

Milano, 3 febbraio 2023

Agenzia delle Entrate
Via Giorgione, 106
00147 Roma

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

Consultazione pubblica sulla bozza di circolare in merito al “nuovo” regime Patent box.

Egregi Signori,

desideriamo innanzitutto esprimere il nostro apprezzamento nei confronti di codesta Spett.le Agenzia delle Entrate per l'eccellente lavoro svolto e ringraziarVi per l'avvio di una procedura di consultazione pubblica in ordine alla bozza di circolare (nel prosieguo, la “Bozza”) che fornisce chiarimenti in merito al “nuovo” regime Patent box, introdotto dall'art. 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146¹.

Come da Voi indicato in sede di consultazione pubblica, il presente contributo è organizzato per Aree Tematiche, all'interno delle quali le nostre osservazioni e proposte sono riportate con riferimento agli specifici paragrafi della Bozza.

1. AMBITO SOGGETTIVO (Capitolo 3)

Perimetro dei soggetti ammessi all'agevolazione

Nel primo paragrafo del Capitolo 3 della Bozza, l'Agenzia delle Entrate individua l'ambito soggettivo di applicazione del nuovo regime Patent box, sulla base di quanto previsto dal punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022, Protocollo n. 48243/2022, (di seguito, Provvedimento) in attuazione dei commi 1 e 2 dell'art. 6 del Decreto-legge del 21/10/2021 n. 146, non esplicitando che tra tali soggetti

¹ Citiamo, per quanto di interesse in questa sede, anche le disposizioni recate dallo Schema di Provvedimento - recante modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 in tema di “nuovo regime patent box - anch'esso in consultazione pubblica (di seguito, Schema di Provvedimento).

rientrerebbero anche i consorzi e le reti di imprese (reti-soggetto e reti-contratto).

Sul punto, si precisa che i consorzi e le “*reti-soggetto*”, ai fini delle imposte sui redditi, figurano tra gli enti commerciali oppure tra quelli non commerciali, ai sensi dell’articolo 73, comma 1, lettere b) e c) del TUIR. Con riferimento invece alla categoria della “*rete-contratto*”, come precisato con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 dell’Agenzia delle Entrate, l’adesione al contratto di rete non comporta l’attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso, per cui gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete.

Sulla base di quanto sopra, a nostro avviso, sarebbe opportuno chiarire che nel novero delle imprese beneficiarie siano ricompresi anche i consorzi e le reti di imprese, anche in assenza di un’esplicita indicazione normativa, in coerenza con quanto precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E/2016 in materia di credito d’imposta Ricerca e Sviluppo, di cui all’art. 3 del D.L. n. 145/2013.

In aggiunta, si auspicano chiarimenti in merito alla determinazione delle spese di ricerca e sviluppo eleggibili ai fini del nuovo regime del Patent box per i consorzi e le reti d’impresa.

La figura dell’investitore

Come precisato dalla Bozza, per investitori debbono intendersi coloro che esercitano le attività di ricerca e sviluppo e che hanno il diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, senza che vi sia necessariamente coincidenza con il soggetto titolare, dal punto di vista giuridico, del bene immateriale stesso.

Tale richiamo dovrebbe consentire di dare rilevanza, per l’esercizio dell’opzione, a qualsiasi titolo giuridico in virtù del quale avviene l’utilizzo dello stesso bene. Pertanto, a nostro avviso, dovrebbero ritenersi inclusi nel perimetro agevolativo anche i costi sostenuti per attività rilevanti sui beni detenuti in licenza d’uso. Ciò che dovrebbe rilevare, infatti, è la circostanza che il licenziatario svolga attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo sui beni immateriali, in considerazione delle quali deve essere riconosciuto il diritto di accesso all’opzione. Ciò sarebbe altresì coerente con quanto contenuto nelle Linee Guida OCSE, posto che il riferimento esplicito contenuto nel Provvedimento del 15 febbraio 2022, n. 48243 vada inteso quale loro riconoscimento esplicito a strumento interpretativo per l’applicazione della normativa Patent Box.

Con specifico riferimento al software, la Bozza non chiarisce se lo sfruttamento economico del bene debba necessariamente essere a pagamento o se, invece, possa essere anche a titolo gratuito, nell'ipotesi ad esempio in cui il soggetto che beneficia del nuovo Patent Box si assume i rischi e sopporta i costi per la realizzazione di miglioramenti e sviluppi del software stesso. Posta la rilevanza del tema, dovrebbero essere forniti dei chiarimenti.

La figura dell'investitore nella ricerca commissionata a soggetti terzi appartenenti al Gruppo

L'interpretazione letterale della norma comporta l'esclusione dall'accesso al beneficio per il commissionario che fa parte dello stesso Gruppo del committente. Questa fattispecie di esclusione si pone in soluzione di continuità con il precedente regime di Patent Box.

Tuttavia, data la diversa natura dell'attuale formulazione della disciplina (agevolazione sui costi sostenuti vs sul reddito collegato agli IP) si chiede di valutare la possibilità di un approccio "sostanzialistico": posto il rispetto di tutti i requisiti richiesti dalla normativa e il rispetto da parte del commissionario di tutte le caratteristiche per identificarlo quale soggetto investitore, non pare coerente con la *ratio* della norma escluderlo dall'agevolazione solo per il fatto che il committente è un soggetto ad esso correlato.

Il riaddebito di spese da parte di soggetti appartenenti al Gruppo

L'art. 6, c. 4, del Decreto-legge del 21/10/2021 n. 146, dispone che "*le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1 svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni di cui al comma 3*".

A nostro avviso, potrebbe risultare utile che l'Agenzia delle Entrate recepisce nella Bozza i chiarimenti forniti con la risposta ad Interpello n. 159 del 2023, secondo cui i costi qualificabili come "*pass through*" possono rientrare tra le spese eleggibili ai fini del nuovo Patent box nei limiti in cui all'investitore siano riaddebitati - senza alcun margine - i costi sostenuti da altre imprese associate nei confronti di soggetti terzi, sempre che ricorrano in capo all'investitore tutte le condizioni per poter beneficiare dell'agevolazione del nuovo Patent box.

1.2 Entrata in vigore e regime transitorio (Capitolo 3, Paragrafo 3.2)

La Bozza a pag. 18 precisa che “[...] la nuova opzione produce i suoi effetti a partire dal periodo di imposta di esercizio della stessa, con conseguente decadenza del diritto a fruire del beneficio previsto dal precedente regime Patent box”. Nell’esempio proposto alla successiva pag. 19, si legge che “tale nuova opzione produrrà i suoi effetti a partire dal periodo di imposta di esercizio della stessa (nell’esempio, periodo di imposta 2022), mentre l’opzione esercitata con riguardo al periodo di imposta nel 2018 non produrrà alcun effetto”.

A nostro avviso, sarebbe utile che l’Agenzia delle Entrate chiarisse, in caso di passaggio al nuovo Patent box, le sorti delle spese sostenute nel corso dei periodi di imposta per i quali il contribuente abbia esercitato l’opzione per il previgente regime del Patent box.

Riprendendo l’esempio proposto dall’Agenzia delle Entrate nella Bozza, in sostanza si chiede di chiarire se le spese sostenute nel corso dei periodi di imposta 2018-2020 siano eleggibili ai fini del nuovo Patent box. Si ritiene che il transito dalla vecchia alla nuova agevolazione comporti la possibilità di fruire della maggiorazione dei costi sostenuti per le attività rilevanti nel corso dei periodi di imposta per i quali il contribuente abbia presentato l’istanza di ruling (anteriori alla data di esercizio della nuova opzione). Infatti, l’art. 6, c. 10, del Decreto-legge del 21/10/2021 n. 146, precisa che i contribuenti che hanno presentato istanza di ruling per il previgente regime Patent Box e che sono ancora in attesa di sottoscrivere l’accordo con l’Amministrazione Finanziaria possono scegliere, in alternativa al previgente regime opzionato, di aderire al nuovo regime Patent Box.

