

Milano, 3 febbraio 2023

Spettabile

**AGENZIA DELLE ENTRATE**

**Divisione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale  
Settore Controllo**

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

**Oggetto:** consultazione pubblica - bozza di circolare e schema di provvedimento aventi ad oggetto il nuovo regime "Patent Box" di cui all'art. 6, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (di seguito, "**Nuovo Patent Box**" o "**NPB**").

**A. Premessa.**

Con riferimento alla bozza di circolare ed allo schema di provvedimento in oggetto (di seguito, rispettivamente, "**la Circolare**" e "**il Provvedimento**"), ringraziandoVi per la costruttiva occasione di confronto concessa, siamo lieti di poterVi esporre, di seguito, alcune osservazioni e proposte di chiarimenti, allo scopo, auspicabilmente, di apportare un utile contributo circa il contenuto definitivo dei citati documenti.

Per le definizioni non riportate nel presente documento si fa diretto riferimento alla Circolare ed al Provvedimento.

**B. Decorrenza del regime Nuovo Patent Box - paragrafi 2, 3.2 e 4.3 della Circolare.**

Con riferimento al periodo d'imposta in cui il contribuente può beneficiare della nuova disciplina,

la Circolare chiarisce che *"al fine di non depotenziare le finalità agevolative della norma, è previsto un meccanismo "premiale" che consente ai contribuenti che ottengono, a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021, un titolo di privativa industriale riferibile a beni immateriali rientranti tra quelli di cui al comma 3 dell'articolo 6, di dedurre in maniera maggiorata anche i costi per le attività di ricerca e sviluppo riferibili a tali beni e sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti a quello di ottenimento del predetto titolo di privativa"*.

Muovendo dall'assunto che **(i)** ai sensi dell'art. 6, comma 8, D.L. n. 146/2021 il regime Nuovo Patent Box si applica *"alle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta"* e **(ii)** la data di entrata in vigore del predetto D.L. n. 146/2021 è il 22 ottobre 2021, sarebbe auspicabile che nella versione definitiva della Circolare sia chiarito che le società che presentano un periodo d'imposta "a cavallo" in corso a tale data (tipicamente quelle che hanno chiuso l'esercizio il 31 ottobre 2021 ovvero il 30 novembre 2021) possano accedere al regime Nuovo Patent Box, non potendo più esercitare l'opzione per il previgente regime Patent Box, in linea con quanto previsto dell'ultima versione disponibile *online* della bozza di Provvedimento (paragrafo 12.5).

Analogamente, il medesimo esempio deve a nostro avviso essere inserito, *ad abundantiam*, all'interno del successivo paragrafo 4.5, con riferimento alla decorrenza del c.d. "meccanismo premiale". Anche in questo caso, infatti, è possibile optare per il regime premiale a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 22 ottobre 2021.

Pertanto, anche le società, ad esempio, con periodo d'imposta chiuso al 30 novembre 2021 possono beneficiare del meccanismo premiale con riferimento

alle privative industriali conseguite nel periodo 1° dicembre 2020 - 30 novembre 2021.

Coerentemente, andrebbe modificata la dicitura a pagina 10 della bozza di Circolare, ove viene indicata la sola data del 31 dicembre 2021.

**C. La nozione di soggetto investitore - paragrafi 1 e 3 della Circolare.**

Passando all'analisi del perimetro soggettivo dell'agevolazione NPB, occorre evidenziare che la maggiorazione del 110% è fruibile da tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, purché gli stessi rivestano anche la qualifica di soggetto "investitore".

La definizione di soggetto "investitore" è contenuta al paragrafo 1, (xviii), della Circolare, in cui si precisa che per "investitore" si intende il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, il quale realizza gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo nell'ambito della sua attività d'impresa, sostiene i relativi costi, assumendo i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati. Non può assumere la qualifica di "investitore", invece, il soggetto che, pur essendo titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, non resta "inciso" dai costi sostenuti nell'effettuazione dei suddetti investimenti in attività rilevanti o, comunque, non sopporta il rischio degli investimenti, né acquisisce i benefici dell'attività rilevanti svolte.

