

#### Asia Pacific

Bangkok  
Beijing  
Brisbane  
Hanoi  
Ho Chi Minh City  
Hong Kong  
Jakarta  
Kuala Lumpur\*  
Manila\*  
Melbourne  
Seoul  
Shanghai  
Singapore  
Sydney  
Taipei  
Tokyo  
Yangon

#### Europe, Middle East & Africa

Abu Dhabi  
Almaty  
Amsterdam  
Antwerp  
Bahrain  
Barcelona  
Berlin  
Brussels  
Budapest  
Cairo  
Casablanca  
Doha  
Dubai  
Dusseldorf  
Frankfurt/Main  
Geneva  
Istanbul  
Jeddah\*  
Johannesburg  
Kyiv  
London  
Luxembourg  
Madrid  
Milan  
Munich  
Paris  
Prague  
Riyadh\*  
Rome  
Stockholm  
Vienna  
Warsaw  
Zurich

#### The Americas

Bogota  
Brasilia\*\*  
Buenos Aires  
Caracas  
Chicago  
Dallas  
Guadalajara  
Houston  
Juarez  
Lima  
Los Angeles  
Mexico City  
Miami  
Monterrey  
New York  
Palo Alto  
Porto Alegre\*\*  
Rio de Janeiro\*\*  
San Francisco  
Santiago  
Sao Paulo\*\*  
Tijuana  
Toronto  
Valencia  
Washington, DC

\* Associated Firm

\*\* In cooperation with  
Trench, Rossi e Watanabe  
Advogados

3 febbraio 2023

Spett. Agenzia delle Entrate  
Direzione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale  
Settore Controllo  
Via Giorgione 106  
Roma

tramite email all'indirizzo [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

**Oggetto: risposta alla consultazione pubblica del 17 gennaio 2023- Bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022.**

Spettabile Agenzia delle Entrate,

Vi ringraziamo per aver sottoposto a consultazione pubblica la bozza di circolare (di seguito, per semplicità, "Circolare") tesa a fornire chiarimenti relativamente al nuovo regime Patent box (di seguito anche "PB") introdotto dal DL n. 146/2021.

Quale operatore del settore, lo Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie è lieto di sottoporVi i propri commenti, osservazioni e contributi, per Vostra eventuale condivisione.

Nel testo che segue, procederemo a fornire il nostro contributo, facendo riferimento, come richiesto, allo schema da Voi reso disponibile.

Avv. Alberto Fornari  
Avv. Raffaele Giarda  
Avv. Andrea Cicala  
Avv. Lorenzo de Martinis  
Avv. Pietro Bernasconi  
Avv. Massimiliano Biolchini  
Dott. Comm. Francesco Pisciotta  
Avv. Paola Colarossi  
Avv. Francesca Rubina Gaudino  
Dott. Comm. Michele Santocchini

Prof. Avv. Miriam Allena  
Avv. Luca Bassi  
Avv. Alessandra Calabrese  
Avv. Edoardo Maria Ceracchi  
Dott. Comm. Davide Chiesa  
Avv. Mario Cigno  
Avv. Roberto Cursano  
Avv. Anna Marina De Vivo  
Avv. Vincenzo Di Gennaro  
Avv. Barbara Faini  
Avv. Serena Fantinelli

Avv. Francesco Florenzano  
Dott. Comm. Pamela Floriani  
Avv. Paolo Galli  
Prof. Avv. Francesco Goisis  
Avv. Gaetano Iorio Fiorelli  
Avv. Antonio Lattanzio  
Dott. Comm. Roberto Lazzarone  
Avv. Marco Marazzi  
Avv. Rita Marchetti  
Avv. Chiara Marinuzzi  
Avv. Francesco Maruffi

Avv. Cinzia Massara  
Avv. Andrea Mezzetti  
Dott. Comm. Chiara Giorgia Monga  
Avv. Eugenio Muschio  
Avv. Luca Pescatore  
Avv. Silvia Picchetti  
Avv. Alessia Raimondo  
Avv. Ludovico Erasmo Rusconi  
Avv. Giorgio Telarico  
Avv. Antonio Luigi Vicoli

Codice Fiscale e Partita IVA 05094740965

Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie è parte di Baker & McKenzie International.