Il Punto 12.2 del Provvedimento si limita a prevedere che i contribuenti che hanno presentato, con riferimento al precedente regime Patent box, un’istanza di accesso alla procedura o di rinnovo della stessa, possono esercitare l’opzione per il nuovo Patent Box previa comunicazione da trasmettersi, tramite PEC o con raccomandata a/r, all’Ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al precedente regime Patent box, nella quale, con specifico riferimento all’istanza a suo tempo presentata, viene manifestata, in maniera irrevocabile, l’espressa volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura.

Nel silenzio della norma e del Provvedimento, il transito dal vecchio al nuovo regime Patent box dovrebbe riguardare tutti i periodi di imposta interessati dalla precedente opzione in quanto, diversamente, oltre a discostarsi dal tenore letterale della norma, si assisterebbe ad una manifesta penalizzazione dei contribuenti e ad una disincentivazione ad abbandonare le procedure di

ruling pendenti per transitare al nuovo Patent Box, contrariamente alle intenzioni del Legislatore.

Qualora tale interpretazione dovesse essere accolta, sarebbe opportuno fornire chiarimenti in merito alla determinazione del beneficio del nuovo Patent box con riferimento ai costi sostenuti nei precedenti periodi di imposta per i quali il contribuente ha rinunciato alla prosecuzione della procedura.

Qualora tale proposta interpretativa non potesse essere accolta, riteniamo possa essere opportuno salvaguardare il beneficio spettante per le precedenti annualità in vigenza dell'opzione del precedente regime Patent box.

2. AMBITO OGGETTIVO (Capitolo 4)

Beni immateriali agevolabili

L'art. 6 del D.L. n. 146/2021, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2022, prevede la maggiorazione del 110% sulla deducibilità IRES ed IRAP delle spese sostenute nello svolgimento di "*attività rilevanti*" in relazione a tre specifiche categorie di IP:

- a) software protetti *da copyright*;
- b) brevetti industriali;
- c) disegni e modelli.

A tali categorie il Provvedimento ne ha poi aggiunta, in via autonoma, una quarta, relativa all'ipotesi in cui due o più beni immateriali tra quelli indicati nelle precedenti lettere da a) a c) siano "*collegati tra loro da un vincolo di complementarità, 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*".

Tale ultima disposizione ricalca quanto già disposto nella precedente disciplina di Patent box, apparentemente al fine di mantenere una certa continuità col precedente regime agevolativo. Tuttavia, nell'ambito del precedente regime di Patent box il vincolo di complementarità aveva una sua precisa finalità, laddove il reddito agevolabile fosse stato prodotto a partire dall'utilizzo di più intangibili e fosse complicato individuare la quota di reddito riferibile a ciascuno di essi.

La nuova disciplina, invece, agevola direttamente i costi relativi agli intangibili e non più i redditi da essi derivanti, pertanto, la riproposizione di una categoria autonoma costituita da più beni immateriali legati da un vincolo di complementarità non appare del tutto funzionale allo scopo della disciplina

in commento. Anzi, l'esistenza di tale previsione sta sollevando numerosi dubbi in termini di applicazione della stessa. Infatti, non è chiaro se *i)* l'esistenza di un vincolo di complementarietà obblighi il contribuente a considerare come categoria unitaria un insieme di IP tra loro correlati, oppure se la previsione si espliciti in un'opzione percorribile con mere finalità semplificatorie (ad esempio, allo scopo di alleggerire gli adempimenti documentali imposti al contribuente), e *ii)* se e come dovrebbe trovare applicazione il "*regime premiale*", laddove solo uno degli IP legati da vincolo di complementarietà ne abbia i requisiti.

Per questo motivo, si ritiene opportuno che in primo luogo la Bozza fornisca una definizione di vincolo di complementarietà, contestualizzato nel meccanismo di agevolazione del nuovo Patent Box.

Andrebbe chiarito che attesa la *ratio* della normativa in commento, volta all'agevolazione di componenti di spesa, tale previsione è stata riproposta nel nuovo contesto normativo solo con la finalità di semplificare gli adempimenti documentali imposti al contribuente, con la conseguenza che tale categoria potrà essere individuata dal contribuente laddove questo possa agevolare la rappresentazione degli intangibili utilizzati.

Con particolare riferimento ai disegni e modelli si osserva quanto segue. La Bozza (cfr., pagg. 27 e 28) prevede, al fine di poter fruire delle disposizioni agevolative, che i disegni o modelli siano registrati o, se non registrati, che la prova dell'esistenza del bene sia fornita mediante una Dichiarazione sostitutiva che indichi, tra i vari elementi, la data e l'evento in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità. Tale affermazione parrebbe contraddetta dal successivo passaggio contenuto nella Bozza, laddove si afferma che "*il comma 10-bis consente la fruizione del meccanismo premiale a decorrere dal periodo d'imposta in cui il contribuente ha ottenuto il titolo di privativa industriale. 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*".

Ciò posto, non risulta chiaro se i disegni e modelli che non abbiano ottenuto la registrazione, ma per i quali sarebbe comunque possibile produrre una Dichiarazione sostitutiva, non possano in alcun modo accedere al "*regime premiale*", rimanendo per questi la sola possibilità di accedere al "*regime ordinario*", qualora ve ne siano i presupposti.

Al riguardo, andrebbe tenuto conto che in determinate ipotesi il deposito di disegni e modelli non viene operato in quanto detti intangibili avrebbero comunque una tutela triennale decorrente dalla data in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta (si pensi, ad esempio, al settore della moda). In aggiunta, l'evento in cui disegni o modelli vengono divulgati al pubblico è spesso di gran lunga successivo rispetto al momento di effettivo svolgimento delle attività di sviluppo e innovazione e tutte le spese relative alla creazione dell'intangibile non possono che essere antecedenti a tale evento. Pertanto, per questi settori, l'accesso all'agevolazione secondo le regole del "*meccanismo ordinario*" sarebbe inattuabile; se dovesse essere confermata l'impossibilità di accedere anche al "*regime premiale*" in forza di una mancata registrazione dei disegni e modelli, detto limite ne comporterebbe l'esclusione anche su questo fronte.

La questione si presta anche ad ulteriori considerazioni legate alla *ratio* della normativa in esame. L'intera disciplina del nuovo regime Patent box ruota attorno all'esistenza di un intangibile: questo potrebbe essere già esistente (in tal caso le attività rilevanti verrebbero agevolate mediante il "*meccanismo ordinario*"), oppure potrebbe anche essere di nuova creazione (in tal caso le attività rilevanti potrebbero accedere al "*meccanismo premiale*", con *recapture* delle spese sostenute negli otto anni precedenti).

Tuttavia, se, da una parte, la Bozza sembrerebbe ammettere il ricorso alla Dichiarazione sostitutiva al fine di certificare l'esistenza di un determinato intangibile, al contempo pare eccessivamente penalizzante che venga negata la valenza di questo stesso strumento nell'ambito del "*meccanismo premiale*", tanto più se tale scelta discenda da un mero aspetto formale.