Al paragrafo 3 della Circolare, viene poi ulteriormente chiarito che "per "investitori" debbono intendersi coloro che **"hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile - sempre che tale bene venga utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa e a prescindere dalla titolarità giuridica**

**dello stesso".**

Dato questo quadro, si chiede di chiarire in termini ancora più espliciti che il richiamo alla locuzione "diritto allo sfruttamento economico", che - secondo quanto illustrato nella Circolare - prescinde dalla titolarità giuridica del bene immateriale agevolabile, consenta di dare piena rilevanza, ai fini dell'agevolazione in esame, a qualsiasi titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo dei beni immateriali, vale a dire, anche nella fattispecie della concessione in licenza (e/o all'eventuale sub-licenza) che conferisca, per l'appunto, il diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale al soggetto licenziatario (e/o sub-licenziatario), consentendogli di svolgere attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo degli stessi. Una simile interpretazione risulterebbe, peraltro, in linea con il quadro normativo/interpretativo che ha caratterizzato l'agevolazione "patent box" di cui alla L. 190/2014.

**D. Attività rilevanti e qualifica di investitore -  
paragrafo 4.2 della Circolare.**

Con riferimento ai requisiti soggettivi richiesti per beneficiare dell'agevolazione NPB, la Circolare precisa quanto segue: *"il Provvedimento, in linea con la ratio sottesa alla norma agevolativa, richiede tra i requisiti soggettivi che devono sussistere in capo al contribuente per poter fruire della maggiorazione del 110%, il possesso della natura di "investitore". Tale requisito presuppone che il contribuente che intende beneficiare dell'agevolazione in esame, oltre ad essere titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, realizzi gli investimenti in "attività rilevanti" nell'ambito della sua attività d'impresa, sostenga i relativi costi e assuma i rischi di tali investimenti, beneficiando degli eventuali risultati. Per converso, non può assumere la qualifica*

*di investitore il soggetto che, pur essendo titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, non resti inciso dai costi sostenuti nell'effettuazione dei suddetti investimenti in attività rilevanti o, comunque, non sopporti il rischio degli investimenti e non acquisisca i benefici dell'attività di ricerca e sviluppo svolta".*

Si evidenzia, inoltre, che ai fini NPB viene espressamente ammessa la possibilità per l'investitore (come sopra definito) di svolgere le attività rilevanti anche "mediante contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché 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", con la precisazione, tuttavia, che, per poter usufruire dell'agevolazione, le suddette attività devono essere svolte sotto la direzione tecnica dell'investitore, attraverso il proprio personale.

Con riferimento ai requisiti soggettivi sopra illustrati, sarebbe utile dirimere alcuni dubbi circa la corretta applicazione del regime NPB in talune specifiche ipotesi.

Ci si riferisce, in particolare, a tutte quelle fattispecie in cui, all'interno di gruppi societari, per mere ragioni di efficienza e/o di ottimizzazione dei costi operativi, è previsto che particolari tipi di funzioni siano svolte a livello "centralizzato" da una società del gruppo, la quale agisce da c.d. *service provider* per conto di tutte le altre società appartenenti al medesimo gruppo.

Tra le funzioni suscettibili di essere "centralizzate" al livello della c.d. "service provider", vi è sovente la funzione IT, responsabile della gestione dei diversi servizi dell'*information technology*, ivi inclusi, nella generalità dei casi, la manutenzione e lo sviluppo dei

*software* utilizzati dal gruppo, nonché l'individuazione di nuovi *software* rispondenti alle esigenze manifestate dalle società appartenenti allo stesso.

Considerato che all'interno dei gruppi societari l'affidamento della funzione IT ad una società "*captive*" costituisce una prassi operativa consolidata, è auspicabile che codesta rispettabile Agenzia chiarisca, nella versione definitiva della Circolare, che, in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa, l'agevolazione sia comunque fruibile. In particolare, che non risultino ostative all'applicazione dell'agevolazione NPB, nonché alla qualifica di "investitore" in capo alla società titolare del diritto allo sfruttamento economico dell'intangibile, le circostanze che le "attività rilevanti" più significative siano svolte non già da risorse interne della società istante (i.e. come visibili nel proprio organigramma), bensì da risorse appartenenti alla suddetta entità incaricata di svolgere le funzioni IT per conto dell'intero gruppo. In subordine, escludendo sempre l'inclusione del costo relativo al predetto personale tra le spese agevolabili, che la qualifica di soggetto investitore venga mantenuta in capo al titolare giuridico della privativa industriale anche nel caso in cui la funzione di direzione tecnica svolta dall'investitore in ipotesi di affidamento delle "attività rilevanti" a soggetti terzi, sia stata principalmente curata - come osservato - da risorse appartenenti alla società responsabile delle funzioni IT per conto dell'intero gruppo e - eventualmente - in misura circoscritta dal personale dipendente della società titolare dell'intangibile.