## 1. Commento 1

- Tematica: Nozione di utilizzo diretto e indiretto del bene agevolabile e possibilità di agevolare costi connessi a beni immateriali sviluppato ma non commercializzati.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 2
- Osservazione: la bozza di circolare, a pagina 9, descrivendo la *ratio* del nuovo regime Patent box evidenzia che "Nello specifico, la novella legislativa ha l'obiettivo di introdurre un meccanismo agevolativo basato su elementi di forte semplificazione, così da rendere più celere e certa, rispetto al precedente regime Patent box, la fruizione di benefici fiscali collegati alla creazione e all'impiego di beni immateriali da parte del contribuente" (sottolineatura nostra). Ancora, a pagina 12 della bozza viene sottolineato che "per «investitori» debbono intendersi coloro che esercitano le attività di ricerca e sviluppo indicate al punto 3 del Provvedimento, e cioè coloro che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile - sempre che tale bene venga utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa" (sottolineatura nostra).

Per quanto le nuove disposizioni facciano ancora riferimento all'utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale nello svolgimento dell'attività di impresa, risulta evidente come il nuovo regime Patent box introduca una logica di agevolazione completamente differente, legata al sostenimento di costi e non più al conseguimento di un reddito. Già solo per tale ragione, dovrebbe essere pacifico poter affermare la spettanza dell'agevolazione anche nei casi - insiti nella natura stessa dell'attività di ricerca e sviluppo che il nuovo Patent box mira ad incentivare - in cui le attività rilevanti (cui sono connesse le spese agevolabili) non riescano concretizzarsi in un bene immateriale sfruttato economicamente. Si fa in particolare riferimento a quei casi di "ricerca fallita" in cui gli sforzi profusi sono poi riflessi in un fallimento ovvero nella creazione di un IP non suscettibile di essere sfruttato nell'ambito dell'attività di impresa.

- Contributo: si propone di ricomprendere, in quanto passibili di agevolazione i costi ascrivibili ad attività rilevanti a prescindere dal futuro e "concreto" utilizzo dell'IP nell'attività di impresa, attribuendo rilevanza invece ad un concetto di utilizzo "potenziale". Ciò in linea con quanto già chiarito dalla giurisprudenza di legittimità in materia di deducibilità. Infatti i) tali costi risultano pienamente deducibili ai sensi della normativa generale di riferimento (art. 109 c. 5 del TUIR) in ragione della loro capacità potenziale di generare redditi, e ii) sono in ogni caso espressione dello svolgimento di attività di potenziamento, sviluppo, mantenimento e sfruttamento dei beni immateriali agevolabili.
- Finalità: confermare la logica sottostante la nuova disciplina del PB, che, come più volte affermato, ha abbandonato il concetto di "reddito" per abbracciare, in un'ottica di semplificazione, quello di "costo".

## 2. Commento 2

- Tematica: Operatività delle cause di esclusione in relazione al meccanismo premiale
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 3
- Osservazione: la bozza di circolare, a pagina 14, sottolinea l'operatività delle cause di esclusione anche con riferimento al meccanismo premiale. In particolare, viene precisato che "*se [...] in uno degli otto periodi d'imposta antecedenti [...], si verifica una delle predette cause di esclusione, il contribuente non può beneficiare della maggiorazione prevista dal comma 10-bis dell'articolo 6*". Dalla lettura congiunta di tale capoverso con quanto stabilito dal punto 1.4 del Provvedimento<sup>1</sup> - poco prima richiamato - sembrerebbe emergere che, in vertenza di una delle causa di esclusione anche in uno soltanto degli otto periodi d'imposta, al contribuente sia preclusa la possibilità di beneficiare della maggiorazione prevista dal comma 10-bis dell'articolo 6 non limitatamente al periodo d'imposta in cui la condizione di esclusione si è verificata ma anche con riferimento a tutti i periodi d'imposta successivi.
- Contributo: si propone di chiarire l'operatività delle cause di esclusione in relazione al meccanismo premiale, in particolar modo andando a circoscrivere la preclusione al periodo d'imposta in cui la condizione di esclusione si è verificata, riconoscendo al contribuente la possibilità di beneficiare della maggiorazione del 110% in caso di relativa sanatoria relativamente a uno o più dei periodi d'imposta successivi.
- Finalità: garantire l'effettività dell'agevolazione, e in particolare del meccanismo premiale, nei confronti del contribuente, per incentivare indirettamente l'accesso al nuovo regime Patent box.

