanto sospesi fino al Momento Rilevante per poi essere riconosciuti in tale ultimo esercizio attraverso il meccanismo premiale. I costi relativi ad un intangibile agevolabile complementare a quello già agevolato ma venuto ad esistenza in

successivi esercizi (es. brevetto concesso nell'esercizio successivo ma già sfruttato nella macchina messa in produzione) verrebbero agevolati per competenza.

Paragrafo 4.3: Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale

1. Tematica

Attività e tipologia dei costi rilevanti ai fini del meccanismo premiale rispetto a quelle rilevanti ai fini dell'applicazione del Patent box "ordinario".

Paragrafo della Circolare

Come riportato al paragrafo in questione, *"in attuazione della previsione normativa, il Provvedimento definisce il "meccanismo premiale" riprendendo il disposto del predetto comma 10-bis precisando, altresì, che in relazione a tale meccanismo, rientrano tra le attività rilevanti oltre a quelle già riportate nel paragrafo precedente anche quelle:*

- *di ricerca fondamentale indicate all'articolo 2, lettera a), del Decreto MISE;*
- *di ideazione e realizzazione del software protetto da copyright.*

Per la puntualizzazione dei criteri per la corretta applicazione, sul piano tecnico, delle definizioni di cui sopra si rinvia alle previsioni del decreto MISE.

L'ampliamento delle attività rilevanti in relazione al "meccanismo premiale" - coerentemente alla ratio della norma - è funzionale al recupero di quelle attività di ricerca, e di conseguenza dei costi, svolte al fine della creazione del bene immateriale e dell'ottenimento del titolo di privativa industriale.

Osservazioni/Contributi

Come riportato al paragrafo "Definizioni" al punto iv, le spese agevolabili ai fini del patent box "ordinario", assoggettabili alla maggiorazione del 110%, sono quelle sostenute per *"lo sviluppo, l'accrescimento, il mantenimento, la protezione e lo sfruttamento dei beni immateriali agevolabili ai fini della determinazione della variazione in diminuzione del reddito imponibile e del valore della produzione netta"*. Ciò promesso, con riguardo al meccanismo premiale, al punto 5.1 del Provvedimento del 15 febbraio 2015 viene specificato che *"la maggiorazione del 110% può essere applicata alle spese sostenute per lo svolgimento delle attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione del bene..."*, lasciando intendere che solo tramite tale meccanismo sia possibile ampliare il perimetro dei costi alla tipologia dei costi di "creazione", altrimenti non agevolabili (almeno in parte). A supporto di tale tesi, infatti, rilevarebbe la circostanza per cui, solo ai fini del meccanismo premiale, sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle relative a (i) la ricerca fondamentale e (ii) l'ideazione e realizzazione del software protetto da copyright, non ricomprese tra quelle rilevanti ai fini del patent box ordinario.

Nel passaggio della bozza di circolare sopra riportato, sembra venire confermata tale lettura, ai sensi della quale il meccanismo premiale, oltre a permettere il *recapture* dei costi sostenuti negli otto periodi d'imposta precedenti a quello di ottenimento del predetto titolo di privativa consentirebbe l'eleggibilità di una ulteriore tipologia di costi (i.e. costi di

“creazione”) altrimenti non agevolabili. L’inclusione, solo ai fini del meccanismo premiale, dell’ideazione e la realizzazione dei software protetti da copyright tra le attività rilevanti, potrebbe condurre alla conclusione che i costi riferiti a tali attività, presumibilmente coincidenti o quasi a quelli sostenuti antecedentemente all’ottenimento dell’Ip, rimangano pertanto esclusi dalle spese agevolabile ai fini del Pb ordinario.

In tale contesto, sarebbe utile fornire delucidazioni in merito alla differenza, in termini qualificatori, tra spese di “creazione” agevolabili solo ai fini del meccanismo premiale e quelle di “sviluppo” valide anche ai fini del Pb ordinario, posto che entrambe tali tipologie di costo potrebbero riferirsi a fasi antecedenti all’ottenimento dell’Ip rilevanti per entrambe i regimi.