D'altro canto, molto condivisibilmente, l'approccio dell'Agenzia delle Entrate, in relazione alla previgente disciplina Patent Box, è sempre stato nel senso di evitare che talune scelte imprenditoriali di gruppo, motivate da ragioni organizzative, potessero produrre un effetto pregiudiziale all'accesso all'agevolazione in questione.

In senso conforme appare esprimersi la risposta a interpello n. 159 del 24 gennaio 2023, nella quale viene chiarito che non osta alla spettanza dell'agevolazione NPB la circostanza per cui, in ipotesi di affidamento delle "attività rilevanti" a soggetti terzi, il contratto di fornitura sia stato concluso, non già dalla società destinataria dell'agevolazione, bensì dall'entità del gruppo responsabile della negoziazione e sottoscrizione dei contratti quadro con i diversi potenziali fornitori (con l'ulteriore specifica che è quest'ultimo soggetto a pagare le fatture del fornitore terzo, salvo poi riaddebitarle alla società del gruppo titolare dell'investimento).

**E. Fogli presenze - paragrafo 7.4 del Provvedimento e paragrafo 6.2 della Circolare.**

Il Provvedimento prevede al par. 7.4. - con riferimento al costo del personale coinvolto in attività rilevanti - che debbano essere redatti i *"fogli presenza nominativi riportanti, per ciascun giorno del periodo di imposta, le ore impiegate nelle attività rilevanti, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività rilevanti, ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, nonché dal prestatore di lavoro"*.

A parere di chi scrive, l'obbligo formale della c.d. "controfirma" del prestatore di lavoro risulta particolarmente gravoso sotto il profilo operativo (ad esempio nel caso in cui il prestatore di lavoro non sia più alle dipendenze della società che intende fruire dell'agevolazione) e sarebbe pertanto auspicabile che sia eliminato un simile onere o, quantomeno, che in caso di inottemperanza, la mancanza della controfirma non pregiudichi esimente sanzionatoria.

**F. Paragrafo 11. del Provvedimento - Forma, estensione e condizioni di efficacia della Documentazione idonea.**

Al punto 11.2. del Provvedimento si afferma che "La documentazione deve essere firmata dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi". Con l'ulteriore specificazione che unicamente "per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime patent box la firma elettronica con marca temporale può essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi".

Al riguardo si chiede di chiarire se, in relazione al primo periodo d'imposta di applicazione del NPB, il termine di sei mesi per apporre la firma elettronica con marca temporale sulla relativa documentazione:

- i) debba in ogni caso calcolarsi dal termine ordinario di presentazione della suddetta dichiarazione (i.e., per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 30 novembre 2022); o se
- ii) in caso di presentazione tardiva nei novanta giorni, il termine succitato debba calcolarsi dal 28 febbraio 2023 (i.e., 30 novembre 2022 + novanta giorni).

In maggiore dettaglio, si chiede, quindi, di chiarire se, per il primo periodo d'imposta di applicazione del NPB, il termine ultimo concesso al contribuente per apporre la firma elettronica con marca temporale sul set documentale debba essere considerato in ogni caso il 29 maggio 2023, o se, in ipotesi di presentazione di dichiarazione tardiva, il termine ultimo debba slittare al 28 agosto 2023.

\*\*\*

Ringraziando nuovamente per l'opportunità che ci è stata accordata, si riportano nel seguito i riferimenti dei professionisti dello Studio a disposizione per fornire ogni chiarimento o approfondimento che dovrebbe rendersi necessario.

- Simone Zucchetti (Partner - zucchetti@virtax.it);
- Giulio Tombesi (tombesi@virtax.it);
- Ira Shiku (shiku@virtax.it);
- Griselda Lishi (lishi@virtax.it);
- Mauro Erb (erb@virtax.it);
- Niccolò Mariani (mariani@virtax.it).

Si autorizza la pubblicazione del presente contributo.