## 3. Commento 3

- Tematica: Compartecipazione nello sviluppo di IP. Attività rilevanti svolte nell'ambito di un Cost Contribution Arrangement (CCA). Spese agevolabili.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 3
- Osservazione: la bozza di circolare, a pagina 12, sottolinea che per investitori debbono intendersi coloro che esercitano attività rilevanti per la creazione e/o lo sviluppo di un determinato IP "*[...] a prescindere dalla titolarità giuridica [...]*" di quest'ultimo. Ammettendo la possibilità per un soggetto di assumere la qualifica di investitore a prescindere dalla c.d. *legal ownership* sull'IP, a maggior ragione deve ammettersi la possibilità che più soggetti possano partecipare congiuntamente allo sviluppo di un IP - assumendo ognuno la qualifica di co-investitore - nel contesto per esempio di un Cost Contribution Arrangement (CCA).
- Contributo: come già precedentemente evidenziato da Assonime<sup>2</sup>, nei casi di compartecipazione nello svolgimento delle funzioni DEMPE per lo sviluppo di un bene agevolabile ai fini del nuovo regime, sarebbe ragionevole fornire chiarimenti

<sup>1</sup> Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, protocollo n. 48243/2022 del 15 febbraio 2022 (di seguito anche "Provvedimento")

<sup>2</sup> Cfr. Circolare Assonime n. 19 del 10 giugno 2022, nota 27, p. 25

relativamente ai criteri utilizzabili dai soggetti "co-investitori" per una corretta individuazione dei costi passibili di agevolazione.

- *Finalità*: fornire un maggior grado di certezza agli operatori del settore e ai contribuenti, a tutela del principio di legittimo affidamento.

#### 4. Commento 4

- *Tematica*: Agevolabilità di disegni e modelli diversi da quelli registrati.
- *Paragrafo della circolare*: Paragrafo 4.1.3, lett. b) e c)
- *Osservazione*: la bozza di circolare, a pagina 27, sottolinea che la prova dell'esistenza di "disegni e modelli comunitari non registrati [...]" e di "disegni industriali che presentino di per sé carattere creativo e valore artistico [...]" "[...] può risultare da una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 [...]" (sottolineatura nostra). Dal tenore letterale del chiarimento fornito, sembrerebbe ragionevole poter desumere il carattere non obbligatorio di tale adempimento. Pertanto, da un lato, parrebbe configurarsi per il contribuente la possibilità di ricomprendere tali beni immateriali nel novero di quelli agevolabili anche in assenza di una siffatta dichiarazione; dall'altro lato, traspare poca chiarezza con riferimento alle alternative a disposizione del contribuente e i rischi connessi correlati all'eventuale scelta di non ricorrere alla dichiarazione sostitutiva.
- *Contributo*: si propone i) di confermare il carattere obbligatorio o facoltativo della predisposizione della dichiarazione sostitutiva; e ii) sulla base di questo primo chiarimento, se necessario, delineare le eventuali alternative a disposizione del contribuente che sceglie di non ricorrere alla dichiarazione sostitutiva per fornire prova dell'esistenza del bene agevolabile.
- *Finalità*: fornire un maggior grado di certezza agli operatori del settore e ai contribuenti, a tutela del principio di legittimo affidamento.

#### 5. Commento 5

- *Tematica*: Divieto di esternalizzazione di attività rilevanti a parti correlate.
- *Paragrafo della circolare*: Paragrafo 4.2
- *Osservazione*: la bozza di circolare, a pagina 29, sottolinea che la possibilità di esternalizzare attività rilevanti nei confronti di soggetti esterni è limitata alla circostanza che il soggetto commissionario non appartenga al medesimo gruppo del committente. Tuttavia, se quanto sopra poteva trovare una logica (anche condivisibile) in vigore del vecchio regime PB - nell'ambito del quale era il reddito ad essere oggetto di agevolazione - nel nuovo contesto appare pacifico che per accedere alla maggiorazione dei costi la *condicio sine qua non* è che tali costi connessi alle attività rilevanti siano sostenuti dal soggetto qualificabile come investitore e, pertanto, non è chiaro il motivo della permanenza di tale preclusione. Infatti, assumendo la conformità al principio di libera concorrenza dei costi sostenuti e in virtù del fatto

che tali costi rimarrebbero in ogni caso deducibili solo in capo al soggetto che svolge le funzioni DEMPE<sup>3</sup> non si potrebbe ingenerare alcuna possibile duplicazione della fruizione dei benefici connessi al nuovo PB. Pertanto, la preclusione dell'agevolazione a soggetti che esternalizzano le proprie attività rilevanti a soggetti appartenenti al medesimo gruppo di imprese, rappresenterebbe un'ingiustificata discriminazione nei confronti degli stessi.