Come prima evidenziato, per effetto di tale aspetto alcuni dei settori più creativi del Paese (come, ad esempio, la moda e il settore delle calzature) rischierebbero di essere totalmente esclusi dall'agevolazione, nonostante svolgano un lavoro di sviluppo di prim'ordine per il *Made in Italy*.

Attività rilevanti

Nella Bozza viene commentato l'art. 3.3 del Provvedimento, in base al quale "*nei casi previsti al punto 3.2, le attività rilevanti devono essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore attraverso il proprio personale. Il contratto stipulato per lo svolgimento delle attività rilevanti deve prevedere che il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso sia posto a carico dell'investitore*". È precisato che nel caso di ricerca commissionata a soggetti terzi, le attività rilevanti "*debbono essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore, utilizzando il personale di quest'ultimo*".

Le scelte lessicali presenti nella Bozza potrebbero risultare fuorvianti. Infatti, a nostro avviso, andrebbe meglio specificato che:

- la direzione tecnica² delle attività dovrà avvenire da parte dell'investitore, mediante proprio personale;
- resta fermo che il soggetto commissionato potrà avvalersi di proprio personale al fine di prestare le attività di ricerca e innovazione *extra muros*.

Diversamente, la previsione di utilizzare personale dell'investitore anche nello svolgimento delle attività di ricerca e innovazione priverebbe di significato (anche sotto il profilo operativo) la disposizione in commento, tanto più laddove è previsto che *"nello svolgere le attività commissionate, i commissionari indipendenti non possono avvalersi di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente"*.

A pag. 31, nell'affrontare la questione delle attività rilevanti commissionate a terzi, la Bozza introduce, in capo al committente, un obbligo di dimostrazione dell'assunzione di tutti i rischi, oltre che di tipo tecnico e finanziario connessi all'investimento effettuato (previsti in base all'art. 3.2 del Provvedimento), anche di tipo *"operativo"*.

Al riguardo, si osserva che:

- non si comprende il riferimento ad un obbligo di assunzione di rischi di tipo *"operativo"*, dal momento che non solo una previsione di questo tipo supera il dato letterale normativo, ma, oltretutto, appare contrario alle stesse disposizioni, laddove prevedono che non sia possibile agevolare le attività svolte da entità controllate o soggette a comune controllo;
- andrebbe specificato che la dimostrazione dell'assunzione di rischi di tipo tecnico e finanziario vada fornita unicamente nei casi di attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2 del Decreto MISE del 26 maggio

² Per quanto concerne il software, in relazione alla definizione di investitore/committente e, in particolare, nel caso in cui le attività siano esternalizzate a terzi, la Bozza richiede che l'investitore/committente svolga tale funzione di *"direzione tecnica"*. Si richiede di confermare che con *"direzione tecnica"* si intende fare riferimento ad attività di controllo intese come analisi e verifica dei *milestones*, pianificazione di riunioni e corrispondenza mail volte a dimostrare che il committente abbia effettivamente indirizzato il soggetto incaricato della realizzazione del software negli obiettivi da raggiungere, senza tuttavia necessariamente dare indicazioni di direzione tecnica. Diversamente, infatti, la maggior parte delle aziende non specializzate nello sviluppo dei software si vedrebbe preclusa la possibilità di beneficiare del nuovo Patent box in relazione ai software aventi le caratteristiche di quelli commissionati all'esterno. Qualora tale interpretazione della definizione di direzione tecnica non fosse totalmente o parzialmente corretta, si chiede di meglio specificarla.

2020, atteso che requisiti come il rischio di successo e obbligo di risultato sono tipici della ricerca e sviluppo, e non anche dell'innovazione tecnica e del *design* e ideazione estetica.

La Bozza introduce, inoltre, una limitazione ai fini della fruizione dell'agevolazione legata al fatto che le attività rilevanti *“devono essere non solo pertinenti all'attività d'impresa esercitata dal contribuente, ma anche direttamente ed effettivamente correlate ai progetti e ai piani di investimento volti al potenziamento, sviluppo, mantenimento e sfruttamento dei beni immateriali agevolabili”*.

Sul piano giuridico, un'affermazione di questo tenore, oltre a non desumersi dalla norma, risulta eccessivamente restrittiva e penalizzante, dato che negherebbe ad un soggetto di poter beneficiare della maggiorazione della deduzione per i costi sostenuti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo svolte in ambiti nuovi e/o differenti da quelli che costituiscono l'attività primaria dell'impresa. A questo va aggiunto che, sul piano logico sistematico, una tale previsione rischia di depotenziare la portata del beneficio, estromettendo dalla maggiore deduzione una serie di attività che più di altre potrebbero avere carattere innovativo, proprio perché relative ad ambiti prima inesplorati.

Concetto di attività rilevanti ai fini del “meccanismo premiale”

In attuazione del comma 10-*bis* dell'art. 6 del D.L. n. 146/2021, il Provvedimento - come si dirà anche di seguito - definisce il *“meccanismo premiale”*, precisando che in relazione a tale meccanismo oltre alle attività rilevanti ai fini del *“meccanismo ordinario”* rientrano anche quelle (cfr. art. 5 del Provvedimento):

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

In sintesi, ciò significa che ai fini del *“meccanismo premiale”* rilevano le attività:

- di ricerca industriale e sviluppo sperimentale,
- le attività classificabili come innovazione tecnologica,
- le attività classificabili come design e ideazione estetica,
- le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali,
- di ricerca fondamentale,
- di ideazione e realizzazione del software protetto da copyright,

laddove conducano alla creazione di beni immateriali agevolabili.

Sulla base di una lettura sistematica di tali disposizioni, ed in particolare degli artt. 3 e 5 del Provvedimento, occorre evidenziare che si pongono alcuni temi di carattere interpretativo in relazione all'ideazione e realizzazione del software protetto da copyright. Al riguardo, vale infatti muovere dall'assunto che le attività che generalmente conducono ad ideazione e realizzazione di nuovo software sono solitamente riconducibili ad attività che si qualificano come ricerca e sviluppo (art. 2 decreto MISE 26 maggio 2020) o, almeno, come innovazione tecnologica (articolo 3 decreto MISE 26 maggio 2020).

Ciò posto, se l'ideazione e la realizzazione di software di cui all'art. 5 del Provvedimento, così come le attività di ricerca e sviluppo o quelle di innovazione tecnologica, rilevano come autonome categorie di attività agevolabili, l'ideazione e realizzazione di *software* non potrebbe che contenere altre attività, diverse da quelle di ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica. A titolo esemplificativo, tra le attività di ideazione e realizzazione di software non incluse tra le attività di cui all'art. 3 del Provvedimento potrebbero, quindi, essere considerate alcune attività di sviluppo successive al "*beta testing*" del software, ma pur sempre antecedenti al rilascio definitivo del prodotto. Con ciò si possono intendere i miglioramenti funzionali, sempre se significativi, che permettono di migliorare/efficientare in maniera decisiva il prodotto iniziale, anche se successivi alla fase di rilascio della prima versione del prodotto. In questa ipotesi, pertanto, tali miglioramenti funzionali significativi potrebbero consistere nelle attività che, pur concorrendo alla realizzazione del software, non hanno individualmente le caratteristiche né della ricerca e sviluppo né di innovazione. Sarebbe quindi opportuno venisse chiarito a quali attività si riferisce la lettera b) dell'art. 5.2 del Provvedimento, atteso che le attività di ricerca e sviluppo e/o di innovazione tecnologica sono già di per sé incluse tra quelle agevolabili mediante il "*regime premiale*". In aggiunta, apparendo chiaro che le attività riconducibili all'ideazione e realizzazione del software dovrebbero necessariamente avere una portata più ampia rispetto alle attività dell'art. 3 del Provvedimento, andrebbe chiarito se tali ulteriori attività siano autonomamente idonee a consentire l'accesso al "*regime premiale*".