Questo anche alla luce del fatto che, se l’effetto dell’estensione delle attività agevolabili risulta quanto meno compatibile con la definizione di attività di R&S, vista la classificazione in ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale secondo le definizioni del DM 26 maggio 2020 e la normativa europea, per quanto concerne altre attività rilevanti quali, ad esempio, quelle di design ed ideazione estetica, la distinzione tra spese di “creazione” e spese di sviluppo risulterebbe meno agevole, ove effettivamente applicabile. In quest’ultimo caso, in assenza di disposizioni specifiche a tal riguardo, l’estensione generica alle spese di “creazione” con riguardo a disegni e modelli non sembrerebbe di fatto comportare un effettivo disallineamento rispetto al perimetro dei costi agevolabili ai fini del Pb ordinario, vista la coincidenza delle attività rilevanti entro le quali ritracciare i costi agevolabili. In questo senso, pertanto, in presenza di eventuali disegni e modelli tutelabili (ma non registrati) sorti nel corso di un determinato periodo d’imposta, pur non potendosi applicare il meccanismo premiale, tutti i costi sostenuti in detto periodo d’imposta relativi alle attività di design ed ideazione estetica per concepire l’Ip dovrebbero pienamente rilevare ai fini del Pb ordinario.

2. Tematica

Applicazione del regime premiale a modelli e disegni non registrati e software.

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 33, “Si ritiene, pertanto, che, con riferimento ai disegni e modelli non registrati, agevolabili a partire dal periodo in corso alla data di prima divulgazione al pubblico, non sia possibile procedere ad un recapture dei costi precedentemente sostenuti in quanto manca un titolo di privativa industriale, conseguibile solo mediante registrazione.

Per quel che concerne le attività di ideazione e realizzazione del software, ancorché tale bene sia protetto dalla legge sul diritto d’autore a partire dal momento della sua creazione, senza che sia previsto un titolo di privativa industriale, 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.

In riferimento al software, la maggiorazione del 110% delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione potrà quindi essere effettuata a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. Pur non rappresentando tale registrazione un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, infatti la stessa conferisce una data certa alla creazione dell'opera e dà prova della sua esistenza e paternità."

Osservazioni/Contributi

L'attuale formulazione della bozza di Circolare sembra vincolare l'accesso al beneficio per l'ideazione e realizzazione di software all'avvenuta richiesta di registrazione presso SIAE. Come chiaramente evidenziato nella stessa Circolare a commento del regime ordinario, l'art. 6 del DL 146/21 non richiede la registrazione del software come requisito costitutivo del diritto di accesso al beneficio fiscale, risultando lo stesso vincolato esclusivamente al diritto di privativa, che in base al diritto di proprietà intellettuale è diretta conseguenza della semplice esistenza del software. Conseguentemente, l'indicazione contenuta in Circolare che farebbe decorrere l'applicazione del regime premiale al periodo d'imposta in cui il software è oggetto di richiesta di registrazione presso SIAE limita le possibilità di prova in relazione alla collocazione temporale dell'ultimazione del software pur in assenza di qualsiasi requisito di legge in tal senso e determina il presupposto per l'attivazione del beneficio fiscale in un esercizio successivo a quello di ultimazione del software, che potrebbe consentire di attivare l'extra-deduzione anche in relazione a software ultimato di fatto precedentemente al periodo d'imposta 2021.

Qualora, come pare, l'intenzione dell'Ufficio nel prevedere l'adempimento della registrazione presso SIAE, fosse prevalentemente derivante dalla necessità di poter conferire una data certa di creazione al Software innovativo, pare opportuno che la Circolare possa fare riferimento, oltre alla data di registrazione presso SIAE, anche ad altre evidenze in grado di identificare con certezza tale momento: a titolo esemplificativo, tramite l'osservazione dei log informatici non modificabili negli ambienti di sviluppo del software e nei sistemi del contribuente, possono assumere rilevanza (i) la data di entrata in funzione effettiva del Software, (ii) la data di release per le attività di UAT (User Acceptance Testing), (iii) la data di release di una versione successiva del prodotto, etc.