- Contributo: ferma restando la necessità di documentare la natura di libera concorrenza dei costi sostenuti, si propone di estendere la possibilità di beneficiare del nuovo regime PB anche in caso di esternalizzazione di attività rilevanti nei confronti di soggetti *intercompany*, in quanto il nuovo regime non potrebbe in alcun modo originare alcuna "duplicazione di benefici" tra soggetti appartenenti ad un medesimo gruppo.
- Finalità: essere coerenti con la *ratio* perseguita con l'introduzione del nuovo regime Patent box ed incentivare l'investimento in attività rilevanti da parte dei contribuenti.

## 6. Commento 6

- Tematica: Attività rilevanti commissionate a soggetti terzi indipendenti. Profili operativi.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 4.2
- Osservazione: la bozza di circolare, dopo aver chiarito che un requisito fondamentale di accesso al beneficio è la qualifica del soggetto beneficiario come "investitore" definito come colui che assume su di sé il rischio, rimanendo inciso dai costi, a pagina 29, precisa che, "nel caso di ricerca commissionata a soggetti terzi", è previsto comunque che "le attività di ricerca e sviluppo debbano essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore, utilizzando il personale di quest'ultimo". Resa pacifica la necessità dell'assunzione del rischio da parte dell'investitore e assumendo che a quest'ultimo sia necessariamente richiesta solo l'esecuzione di tale attività di "direzione tecnica" (infatti, se così non fosse, verrebbe meno la possibilità stessa di esternalizzare), non si ritiene necessaria la presenza di "personale" dedicato, in quanto, le linee guida per lo svolgimento delle attività rilevanti (ossia la direzione tecnica) potrebbero essere fornite dal soggetto committente ad esempio, nel caso di società, per il tramite dei membri dei propri organi sociali (come quale potrebbe essere il consiglio di amministrazione laddove siano presenti figure che di fatto svolgano tale ruolo, di fatto assimilabile allo svolgimento delle c.d. funzioni DEMPE, ossia potenziamento, sviluppo, mantenimento e sfruttamento dei beni immateriali agevolabili) senza che questo precluda alla stessa la qualifica di "investitore". Inoltre, l'impossibilità di avvalersi di proprio personale è poi insita nel caso delle persone fisiche, nonostante esse, espressamente, rientrino nell'ambito soggettivo di applicazione della rinnovata disciplina Patent box.

---

<sup>3</sup> Dal presente ragionamento rimangono esclusi i casi di compartecipazione allo sviluppo di un IP mediante Cost Contribution Arrangement (CCA).

- Contributo: si propone di delineare con maggiore chiarezza il concetto di "utilizzo del personale dell'investitore", espandendone la portata.
- Finalità: consentire l'accesso all'agevolazione anche a soggetti specialmente di minore dimensione laddove le funzioni di direzione tecnica vengano di fatto svolte da soggetti non necessariamente ascrivibili al personale.