In aggiunta a quanto precede, si rendono necessarie ulteriori considerazioni in relazione al coordinamento tra il "*meccanismo premiale*" e il "*meccanismo ordinario*", in particolare laddove i requisiti per entrambi i regimi vengano a coesistere.

Risulta pacifico che al fine di accedere alla maggiorazione del 110% l'esistenza dell'IP è assunta come imprescindibile. Tuttavia, in base al tenore normativo, il "*regime ordinario*" agevola le attività rilevanti su *intangibile* già esistenti; il "*regime premiale*", mediante il meccanismo di "*recapture*", rende

possibile agevolare, oltre alle attività rilevanti di cui all'art. 3 del Provvedimento, anche le attività di cui al successivo art. 5.

Pertanto, la venuta ad esistenza dell'intangibile è un evento che può fungere da "*spartiacque*" tra i due regimi di agevolazione e tra le tipologie di attività agevolabili.

In questo contesto andrebbe quindi chiarito se il "*meccanismo premiale*" è attivabile anche qualora un nuovo IP venga ad esistenza a partire dallo sviluppo o innovazione di un IP preesistente o addirittura qualora il nuovo IP risulti in un'evoluzione del precedente (si pensi ad un software reso maggiormente fruibile rispetto ad altri in commercio, per effetto di un'interfaccia più snella e di più veloce utilizzo). Risulta incontrovertibile, infatti, che la creazione di nuovi IP presuppone spesso una parte di conoscenze già esistenti.

Oltretutto, qualora un IP preesistente abbia ottenuto miglioramenti significativi, tali da consentire la maggiorazione della deducibilità dei costi secondo il regime ordinario, e questi miglioramenti conducano in un secondo momento alla creazione e registrazione di un nuovo IP, le spese sostenute in relazione a tale intangibile potrebbero conseguentemente accedere anche al "*regime premiale*", con *recapture* dei costi sostenuti in precedenza. In tale contesto, si pone il tema del coordinamento tra il "*meccanismo ordinario*" e "*premile*".

Nello specifico, in virtù dell'alternatività sancita rispetto al precedente regime di Patent box, anche per il "*meccanismo premiale*" dovrebbe valere un principio di non cumulabilità per quelle spese eventualmente già oggetto di maggiorazione negli anni precedenti mediante il meccanismo ordinario.

Inoltre, sul punto, la Bozza identifica il momento della "*venuta ad esistenza*" dell'IP con il periodo di imposta in corso alla data di registrazione o iscrizione. Da questo momento viene data la possibilità di operare il *recapture* dei costi sostenuti in precedenza grazie al "*regime premiale*". In questo modo, si ribadisce che nel settore dell'ideazione e alla realizzazione del software dovrebbe essere ammessa la deducibilità maggiorata dei costi riferiti alla ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, nonché ad altre attività, purché riferibili all'ideazione e alla realizzazione di software, in ragione della più ampia portata dell'art. 5.2, lett.b), del Provvedimento.

Atteso che l'opzione per il "*regime premiale*" porta con sé una validità quinquennale a decorrere dalla data di registrazione dell'IP, andrebbe chiarito in che modo verrebbero agevolate le spese successivamente sostenute in relazione all'IP, ovvero se nel quinquennio continuano a trovare

applicazione i criteri (più ampi) del “*regime premiale*” (di cui all’art. 3 del Provvedimento), oppure quelli del “*regime ordinario*”.

Le eventuali attività successive non aventi i requisiti di ricerca e sviluppo o innovazione tecnologica, potrebbero infatti non avere i requisiti per accedere al “*regime ordinario*” che prevede l’agevolazione, appunto, per le sole attività di cui al Decreto MISE; pertanto, se nei quattro esercizi successivi all’opzione dovessero applicarsi i criteri del “*regime ordinario*”, tali attività sarebbero agevolabili solo nel primo anno di esercizio dell’opzione per il “*regime premiale*” attraverso il meccanismo di *recapture*.

A pag. 34 della Bozza si chiarisce che la maggiorazione del 110% sulla deducibilità IRES ed IRAP delle spese sostenute nello svolgimento di “*attività rilevanti*” è applicabile dal soggetto che acquisisce la titolarità dell’azienda o del ramo di azienda (avente causa nell’operazione straordinaria) qualora siano intervenute operazioni straordinarie - anche fiscalmente realizzative (cessioni di azienda o di suoi rami) - che abbiano comportato il trasferimento dell’azienda, o del ramo d’azienda.

Atteso che il beneficio è riconosciuto anche in caso di operazioni realizzative, andrebbe chiarito se i costi oggetto di maggiorazione vadano considerati in base al costo storico (ovvero, in base ai valori sostenuti dal dante causa), oppure possano essere assunti i valori iscritti nella contabilità dell’avente causa a seguito dell’operazione straordinaria (nel primo caso, si potrebbero porre alcune criticità con riferimento alla documentazione di costi iscritti nella contabilità di un soggetto differente dal soggetto avente causa).

Per quanto concerne l’ambito temporale della disciplina in commento, si osserva che mentre l’accesso al “*regime premiale*” consente il *recapture* delle spese sostenute negli ultimi otto anni³ rispetto alla creazione di un nuovo IP, nel caso del regime ordinario la maggiorazione è riconosciuta per il solo anno di opzione, senza possibilità di recupero delle spese sostenute in esercizi antecedenti. Inoltre, le attività agevolabili assumono rilevanza solamente nell’anno in cui è raggiunto un miglioramento significativo ed apprezzabile, pur se in relazione a progetti ed attività avviati in periodi di imposta precedenti.

³ Con riferimento all’estensione del beneficio per i costi sostenuti negli otto anni precedenti l’ottenimento della privativa (c.d. *meccanismo premiale di recapture*) la Bozza a pag. 26 precisa quanto segue: “*Per converso, l’ottenimento della privativa industriale - a partire dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 146/2021 (2021, se il periodo d’imposta coincide con l’anno solare) - consente di beneficiare del meccanismo premiale rendendo agevolabili i costi sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti per realizzare il brevetto industriale [sottolineatura aggiunta]*”. A nostro avviso, al fine di evitare fraintendimenti, sarebbe opportuno sostituire l’espressione “*per realizzare il brevetto industriale*” con “*l’ottenimento della privativa*”.

Il “*regime ordinario*” sembrerebbe quindi non considerare il fatto che i processi di sviluppo, accrescimento e mantenimento di intangibili non sempre si esauriscono nell’arco di un esercizio fiscale, e, il più delle volte richiedono investimenti più consistenti nelle fasi iniziali del processo, per andare poi a ridursi nella fase finale (che sarebbe poi il momento concretamente agevolabile). Pertanto, qualora l’attività di sviluppo o di innovazione di un IP preesistente non conduca alla creazione o registrazione di un nuovo IP, vi potrebbe essere il rischio di perdere il beneficio della maggiorazione del 110% qualora i costi siano sostenuti in più annualità o in corso d’anno.

Andrebbe quindi chiarito se e in che modo possano essere fatti valere i costi sostenuti in precedenti annualità anche con riferimento al regime ordinario, senza con questo svilire la *ratio* del “*regime premiale*”⁴.