Si ritiene pertanto che il vincolo della registrazione del software presso la SIAE da un lato possa determinare un forte disallineamento rispetto ai principi cardine che governano la disciplina della proprietà intellettuale e dall'altro possa generare una significativa discontinuità con quanto previsto dai regimi agevolativi simili presenti e del recente passato. Qualora, tuttavia, gli Uffici non volessero eliminare tale formalismo o renderlo solo opzionale, si chiede in subordine che gli obblighi di registrazione del software presso la SIAE operino soltanto per i nuovi beni immateriali creati a partire dal 2023, al fine di garantire equità e certezza del diritto nei confronti dei contribuenti che hanno già posto in essere tutti gli adempimenti necessari al fine di godere del beneficio per il 2021 e che non sono stati messi nelle condizioni di registrare tempestivamente i software agevolabili. Si ribadisce, infatti, che né il Decreto Legge in materia, né altre interpretazioni di prassi o altre posizioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate avevano previsto tale condizione.

Paragrafo 4.4: Spese agevolabili

1. Tematica

Ripartizione dei costi tra attività rilevanti

Paragrafo della Circolare

Al paragrafo 4.4, la bozza di circolare specifica, in relazione ai criteri di ripartizione dei costi che non sono ammessi criteri meramente forfetari, richiedendo che alla base della costruzione dei driver vi siano elementi oggettivi e riscontrabili con la specifica realtà aziendale.

Osservazioni/Contributi

Come noto, per la maggior parte dei contribuenti risulta estremamente complesso identificare *ex post* in maniera analitica i costi sostenuti, diretti ed indiretti, riferiti ai singoli IP, posto che la tutelabilità di quest'ultimi è sovente appresa in un momento successivo a quella di sostenimento dei costi di realizzazione e/o sviluppo, impedendo di fatto al contribuente di impostare eventuali accorgimenti contabili (es. sezionali, contabilità per commessa) utili all'uopo. Si pensi, a titolo di esempio, al settore della moda nel quale le varie attività rilevanti finalizzate alla realizzazione di collezioni periodiche danno la luce a disegni e modelli la cui tutelabilità risulta solo da un'analisi disegno dopo disegno che di norma prende anche notevole tempo. Al fine di poter quantificare la base dei costi agevolabile per tali contribuenti si pone pertanto il problema di identificare opportune chiavi di allocazione e/o stimare la ripartizione dei costi tra (i) le attività rilevanti e quelle non rilevanti e (ii) tra costi riferibili agli IP agevolabili rispetto a quelli riferibili altri beni che non rispondono ai requisiti di legge ai fini dell'inclusione al beneficio (es. disegno tutelabile e disegno non tutelabile sorto dalla medesima attività rilevante) Al riguardo, con riferimento ai costi promiscui, sarebbe opportuno chiarire più in dettaglio cosa si intenda per "*criteri meramente forfetari*", posto che gli stessi dovrebbero consistere esclusivamente in criteri privi di alcun fondamento di natura tecnica e/o totalmente slegati dalla realtà propria dell'azienda. Dovrebbe, quindi, essere chiarito che non rientrano tra i "*criteri meramente forfetari*" menzionati nella bozza di circolare l'utilizzo di chiavi di allocazione oggettivamente riscontrabili ed appropriate alla realtà aziendale, ancorché inevitabilmente conducano ad approssimazioni rispetto ad un eventuale ed ipotetico calcolo analitico (di fatto non perseguibile).

2. Tematica

Attività rilevanti, Ip agevolabili e spese ad esse riferibili

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 35 *“possono essere oggetto della deduzione maggiorata solo le spese per attività rilevanti correlabili al bene agevolabile; quando tali spese si riferiscono solo in parte alle attività rilevanti, le stesse potranno essere maggiorate limitatamente alla quota riferibile a tale utilizzo, ad eccezione delle spese indicate alla lettera e) del punto 4.1 del Provvedimento.”*

Inoltre, a pagina 36 della bozza stessa viene indicato come *“qualora le spese riferibili alle attività rilevanti siano correlate a più beni immateriali (cc.dd. spese promiscue) e l’investitore intenda chiedere l’agevolazione Patent box soltanto per uno, o alcuni di tali beni, oggetto di deduzione maggiorata sarà solo la parte di tali spese riferibile al bene o ai beni agevolati. A tale proposito, il Provvedimento, al punto 7.4, romanino i), lett. b) prevede che il contribuente sia tenuto a predisporre una dichiarazione, sottoscritta dal rappresentante legale ed eventualmente dal prestatore di lavoro, che individui il criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, dei citati costi tra le diverse attività.”*

Precisando poi che *“Non sono dunque ammessi criteri meramente forfetari, ma richiede che, alla base della costruzione dei driver in questione, vi siano elementi oggettivi e riscontrabili, coerenti con la specifica realtà aziendale del contribuente.”*

Osservazioni/Contributi

Relativamente all’esclusione delle spese indicate alla lettera e) del punto 4.1 del Provvedimento, ossia le *“spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi”* si chiede di precisare che per le stesse valgono medesime ed analoghe considerazioni applicabili alle cd. spese promiscue.