## 7. Commento 7

- Tematica: Nuovo IP complementare ad un bene già oggetto del vecchio PB. Divieto di cumulabilità delle spese riferibili al Nuovo IP che abbiano già contribuito alla determinazione del numeratore nell'ambito del precedente regime Patent box. Presunto effetto duplicativo.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 4.3
- Osservazione: la bozza di circolare, a pagina 33, sottolinea che "non sono ricomprese tra le attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione del bene per cui spetta la maggiorazione del 110 per cento «quelle che hanno concorso alla formazione del numeratore del rapporto di cui all'articolo 1, comma 42, della legge 23 dicembre 2014, n. 190»" giustificando tale chiarimento dietro alla necessità di evitare che nel passaggio dal precedente regime Patent box alla nuova agevolazione la medesima attività rilevante possa consentire allo stesso contribuente di fruire di più agevolazioni. Tuttavia, fondandosi il vecchio e il nuovo regime su logiche profondamente diverse (la prima basata sul concetto di reddito, quale differenza di componenti positivi e negativi, la seconda sul concetto di costo), non si può non sottolineare - come già peraltro evidenziato da Assonime nella Circolare n. 19 del 10/06/2022, nota n. 13, pag. 13 - che l'incidenza dei costi correlati all'attività di ricerca e sviluppo nell'ambito del precedente regime aveva quale ultimo effetto l'erosione della quota di reddito agevolabile. L'obbligo per il contribuente di attribuire rilevanza a tali costi nell'ambito del vecchio PB (a proprio "sfavore") e il contestuale divieto di cumulabilità ai fini del nuovo meccanismo premiale fa emergere che, nel perseguire l'intento di evitare una duplicazione di agevolazioni, una siffatta previsione finisce invece col generare una doppia penalizzazione in capo al contribuente, generando peraltro una ingiustificata discriminazione tra gli investitori in nuovi IP complementari e gli investitori in nuovi IP non complementari.
- Contributo: si propone di riconsiderare la formulazione dell'articolo 5 del Provvedimento tenendo in considerazione quanto sopra descritto al fine di eliminare il possibile effetto distorsivo derivante dal divieto proposto.
- Finalità: evitare la disincentivazione di investimenti in IP complementari a salvaguardia della *ratio* sottesa al nuovo regime Patent box, ed evitare sottoporre a trattamenti differenti gli investitori in IP complementari ad IP oggetto del vecchio PB e quelli in IP non complementari, a tutela del principio di non discriminazione.

## 8. Commento 8

- Tematica: Impossibilità per disegni e modelli non registrati di beneficiare del c.d. "meccanismo premiale" (i.e. *recapture*).
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 4.3
- Osservazione: la bozza di circolare, a pagina 27 fa rientrare tra i beni agevolabili i disegni e modelli comunitari non registrati. Per quanto riguarda la prova dell'esistenza di tali beni, la bozza al paragrafo 4.1.3 prevede che essa "*può risultare da una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445 che [...] attesta la titolarità dei diritti esclusivi sul bene in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo [...] e la sussistenza dei requisiti di tutela*". Tuttavia, nella successiva pagina 32 si aggiunge che con riferimento a tali beni, "*agevolabili a partire dal periodo in corso alla data di prima divulgazione al pubblico, non è possibile procedere ad un *recapture* dei costi precedentemente sostenuti in quanto manca un titolo di privativa industriale, conseguibile solo mediante registrazione*". Queste statuizioni sembrerebbero collocare i disegni e modelli comunitari non registrati su un piano diverso, per certi versi "inferiore", rispetto alle altre categorie di beni agevolabili in quanto, la mera assenza di un titolo di privativa industriale non dovrebbe di per sé condurre all'impossibilità di identificazione di un momento certo da cui far decorrere il periodo di *recapture*.
- Contributo: con riferimento ai disegni e modelli comunitari non registrati e ai costi inerenti al loro sviluppo, si propone di prevedere la possibilità per il contribuente di ricomprendere nella *recapture* anche i costi sostenuti precedentemente alla data della prima divulgazione al pubblico, a partire da un "momento certo" individuato o individuabile - a titolo esemplificativo - per mezzo della medesima dichiarazione sostitutiva già considerata idonea a provarne l'esistenza. In tal modo, anche questa categoria di beni potrebbe beneficiare del meccanismo di *recapture*.
- Finalità: Garantire un trattamento omogeneo per tutti i beni agevolabili ricompresi nel perimetro di applicazione del nuovo PB ed incentivare il ricorso alla nuova disciplina agevolativa.

## 9. Commento 9

- Tematica: Inammissibilità di costi di tipo amministrativo, generale o comunque sostenuti a beneficio dell'intera struttura aziendale nella determinazione della quota di spese agevolabili.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 4.4
- Osservazione: la bozza di circolare, nell'ultimo capoverso del paragrafo 4.4 a pagina 36, specifica che "*non possono rientrare tra le stesse [re: spese riferibili ad attività rilevanti] quelle di tipo amministrativo, le spese generali o comunque i costi sostenuti a beneficio dell'intera struttura aziendale e non, quindi, riferibili direttamente alle attività rilevanti collegate ai beni immateriali agevolabili*".