Si propone, inoltre, una modifica al primo paragrafo di pag. 36 della Bozza: “*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. Non sono dunque ammessi criteri meramente ~~forfetari~~ [arbitrari], ma richiede che, [ove possibile], alla base della costruzione dei driver in questione, vi siano [si faccia ricorso] ad elementi oggettivi e riscontrabili, coerenti con la [natura e la tipologia di spesa] ~~specificata realtà aziendale del contribuente~~”.*

3. CALCOLO DELL’AGEVOLAZIONE (Capitolo 5)

Spese per servizi infragruppo

L’art. 6, c. 4, del Decreto-legge n. 146/2021, include fra le spese eleggibili all’agevolazione anche quelle relative ad attività svolte mediante “*contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa*”. La stessa prescrizione viene ripresa nel Par. 4.1 del Provvedimento.

Si è dell’avviso che l’esclusione dal meccanismo di calcolo dell’agevolazione delle spese relative a “*relazioni commerciali intrattenute*” (come indicate nella Bozza) con altre imprese appartenenti al medesimo gruppo potrebbe essere fatta valere a livello interpretativo, ma precisando che essa non si estende a

⁴ A nostro avviso, dovrebbe essere specificato se possano o meno essere agevolate - anche se eventualmente soltanto come “*regime ordinario*” (specificando, dunque, se nell’ipotesi di agevolabilità siano da escludere dal “*meccanismo premiale*” - le attività di aggiornamento e di manutenzione relative a software avanzati, finalizzate alla *cyber security*).

quelle derivanti dalla partecipazione dell'impresa a "*Cost contribution arrangements*", così come disciplinati dal Cap. VIII delle Linee Guida OCSE.

Infatti, lo schema negoziale di queste tipologie di accordi risulta consentire che in capo all'impresa sussistano i requisiti per qualificarla come "*investitore*"; analogamente, quanto alla congruità della spesa, alla sua tracciabilità ed alla riferibilità della stessa alle privative industriali agevolate, si ritiene che l'adempimento al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento potrebbe consentire un sufficiente grado di garanzia di trasparenza e di *compliance* a tutela degli interessi erariali. Nel contempo, si incentiverebbe l'impresa residente alla partecipazione a forme di ricerca e sviluppo congiunto organizzate all'interno del gruppo ed in grado di incrementare nel lungo periodo il valore aggiunto dell'impresa residente.

Variazione in diminuzione del reddito ed impatto sul ROL fiscale ex art. 96 del TUIR

Si ritiene che nella Bozza debba essere precisato che la variazione in diminuzione del reddito imponibile IRES ed IRAP in cui si sostanzia l'agevolazione non sia da computare ai fini della determinazione del ROL fiscale rilevante, ai sensi dell'art. 96 del TUIR, per la quantificazione degli oneri finanziari deducibili. Tale soluzione pare essere coerente anche con i criteri di determinazione dell'ammontare delle spese agevolabili che, ad esempio, sono sganciate da eventuali loro capitalizzazioni e quindi dal concorso alla determinazione del ROL civilistico. Una diversa soluzione, che riducesse il ROL fiscale per via di detta variazione in diminuzione, avrebbe in ultima analisi l'effetto di penalizzare proprio le imprese che finanziano la propria attività di ricerca e sviluppo mediante il ricorso al capitale di debito, riducendo l'ammontare massimo degli oneri finanziari deducibili nell'esercizio.

Calcolo dell'agevolazione per le "attività di sviluppo, accrescimento, mantenimento, protezione e sfruttamento dei beni immateriali"

(Sulla differenza tra "regime premiale" e "regime ordinario" del nuovo Patent box)

Nel contesto del nuovo Patent box si intende - dalla lettura testuale dell'art 6, commi 3 e 10-*bis*, del Decreto-legge n. 21/10/2021, e dal punto vii) delle Definizioni del Provvedimento che vi rimanda - che coesistano due regimi: i:

- i) il regime "*ordinario*" (c. 3), che agevola le spese sostenute nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo finalizzate "*al mantenimento, al potenziamento, alla tutela e all'accrescimento del*

- valore*” (cfr. il paragrafo “*Motivazioni*” del Provvedimento) dei beni immateriali agevolabili (quindi, i beni già esistenti), e:
- ii) il “*meccanismo premiale*”, che agevola le spese per la creazione di nuovi beni immateriali agevolabili (con il sistema di “*recapture*” delle spese degli 8 anni precedenti a quello di ottenimento della privativa industriale e dell’anno stesso).

Infatti, il comma 10-*bis* sopra citato fa riferimento al “*recapture*” per i beni che ottengono la privativa e a partire da quel momento.

Questo concetto viene ribadito al punto 5.1 del Provvedimento, e al Par. 2 della Bozza, Capitolo II (pagg. 9 e 10); inoltre, lo si intende dal Provvedimento, con riguardo al Par. 6.1, dove si specifica quali spese – fra quelle di cui al Par. 4 del Provvedimento - non rilevano nel “*meccanismo premiale*” (rimanendo quindi disponibili solo per il regime “*ordinario*”).

Peraltro, detta differenza si evince anche dai Par. 4.4 e 4.5 della Bozza.

Si ritiene che la Bozza possa tuttavia meglio precisare l’esistenza del regime “*ordinario*” declinato proprio come agevolazione riferita alle spese eleggibili afferenti ad attività qualificate svolte con riguardo aintangibili già esistenti, magari precisandolo nelle “*premesse*” e nel titolo del Par. 4.4 della Bozza.

(*Sulle modalità di calcolo nel “meccanismo premiale” e nel regime “ordinario”*)

Alla luce di quanto precede, diventa essenziale stabilire se il bene immateriale per cui vengono sostenute spese relative alle attività di ricerca e sviluppo sia già esistente, oppure sia in corso di ideazione e realizzazione e, conseguentemente, disporre della documentazione atta a provare questa circostanza. Quindi, un nuovo bene intangibile venuto ad esistenza dal 2021, o dopo il 2021, potrebbe fruire del “*meccanismo premiale*” per i costi sostenuti sino alla sua realizzazione (inteso come il momento di ottenimento del titolo di privativa), come pure potrebbe fruire del “*regime ordinario*” per i costi sostenuti dopo il momento della sua realizzazione; ad esempio, per le spese sostenute per attività dirette ad ottenere ulteriori sviluppi, accrescimenti, ecc.

Sarebbe perciò utile che la Bozza confermasse a livello interpretativo questo aspetto.

Non si hanno dubbi sul fatto che, anche alla luce delle indicazioni della Bozza, i costi eleggibili sostenuti nella fase di realizzazione del nuovo bene immateriale non siano agevolabili fintantoché non si giunge ad ottenere il

titolo di privativa del nuovo bene immateriale, ed in quel momento lo saranno in base alle regole del “*meccanismo premiale*”.

È invece più dubbio, e perciò la questione meriterebbe di essere affrontata e analizzata nella Bozza, il caso del nuovo intangibile che nasce come il risultato di un'attività di sviluppo o di miglioramento di un intangibile già esistente; la questione di cui si dovrebbe avere conferma in via interpretativa è che in questa circostanza le spese di sviluppo sostenute per tali attività possano essere agevolate con il regime “*ordinario*”.

(Modalità di calcolo nel “regime premiale” e nel “regime ordinario”)

Il Provvedimento, nelle Definizioni lett. iv), nel fornire la definizione di “*maggiorazione del 110%*” fa riferimento alle spese sostenute per “*lo sviluppo, l'accrescimento, il mantenimento, la protezione e lo sfruttamento dei beni immateriali agevolabili*”, senza ulteriori specificazioni. La norma primaria (art. 6, del D.L. n. 146/2021) parla di “*attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni*”.