Per quest’ultime, per le quali è richiesta *“dichiarazione del rappresentate legale che individui il criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, dei citati costi tra le diverse attività “, posto che il necessario utilizzo di chiavi di allocazione presuppone che i costi in questione siano non direttamente attribuibili ma richiedano un esercizio di semplificazione per la stima delle spese attinenti le attività rilevanti, si chiede a livello esemplificativo quali possano essere gli elementi oggettivi e riscontrabili per la costruzione dei driver in questione.*

Paragrafo 5: Calcolo dell’agevolazione

1. Tematica

Rilevanza delle quote di ammortamento.

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 39, *“Nell’ipotesi in cui invece la quota di ammortamento civilistico dovesse risultare inferiore a quella massima consentita ai fini fiscali in applicazione dei coefficienti previsti dal richiamato decreto ministeriale, si ritiene*

che la maggiorazione si applichi sulla quota di ammortamento civilistico, fiscalmente rilevante in base al principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR."

Osservazioni/Contributi

Con riferimento alla determinazione delle spese agevolabili riferibili alle attività rilevanti, il Provvedimento, al punto 4.3 dispone che, *"fermo restando i principi generali di effettività, inerenza e congruità, le spese agevolabili, oggetto di maggiorazione, devono essere individuate applicando quale regola generale i principi sanciti dall'art. 109, commi 1 e 2 del TUIR, indipendentemente dai regimi contabili e principi contabili adottati, nonché dall'eventuale capitalizzazione di dette spese"*.

A tale proposito, si ricorda che sia con riferimento alla disciplina del superammortamento (di cui all'art. 1, commi da 91 a 94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208), che con riferimento alla disciplina del credito per la ricerca e sviluppo (di cui all'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successive modificazioni ed integrazioni, nonché attualmente all'art. 1, comma 184, della legge 27 dicembre 2019, n. 160), codesta Agenzia aveva chiarito che poiché questi regimi hanno una natura puramente fiscale e non hanno diretta derivazione contabile, con riferimento alle quote di ammortamento, queste andavano assunte con riferimento esclusivo alla quantificazione effettuata in applicazione dei coefficienti previsti dal DM 31/12/1988, indipendentemente dall'importo effettivamente contabilizzato anno per anno a conto economico. In particolare:

1. *"la maggiorazione non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale. In altri termini, tale maggiorazione si traduce in un componente negativo di reddito che, pur non essendo imputato al conto economico, risulta fiscalmente deducibile, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR, "per disposizione di legge" (nel caso di specie, l'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge n. 208 del 2015)." Circolare n. 23/E del 26 maggio 2016 in tema di superammortamento;*
2. *"l'ammortamento rilevante ai fini della determinazione del costo ammissibile è sempre quello ordinario o tabellare applicato al costo sostenuto per l'acquisto o la produzione del bene, determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR". Circolare n. 5/E del 16/03/2016 in materia di credito ricerca e sviluppo.*

Peraltro, nell'Esempio n. 1 della Bozza di Circolare in commento si fornisce un chiarimento in contrasto con quanto da anni affermato con riferimento alle due agevolazioni citate, ed in particolare con il credito per la ricerca e sviluppo, che ha finalità e modalità applicative analoghe (e spesso richiamate dalla stessa Bozza di Circolare). Infatti, sembra che in questo caso il principio di derivazione rafforzata mantenga una sua valenza applicativa anche nell'ambito del calcolo di questa agevolazione puramente fiscale, richiedendo di effettuare il confronto tra l'ammontare delle quote di ammortamento derivanti dall'applicazione dei coefficienti ministeriali con l'importo imputato a conto economico, con la conseguenza che sia rilevante solo il minore dei due importi.