Preme osservare, *in primis*, che quanto sopra sembrerebbe andare oltre a quanto previsto dalla lettera del Provvedimento, estendendone la portata, intento che non in ogni caso non può essere realizzato mediante un documento di prassi come appunto una circolare.

Inoltre, non si può non rilevare che l'esclusione dal perimetro agevolativo delle spese amministrative e/o generali, rappresenta un forte elemento di discontinuità rispetto alle logiche che informavano il previgente regime PB, nell'ambito del quale le stesse - qualificate (per quota parte) attinenti alle attività di ricerca e sviluppo svolte per lo sviluppo/accrescimento dei beni oggetto di agevolazione - dovevano obbligatoriamente essere considerate nel calcolo del reddito agevolabile<sup>4</sup>, dunque "a svantaggio" del contribuente.

- Contributo: Assimilare il trattamento previsto per le spese amministrative, generali o comunque indirettamente riferibili ad attività rilevanti correlate a beni immateriali agevolabili, alle spese c.d. "promiscue" per le quali "il contribuente è tenuto a predisporre una dichiarazione [...] che individui il criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, dei citati costi tra le diverse attività. Non sono [...] 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".
- Finalità: Garantire continuità e coerenza con il previgente regime.

## 10. Commento 10

- Tematica: giudizio di idoneità / idoneità della documentazione predisposta. Ruolo del contribuente.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 7.1, pag. 47
- Osservazione: la bozza di circolare alla pagina 47 prevede 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 interessare [...] inoltrando un'apposita relazione la competente Direzione Regionale per lo svolgimento di ulteriori attività istruttorie riguardanti l'idoneità o meno della documentazione predisposta ai fini della disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione". Una lettura puntuale del paragrafo sembrerebbe lasciare intendere che sia una prerogativa dell'ufficio procedente quella di redigere l'apposita relazione destinata alla competente Direzione Regionale per lo svolgimento di ulteriori attività istruttorie riguardanti l'idoneità o meno della documentazione. Tuttavia, in ossequio al principio che vuole obbligatorio il confronto tra l'amministrazione fiscale e il contribuente nella forma di contraddittorio, sembrerebbe pacifico che anche al contribuente debba essere garantita la possibilità di fornire elementi a sostegno della bontà della

---

<sup>4</sup> Si veda al proposito quanto riportato alle sezione 14.1.3 penultimo paragrafo che recita "i costi indiretti sono espressamente esclusi dal nexus ratio, mentre sono espressamente contemplati nella determinazione del reddito agevolabile."



documentazione predisposta (e conseguente applicabilità dell'esimente sanzionatoria) nel confronto con la Direzione Regionale competente.

- **Contributo:** Mutuando da quanto già previsto nella circolare n. 15/E datata il 26 novembre 2021<sup>5</sup> si propone di emendare, aggiungendo la parte evidenziata in grassetto, il seguente paragrafo (di cui a pagina 47 della bozza di circolare) "*[...] 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 ai fini della disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, **evidenziando eventuali situazioni di complessità nonché le deduzioni del contribuente, allegando e commentando eventuali memorie dallo stesso presentate, oltre che copia dei verbali dai quali si rilevi il contraddittorio con la parte avente a oggetto gli elementi documentali forniti.***"
- **Finalità:** Allineare la normativa a quanto già previsto per altre fattispecie analoghe, garantendo pienamente il diritto del contribuente a far valere la propria posizione nelle sedi opportune.