Il contenuto concreto delle attività e delle spese eleggibili all'agevolazione in parola è un tema pratico delicato e di alta rilevanza, su cui sarebbe utile un intervento interpretativo.

Autorevole dottrina (ASSONIME, Circolare n. 19/2022) propone un collegamento di tale definizione con la *ratio* della precedente disciplina del Patent box, che si poneva come obiettivo quello di premiare gli investimenti anche effettuati per migliorare e/o mantenere la competitività di una proprietà intellettuale. Effettivamente, il DM 30 luglio 2015 attuativo della disciplina del vecchio Patent box è assolutamente coerente con quanto sopra riportato, posto che all'art. 8 (confermato, per quanto interessa, anche dall'art. 8 del successivo DM del 28 novembre 2017) fa riferimento alle attività di ricerca e sviluppo “*finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni*”, elencandole nello specifico come attività di ricerca fondamentale, ricerca applicata e *design* (concetti meglio chiariti, infine, dal Decreto MISE 26 maggio 2020).

In aggiunta a ciò, il rimando operato dal Provvedimento al Decreto MISE 26 maggio 2020 nell'enucleazione delle “*attività rilevanti*” potrebbe essere d'ausilio nell'identificazione puntuale delle attività di sviluppo, accrescimento e mantenimento, attraverso le definizioni proposte dal MISE con riferimento alle attività di ricerca industriale, sviluppo sperimentale, innovazione tecnologia, design e innovazione estetica. Ad ulteriore supporto, il riferimento alla definizione di spese agevolabili, di cui all'art. 4 del Provvedimento.

Con riferimento alle definizioni di sviluppo, mantenimento, accrescimento del valore nel caso degli intangibili, occorre rilevare che ad oggi non constano definizioni normative o di prassi relative a tali termini. Oltretutto, vale notare che mentre con riferimento alla precedente disciplina del Patent box la prassi aveva utilizzato tali termini con riferimento al “valore” dei beni immateriali, nell’attuale testo della Bozza gli stessi termini sono utilizzati con riferimento generale “ai beni immateriali agevolabili”. Considerato che sotto un profilo giuridico la differenza potrebbe essere notevole, e che il Provvedimento conferma il riferimento al “valore” dei beni immateriali, sarebbe auspicabile che la Bozza fornisca un’indicazione terminologica conforme al Provvedimento o, in caso di divergenze, ne venissero indicate le ragioni interpretative.

Una possibile definizione in chiave interpretativa dei tre termini evidenziati, tenuto conto degli espressi richiami alla normativa sulla ricerca e sviluppo, che permea tutta la disciplina del nuovo Patent box, potrebbe essere la seguente:

- *sviluppo*: lascia intendere un riferimento ad un’attività volta alla creazione di un *quid novi*, individuabile tra gli elementi che caratterizzano l’attività di ricerca e sviluppo di cui all’art. 2, lett. a) e b) e c), del Decreto MISE (Frascati);
- *accrescimento*: lascia intendere un’innovazione/potenziamento a partire da un bene che già esiste. Per questo motivo, parrebbe un concetto individuabile maggiormente tra gli elementi che caratterizzano lo sviluppo sperimentale di cui all’art. 2, lett. c), del Decreto MISE (Frascati) o l’innovazione tecnologica di cui all’art. 3 del Decreto MISE (Oslo). In tal caso, potrebbero rientrare in tale concetto anche i cambiamenti evolutivi significativi;
- *mantenimento*: come già anticipato, questo risulta, tra i tre, il termine di più complessa interpretazione, dal momento che non è chiaro se debba intendersi come attività di mantenimento/conservazione del “valore” dell’IP con un’accezione “economica” (e quindi con un perimetro delle attività simili a quelle previste per l’accrescimento, purché in grado di produrre miglioramenti significativi. Allo stato attuale, comunque, i costi di tutela legale parrebbero comunque sempre agevolabili per il regime “ordinario” del nuovo Patent box a prescindere dall’interpretazione data al termine “mantenimento”.

La Bozza contiene chiarimenti sui contenuti dei sopracitati tre termini, e sarebbe auspicabile che affrontasse il delicato tema declinandoli nel “meccanismo premiale” e nel regime “ordinario”, come pure nelle attività di ricerca e sviluppo, di cui ai Manuali di “Frascati ed Oslo” (entrambe meramente menzionate al Par. 4.2).

(Ulteriore specifica in merito al calcolo nel “regime ordinario”)

Nell’ambito del calcolo dell’agevolazione per il “*regime ordinario*” - nell’assunto che le spese di R&D debbano avere quanto meno le caratteristiche di cui all’art 3 del Decreto MISE (innovazione tecnologica, *Manuale di Oslo*), e quindi comportare un miglioramento rilevante almeno con riferimento all’impresa stessa che le ha sostenute - le spese per conseguire il miglioramento rilevante potrebbero avere una durata pluriennale.

A nostro avviso, andrebbe quindi chiarita la modalità di calcolo dell’agevolazione qualora, ad esempio, il totale delle spese di accrescimento (e.g. euro 100) vengano sostenute per Euro 40 nell’anno n. 1 e per Euro 60 nell’anno n. 2. Nel caso prospettato, nell’anno n. 1 si potrebbe non sapere che nell’anno n. 2 venga raggiunto l’obiettivo di una novità rilevante e pertanto, contrariamente a quanto avverrebbe nel caso in cui le spese di accrescimento fossero interamente sostenute nell’anno n.1, ci si potrebbe trovare nella condizione di beneficiare dell’agevolazione solo per le spese sostenute nell’anno n. 2.

4. DOCUMENTAZIONE IDONEA (Capitolo 6)

Predisposizione della documentazione

Ai sensi dell’art. 6, c. 6, del D.L. n. 146/2021, richiamato dal Provvedimento, i contribuenti che intendono beneficiare della maggiorazione del 110% “*possono indicare le informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione mediante idonea documentazione [...] In assenza della comunicazione attestante il possesso della documentazione idonea, in caso di rettifica della maggiorazione si applica la sanzione one, di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*”.

Pertanto, stante tale disposizione, il possesso dell’idonea documentazione costituirebbe una “*facoltà*” per il contribuente, al fine di avvalersi (o meno) della *penalty protection* in caso di rettifica totale o parziale.

Allo stesso modo, però, al punto 11.4 del Provvedimento dispone che “*la totale assenza di documentazione comporta il recupero integrale dell’agevolazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni. L’assenza della firma elettronica con marca temporale o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comportano, anche disgiuntamente, il recupero integrale della maggiorazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni.*” Sulla base di quanto sopra, parrebbe che il

contribuente sia chiamato comunque a predisporre la documentazione in oggetto⁵.

Stante l'apparente contraddittorietà delle previsioni innanzi richiamate, sarebbe necessario chiarire che la locuzione "*assenza di documentazione*" si riferisca alla documentazione probatoria circa la spettanza ed il contenuto dell'agevolazione stessa, richiesta in corso di attività accertativa da parte degli organi a ciò preposti dell'Amministrazione Finanziaria. L'ideale documentazione, invece, qualora non fornita ovvero non veritiera o, ancora, non conforme per assenza della firma elettronica e/o della marca temporale, dovrebbe comportare unicamente l'applicazione delle sanzioni.