Per motivi di coerenza con gli altri provvedimenti indicati, ed in particolare con il credito ricerca e sviluppo tuttora in vigore, e per motivi di semplicità applicativa, sarebbe opportuno rivedere questa interpretazione. Infatti, sarebbe preferibile utilizzare uno stesso criterio di quantificazione delle spese rilevanti potenzialmente per entrambe le norme agevolative. Tale uniformità di trattamento risulterebbe anche in linea con quanto ormai entrato nella prassi applicativa del credito ricerca e sviluppo e potrebbe evitare incongruenze non giustificabili e oneri amministrativi ulteriori non necessari anche in un'ottica di cautela per l'Amministrazione finanziaria.

Paragrafo 6.3: Documentazione idonea per le PMI

1. Tematica

Contenuto della documentazione semplificata

Paragrafo della Circolare

Come riportato nella bozza di circolare a pagina 43, "le PMI, pur dovendo comunque fornire, nella documentazione eventualmente predisposta, le informazioni necessarie a ricostruire in maniera analitica il percorso logico e di calcolo seguito nella determinazione della maggiorazione del 110%, possono predisporre un set informativo più "leggero", in considerazione delle ridotte dimensioni della struttura aziendale, sotto il profilo contabile, organizzativo e funzionale.

Ad ulteriore chiarimento delle disposizioni attuative del Provvedimento, si precisa che l'approccio semplificato potrà essere più evidente qualora la PMI sia autonoma, ovvero qualora, secondo la definizione fornita nella raccomandazione della Commissione Europea 200/361/CE, non sia classificabile quale impresa collegata o associata ad altre imprese in termini di partecipazioni e, quindi, svincolata da logiche di gruppo nello svolgimento della propria attività di impresa.

Resta inteso, pertanto, che le PMI possono modulare e adattare il set informativo, costituente la documentazione idonea, alle specifiche caratteristiche contabili e dimensionali dell'azienda, purché vengano fornite informazioni equipollenti a quelle previste dal punto 7 del Provvedimento.

Il concetto di equipollenza, in continuità con quanto previsto nel regime OD, va inteso in un'ottica sostanziale, avendo come riferimento la finalità ultima delle informazioni richieste nelle Sezioni A e B, ovvero consentire agli addetti al controllo di riscontrare la correttezza delle modalità seguite nella determinazione dell'agevolazione e, nello specifico, della variazione in diminuzione effettuata dal contribuente."

Osservazioni/Contributi

Con riferimento alla forma semplificata della documentazione, la Bozza di Circolare si limita genericamente a ripetere tale possibilità ed a richiamare il concetto di equipollenza delle informazioni che comunque la documentazione semplificata deve contenere per essere considerata idonea a garantire il regime di non applicazione delle sanzioni. Non vengono di

fatto forniti ulteriori chiarimenti sulle effettive semplificazioni, nonché sulla possibilità di omettere alcune delle informazioni e dei dettagli documentali richiesti per le imprese di più grandi dimensioni.

Anche al fine di prevenire ed evitare contrasti di interpretazione e di valutazione sulla idoneità della documentazione, elemento critico di assoluta rilevanza per il regime in discussione, sarebbe preferibile, eventualmente anche integrando la Bozza di Provvedimento modificativo, fornire maggiori indicazioni sulle effettive semplificazioni possibili, anche indicando i punti del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 che possono essere omessi o sintetizzati. Appare infatti superfluo il riferimento al fatto che qualora la PMI sia autonoma secondo la definizione fornita nella raccomandazione della Commissione Europea 200/361/CE i dati relativi alle operazioni infragruppo (che si assumono inesistenti) possono non essere forniti. Sarebbe invece opportuno specificare i limiti entro cui la semplificazione può essere applicata, in modo da avere certezza sulle informazioni che secondo l'interpretazione di Codesta Agenzia sono considerate essenziali ed imprescindibili.

In mancanza di una chiara posizione su questo punto, infatti, si potrebbe arrivare alla vanificazione della portata della prevista semplificazione, poiché i contribuenti PMI, nell'incertezza e di fronte al rischio di omettere informazioni che possano essere considerate necessarie per la valutazione di idoneità della documentazione, potrebbero essere costretti a predisporre la documentazione completa (e non semplificata), con evidenti oneri amministrativi probabilmente ingiustificati per entità di modeste dimensioni e complessità.

*** **

Finalità

Le osservazioni ed i contributi sopra riepilogati hanno la finalità ultima di garantire maggior certezza al contribuente ed agli operatori del settore.