## 11. Commento 11

- **Tematica:** Autorità competente per il rilascio del parere tecnico da allegare all'istanza del interpello.
- **Paragrafo della circolare:** Paragrafo 8
- **Osservazione:** la bozza di circolare, a pagina 49, ribadisce che "*come è stato chiarito dall'Agenzia con le circolari n. 9 del 2016 e n. 31 del 2020 e, come precisato anche nel precedente par. 4.1, 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*". Inoltre, in generale "*restano escluse dall'ambito applicativo dell'interpello tutte le istanze che [...] presuppongono l'espletamento di attività di carattere tecnico non di competenza dell'Agenzia delle entrate*". In questi casi, dunque "*il contribuente dovrà autonomamente acquisire il parere tecnico rilasciato dalle competente autorità[...]. In assenza del parere tecnico, la risposta sarà restando esclusivamente in relazione ai profili di competenza dell'Agenzia delle entrate, assumendo acriticamente quando asserito dal contribuente in ordine ai restanti profili, ferma restando ogni potere di controllo nelle opportune sedi*". Dalla lettura della bozza non pare emergere con chiarezza da quale organo sia rappresentata tale autorità competente chiamata a rilasciare il parere tecnico che deve essere obbligatoriamente allegato all'istanza di interpello. Tuttavia, il paragrafo 4.1 fa riferimento all'"[...] *esperimento di attività di natura "tecnica" che non rientrano nella competenza dell'Agenzia delle entrate bensì in quella del Ministero delle Imprese e del made in Italy*".

---

<sup>5</sup> La circolare n. 15/E della Agenzia delle entrate: Chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati – (articolo 1, comma 6, e articolo 2, comma 4 - ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)

- Contributo: Come già evidenziato da eminenti operatori del settore<sup>6</sup>, sarebbe opportuno fornire ulteriori indicazioni di carattere pratico e operativo su tale punto, confermando che l'Autorità competente è rappresentata dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy e fornendo altresì indicazioni sulle modalità procedurali relative alla presentazione e all'ottenimento del parere tecnico preventivo.
- Finalità: rendere l'effettivo l'esercizio di interpello per il contribuente, il quale deve essere a conoscenza di tutte le condizioni e criteri da rispettare per poter in pratica proporre tale istanza.

## 12. Commento 12

- Tematica: Possibili divergenze in sede di controllo circa le tematiche interpretative / qualificatorie non rientranti nell'ambito di competenza degli organi deputati all'esperimento dei controlli fiscali.
- Paragrafo della circolare: Paragrafo 8
- Osservazione: la bozza di circolare, a pagina 50 elenca - a titolo esemplificativo - alcune tematiche relativamente alle quali è la stessa Autorità fiscale ad escludere dalla propria area di competenza per materia a giudicare. Sulla scia del precedente commento n. 10, si presume che tali tematiche rientrino invece nella sfera di competenza di altri organi quali, per esempio, il già citato Ministero delle Imprese e del Made in Italy. Considerando come "[...] *In assenza del parere tecnico, la risposta sarà resa esclusivamente in relazione ai profili di competenza dell'Agenzia delle entrate, assumendo acriticamente quanto asserito dal contribuente in ordine ai restanti profili, fermo restando ogni potere di controllo nelle opportune sedi*" (sottolineatura nostra) e come la proposizione di un'istanza di interpello preventivo sia da considerarsi mera facoltà del contribuente (e non obbligo), si richiede di chiarire le modalità attraverso le quali il "*controllo nelle opportune sedi*" verrà svolto e gli organi che saranno coinvolti.
- Contributo: si propone di chiarire come gli organi deputati allo svolgimento dei controlli fiscali potranno essere coadiuvati - in caso di questioni afferenti ambiti fuori dalla propria competenza - nella valutazione circa la correttezza dell'operato del contribuente, specificando anche quali saranno i soggetti esperti che dovranno essere all'uopo ritenuti idonei (per esempio la già citata "Autorità competente" in analogia con quanto richiesto al contribuente per la proposizione di istanza di interpello).
- Finalità: assicurare che i molteplici aspetti che connotano il regime siano adeguatamente valutati non solo ex ante (come appunto in caso di interpello) ma anche ex post (ossia in caso di verifica).

\*\*\*

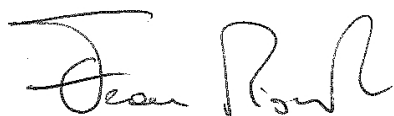
---

<sup>6</sup> Cfr. Circolare Assonime n. 19 del 10 giugno 2022, pagina 70

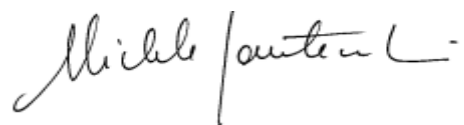
RingraziandoVi nuovamente per l'opportunità di sottoporre queste osservazioni, restiamo a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Distinti saluti,

Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie



Dott. Comm. Francesco Pisciotta



Dott. Comm. Michele Santocchini