Struttura della documentazione

Il punto 8 del Provvedimento dispone che "*le Micro-imprese e le piccole e medie imprese possono predisporre le Sezioni A e B di cui al punto 7 in forma semplificata, fornendo informazioni equipollenti a quelle ivi indicate, coerentemente con le dimensioni della propria struttura organizzativa e operativa.*" Sulla base di quanto sopra citato, *a contrariis*, la struttura formale (intesa come articolazione in Paragrafi) delle Sezioni indicate nel Provvedimento risulterebbe essere una condizione necessaria, per le imprese non rientranti nel punto 8, al fine di considerare la documentazione idonea.

Tuttavia, sempre con riferimento alla struttura della documentazione idonea, al punto 11.6 del Provvedimento si prevede che "*[...] la documentazione è considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi necessari per riscontrare la corretta determinazione della maggiorazione*".

A nostro avviso, non è chiaro se il contribuente sia chiamato a predisporre la documentazione rispettando una struttura formale vincolata del documento, ovvero se debba essere rispettato il solo requisito informativo sostanziale. Riteniamo sia opportuno indicare con sufficiente grado di dettaglio la struttura della documentazione idonea, con particolare attenzione anche alla struttura formale semplificata che dovranno rispettare le società indicate nel punto 8 del Provvedimento.

⁵ Si osserva, comunque, che nello Schema di Provvedimento è proposta la seguinte modifica: "*(11.4) La totale assenza di documentazione o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comportano il recupero integrale dell'agevolazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni. L'assenza della firma elettronica con marca temporale comporta la non applicazione dell'esimente sanzionatoria, con conseguente irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 in caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta*".

Relazione tecnica

Il punto 7.3 del Provvedimento dispone che *“la relazione tecnica deve illustrare, anche in riferimento al meccanismo premiale, le finalità, i contenuti e i risultati delle attività rilevanti svolte in ciascun periodo d'imposta, in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione, con particolare riferimento alle incertezze tecniche e scientifiche che si è inteso superare. Inoltre, la relazione deve descrivere le attività rilevanti svolte dall'impresa, con separata indicazione e analisi di quelle direttamente collegate allo sviluppo, protezione, mantenimento e accrescimento del valore dei beni immateriali di cui al punto 2 [..]”*. Sulla base di quanto sopra, data la comune matrice e finalità esistente tra *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione* e *Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo*, ci si chiede se sia consentito un mero richiamo alle informazioni contenute nella relazione tecnica asseverata attestante le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili ai fini del *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione* svolte in ciascun periodo di imposta, in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione (per i quali, naturalmente, si chiede anche l'accesso alla deduzione in commento).

La Bozza, richiamando le dichiarazioni sostitutive previste per provare l'esistenza di software e di disegni e modelli non registrati, sembrerebbe propendere per tale soluzione laddove chiarisce che *“il contribuente, al fine di identificare e provare la sussistenza dei requisiti oggettivi, può inserire in tale sezione le dichiarazioni sostitutive ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 [..]”*.

Allo stesso modo, infatti, le due relazioni tecniche (quella prevista ai fini del *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione* e quella prevista ai fini della *Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo*) devono essere predisposte a cura del responsabile aziendale delle attività rilevanti o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto e devono essere controfirmate dal rappresentante legale dell'impresa o, nel caso in cui le attività rilevanti siano commissionate a soggetti terzi, devono essere redatte e rilasciate all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività rilevanti. Unica differenza tra le due relazioni tecniche sembra essere l'obbligo di asseverazione introdotto dall'art. 1, co. 1064, lett. g) della Legge n. 178/2020 per la relazione prevista ai fini del *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione*.

Sarebbe opportuno precisare, pertanto, se la Relazione tecnica asseverata già predisposta ai fini del *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione* possa, in tutto o in parte, esonerare il contribuente dal fornire ulteriori informazioni riguardo le finalità, i contenuti e i risultati delle attività rilevanti comuni alle due agevolazioni.

Effettività delle spese di ricerca e sviluppo sostenute

Il punto 7.4 del Provvedimento dispone che “[..] la scheda deve, inoltre, contenere le informazioni utili a riconciliare le singole voci di spesa con i conti di mastro che le riguardano e con il bilancio di verifica. In caso di società obbligate a pubblicare il bilancio di esercizio nel registro delle imprese, la riconciliazione deve essere effettuata anche tra quest’ultimo e il bilancio di verifica. Se il contribuente utilizza una contabilità analitica, devono essere indicati anche i criteri di individuazione dei conti gestionali riferibili alle predette spese, riconciliati con la contabilità generale [..]”

Data la comune matrice e finalità esistente tra *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione* e *Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo*, ci si chiede se sia consentito un mero rinvio alle informazioni contenute nella certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti, chiamato ad attestare l’effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall’impresa.

Sarebbe opportuno precisare, se la certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale ai fini del *Bonus ricerca, sviluppo e innovazione* possa esonerare il contribuente dal fornire ulteriori informazioni riguardo la riconciliazione delle singole voci di spesa con il bilancio di verifica.

5. EFFICACIA DELLA DOCUMENTAZIONE (Capitolo 7)

In via preliminare, è opportuno precisare che i termini utilizzati nel Capitolo 7 in commento sono indicati in modo a volte “*improprio*” e “*atecnico*”. Infatti, vengono utilizzati termini, mutuati comunque dal Provvedimento, quali “*documentazione idonea*”, “*documentazione*”, “*documentazione informativa*”, solo per fare alcuni esempi. Sarebbe auspicabile che si uniformassero tutti i termini utilizzati nella Bozza con “*Documentazione Idonea*”, intendendosi per tale esclusivamente la documentazione stabilita dal Provvedimento, la cui predisposizione deve essere comunicata dal contribuente attraverso *flag* in dichiarazione, come indicato al punto 9.1 del Provvedimento.

Con la conseguenza che, a nostro avviso, le considerazioni svolte nella Bozza nel Capitolo 7 dovrebbero riferirsi solo ai casi di presenza della “*Documentazione Idonea*” debitamente comunicata.

Per esigenze di coordinamento con tale premessa, andrebbe anche specificato che la consegna della stessa “*anche in formato cartaceo*” debba essere eseguita nel termine di 20 giorni come previsto nel punto 10.1 del Provvedimento.

A nostro avviso, andrebbe poi chiarito che le previsioni di cui al punto 11.4 del Provvedimento si applicano solo alle ipotesi in cui il contribuente abbia

aderito al regime degli oneri documentali. Pertanto, la pagina 48 della Bozza potrebbe essere modificata nei termini che seguono: *“La previsione recata dal citato punto 11.4, invero, si riferisce alle ipotesi in cui, ~~anche~~ in presenza dell’adesione da parte del contribuente al regime degli oneri documentali previsto espressamente dal comma 6 dell’articolo 6, non sia comunque possibile, per gli organi di controllo, procedere ad un riscontro [con comunicazione di cui al punto 9.1 del Provvedimento] [enfasi aggiunta] delle condizioni per accedere al regime e verificare la correttezza della quantificazione del beneficio, in ragione della completa assenza di ogni tipologia di documentazione a supporto del beneficio fiscale goduto dal contribuente”*.

La Bozza inoltre, a pagina 47, afferma che *“in particolare, il punto 11.5 prevede che la presentazione, nel corso di attività di controllo, della documentazione non vincola gli organi di controllo alla disapplicazione delle sanzioni di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, quando gli elementi presenti in tale documentazione, pur se coerenti con le singole previsioni del Provvedimento, non forniscano, nel complesso, un’informazione chiara, completa e conforme alle disposizioni contenute nel Provvedimento medesimo”*. Sarebbe opportuno chiarire con degli esempi -soprattutto per le PMI dove è previsto un set documentale più *“leggero”*, ma senza chiara indicazione delle *“semplificazioni”* applicabili - i casi in cui l’informazione possa non risultare chiara, completa e uniforme.

In termini più generali, si suggerisce di chiarire altresì che in presenza di informazioni ritenute parziali, ancorché veritiere, il contribuente possa fornire documentazione integrativa non solo in sede di verifica, ma anche in sede di accertamento con adesione.

A pagina 47, la Bozza affronta le tematiche relative al processo di verifica e accertamento in presenza di documentazione idonea, specificando che *“qualora la documentazione venga consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica, il giudizio di idoneità deve essere formulato dagli organi di controllo e, in caso di giudizio negativo, adeguatamente motivato”*.

La Bozza ripropone, dunque, quanto affermato nell’art. 11.8, primo periodo, del Provvedimento. Poiché l’art. 11.8, secondo periodo, del Provvedimento dispone che *“rimane comunque fermo il potere dell’Ufficio competente di valutare criticamente tale giudizio [enfasi aggiunta] ai fini dell’irrogazione delle sanzioni”*, si suggerisce di chiarire che la locuzione *“tale giudizio”* si riferisce al *“giudizio negativo”* e che, pertanto, solo in caso di giudizio negativo da parte dei verificatori, l’Ufficio competente sarà tenuto a svolgere un giudizio critico al fine dell’irrogazione delle sanzioni.

A pagina 47, la Bozza afferma che *“nel caso di controlli da cui emergano situazioni di particolare complessità o nel caso in cui l’Ufficio competente territorialmente ritenga inidonea la documentazione predisposta dal contribuente e tale giudizio negativo sia, da quest’ultimo, motivatamente non condiviso, l’Ufficio procedente deve tempestivamente interessare, inoltrando un’apposita relazione, la competente Direzione Regionale per lo svolgimento di ulteriori attività istruttorie riguardanti l’idoneità o meno della documentazione predisposta dal contribuente ai fini della disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione”*. Poiché vengono delineati degli aspetti procedurali, sarebbe opportuno chiarire come essi possano svolgersi anche per coordinare le attività dei vari Uffici su tutto il territorio nazionale. In particolare, il fatto che il giudizio negativo dell’Ufficio sia motivatamente condiviso presuppone che il contribuente abbia presentato delle memorie al PVC o all’avviso di accertamento. In tale ultimo caso, è pertanto utile chiarire se viene sospesa l’esecutività dell’accertamento, anche in vista delle ulteriori attività istruttorie da parte della Direzione Regionale. Inoltre, per quanto concerne le ulteriori attività istruttorie da parte della Direzione Regionale, sarebbe opportuno chiarire se e quali organi tecnici devono essere aditi (i.e. MIMIT, già MISE) per le questioni non di competenza tecnica della DRE.

Al paragrafo 7.2 della Bozza, relativo ai vizi di natura formale della documentazione, è indicato che *“la mancata tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione comporta l’inefficacia dell’esimente sanzionatoria, con conseguente applicazione della sanzione in proporzione all’ammontare della maggiore imposta, o del minor credito, derivante dal disconoscimento, totale o parziale, dell’agevolazione”*. Per maggiore coerenza alle disposizioni del Provvedimento si suggerisce di sostituire la parte le parole *“marca temporale”* con *“della firma elettronica con marca temporale”*.

Inoltre, poiché la documentazione idonea non rappresenta una condizione essenziale per l’adesione al *“nuovo”* Patent box, si suggerisce di chiarire che l’assenza di documentazione può eventualmente comportare il disconoscimento dell’agevolazione, solo previa attività di verifica da parte dell’Ufficio.

6. DIRITTO DI INTERPELLO (Capitolo 8)

Si pone l’attenzione su quanto osservato nella Bozza che, sul tema, ripropone quanto precisato anche nel Par. 13.1 del Provvedimento. Nella Bozza si legge *“[...] nel caso in cui la risposta all’istanza di interpello presupponga l’ammissibilità del bene immateriale all’agevolazione o anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, resta ferma la necessità di allegare all’istanza il parere tecnico rilasciato dall’autorità competente”*.

Il Provvedimento (Par. 13.1) prevede che “[...] qualora la risposta all’istanza di interpello presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di design e ideazione estetica, ovvero l’ammissibilità del bene immateriale all’agevolazione, resta ferma la necessità di allegare all’istanza il parere tecnico rilasciato dall’autorità competente ai sensi dell’articolo 3, comma 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156”.

In termini generali, l’ammissibilità del bene immateriale all’agevolazione, come pure l’eleggibilità delle spese alla qualificazione in termini di ricerca e sviluppo, sono esse stesse condizioni per così dire “*immanent*” per l’applicazione del beneficio; ovvero, ogni istanza di interpello non può che presupporre che il bene immateriale rientri fra quelli agevolabili, come pure che le spese sostenute siano eleggibili fra quelle rilevanti ai fini della disciplina agevolativa. Pena, l’irrilevanza, per via della carenza del fondamentale presupposto oggettivo, di qualsivoglia dubbio interpretativo che fosse sottoposto all’Agenzia delle Entrate da parte del contribuente istante.

Per cui, pur condividendo che le materie elencate in modo dettagliato nella Bozza esulano da quelle che possono formare oggetto di istanza di interpello, per via del loro contenuto tecnico, si ritiene che sarebbe opportuno soprassedere dal richiedere al contribuente istante la “*necessità*” di acquisire *ex ante* un parere da parte di una “*autorità competente*”, poiché nel testo attuale - sia del Provvedimento che della Bozza - tale “*necessità*” potrebbe estendersi a qualsivoglia istanza di interpello venisse sottoposta all’Agenzia delle Entrate, creando perciò incertezze circa la procedibilità dell’istanza medesima.

A questo proposito, il richiamo compiuto nel Provvedimento all’art. 3, co. 2, del D.Lgs. n. 156/2015, che tratta della disciplina generale dell’interpello, prescrive sì che all’istanza venga allegata copia della documentazione tecnica, ma limitatamente alle situazioni in cui questa documentazione è “*rilevante ai fini della risposta*”, aggiungendo che solamente nei casi in cui la risposta “*presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell’amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati i pareri resi dall’ufficio competente*”.

Per cui, si propone che venga riformulato il passaggio della Bozza al fine di
i) elencare ciò che correttamente non può costituire oggetto di istanza di interpello, in quanto estraneo alla competenza dell’Agenzia delle Entrate, ma,
ii) escludere ogni riferimento ad una potenziale imperativa “*necessità*” di allegare pareri resi da altre autorità, che renderebbero potenzialmente

improcedibili le istanze dei contribuenti privi di tali preventivi pareri in quanto previsti dalla legge istitutiva dell'agevolazione.

Peraltro, quanto precede risulterebbe coerente anche rispetto alla constatata assenza di una puntuale disciplina procedimentale relativa alle modalità ed ai tempi di acquisizione di tali pareri tecnici presso le "*autorità competenti*", il che ha l'effetto di accrescere il grado di incertezza e, dunque, il rischio di disincentivazione all'investimento delle imprese nelle attività premiali di ricerca e sviluppo.

Infine, stante la specificità della materia, si propone che le risposte alle istanze di interpello siano sistematicamente raccolte e pubblicate in una specifica e separata sezione nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate, al fine di favorire una migliore divulgazione e conoscenza della materia presso i contribuenti, e quindi evitare, a beneficio di tutti, il rischio di istanze ridondanti su materie già oggetto di trattazione.

Si ringrazia nuovamente per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e approfondimento riteneste necessario.

Cordiali saluti,

Pirola Pennuto Zei & Associati