

Risposta alla consultazione pubblica del 17 gennaio 2023 indetta dall’Agenzia delle Entrate sulla bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime *Patent Box* e sullo schema di provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022

Introduzione

Ringraziamo i competenti organi dell'Agenzia delle Entrate per aver accolto la richiesta avanzata sia da Assonime che da altre associazioni di categoria, imprese, operatori del settore e professionisti di porre in pubblica consultazione la bozza di circolare contenente le fondamentali indicazioni sulla nuova "maggiorazione del 110%" (d'ora in poi anche "nuovo Patent Box"; NPB); agevolazione, com'è noto, introdotta nel nostro ordinamento ad opera dell'art. 6 del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 in sostituzione del regime di Patent box (d'ora in poi anche, per semplicità, "vecchio patent box"; VPB).

In tal modo ci viene data, infatti, l'opportunità di sottoporre all'attenzione dei competenti organi dell'Agenzia delle Entrate le nostre osservazioni e proposte di modifica che potranno essere valutate ai fini di un loro eventuale recepimento.

È bene subito sottolineare che l'Agenzia delle Entrate ha posto meritoriamente in consultazione non solo la bozza di circolare ma anche uno schema di provvedimento volto ad introdurre importanti modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 15 febbraio 2022 contenente la disciplina attuativa della nuova agevolazione.

Per comodità espositiva, ci soffermeremo qui di seguito, innanzitutto, sulle novità indicate in tale schema di provvedimento per poi passare all'esame delle soluzioni interpretative contenute nella bozza di circolare seguendo, per quanto possibile, l'ordine espositivo ivi predisposto dall'Agenzia delle Entrate. Preme solo aggiungere che la bozza di circolare contiene molte indicazioni utili e condivisibili per le imprese sulle quali non ci soffermeremo tuttavia più di tanto, per focalizzare invece l'attenzione principalmente sulle questioni che, a nostro avviso, potrebbero sollevare ancora dubbi.

1. Le novità contenute nello schema di Provvedimento

1.1. Innanzitutto, viene modificato il punto 3.4 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 chiarendo che le attività da cui originano le spese ammissibili al beneficio possono essere svolte non solo nel territorio dello Stato italiano e negli Stati appartenenti all'Unione europea nonché in quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sull'effettivo scambio di informazioni ma anche in altri Stati extra-UE che consentano un adeguato scambio di informazioni ai sensi del D.M. 4 settembre 1996. In particolare, qualsiasi commissionario incaricato della ricerca o sub-commissionario "deve essere fiscalmente residente" in tali Stati.

Si tratta di una previsione molto importante che risolve opportunamente un problema che era stato segnalato sia da noi nella circolare n. 19 del 2022, che da altre associazioni di categoria.

In particolare, la precedente versione del punto 3.4 del Provvedimento del 15 febbraio 2022, non contemplando le attività svolte in Paesi extra-UE o non aderenti al SEE che consentono un adeguato scambio di informazioni ai sensi del D.M. 4 settembre 1996, finiva per escludere ingiustificatamente dal perimetro applicativo dell'agevolazione tutte le attività di ricerca svolte in tali giurisdizioni, con ciò determinando anche un inopportuno "disallineamento" tra la nuova agevolazione ed il credito di imposta R&D per quanto riguarda il luogo di svolgimento dell'attività agevolabile, posto che in tale ambito erano ammesse anche le attività svolte in questi Stati.

1.2. Una seconda importante novità riguarda la funzione della marca temporale. Precisa al riguardo il punto 11.4 dello schema di provvedimento che *"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"*.

Anche questa è una previsione di notevole importanza, con la quale l'Agenzia delle Entrate mostra di accogliere l'orientamento che avevamo manifestato nella citata circolare n. 19 del 2022: l'Agenzia, infatti, conferma che la mancata tempestiva apposizione della firma elettronica con marca temporale sulla documentazione non può mai implicare, *ex se*, il recupero integrale dell'agevolazione.

In altri termini, la *penalty protection* è esclusa in assenza della firma elettronica con marca temporale soltanto *"in caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta"*. Ciò significa, in buona sostanza, che il disconoscimento, totale o parziale, dell'agevolazione, non può derivare *sic et simpliciter* dall'assenza della firma elettronica con marca temporale, ma piuttosto dall'assenza, totale o parziale, di qualsiasi tipologia di documentazione a supporto del beneficio fiscale goduto dal contribuente, ovvero dall'inattendibilità, nel suo complesso, della documentazione esibita ai verificatori.

1.3. Un'altra novità dello schema di Provvedimento attiene alle modifiche al punto 12.5 del Provvedimento del 15 febbraio 2022, ai sensi del quale – com'è noto – *“i contribuenti non possono esercitare l'opzione PB (n.d.r.: l'opzione VPB), neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021”*. Il riferimento alla data del 28 dicembre 2021 aveva posto una serie di dubbi interpretativi e lo schema di provvedimento opportunamente sostituisce questa data con quella del *“22 ottobre 2021”*. Anche questo è un tema di particolare rilievo del quale, per comodità espositiva, ci occuperemo in seguito, nel corso dell'esame della bozza di circolare.

1.4. Un'ulteriore novità di estrema importanza attiene alla modifica del punto 11.2 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 e, in particolare, al momento in cui occorre apporre la marca temporale per dotare la documentazione dei requisiti formali che la rendono attendibile. Viene confermato, a tale riguardo, che *“a regime” “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”*. Viene, altresì, disposto – ed è questa la novità di fondo – che *“per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime patent box la firma elettronica con marca temporale può essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi”*.

Il punto merita molta attenzione.

L'Agenzia delle Entrate, con questa disposizione, ha inteso chiaramente venire incontro alle imprese ancora indecise circa l'opportunità di esercitare o meno l'opzione per la nuova agevolazione relativamente al periodo di imposta 2021 in assenza finora di chiarimenti dell'Agenzia sulle varie tematiche applicative. Infatti, per favorire queste imprese, l'Agenzia delle Entrate non solo conferma il proprio tradizionale orientamento in ordine alla possibilità di esercitare l'opzione nella dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine ordinario (*“dichiarazione tardiva”* o *“dichiarazione integrativa/sostitutiva”* di quella già trasmessa nei termini) ma concede per questo primo periodo di applicazione dell'agevolazione ulteriori sei mesi per approntare la documentazione necessaria per fruire della c.d. *penalty protection*¹.

¹ Sicché, in buona sostanza, i contribuenti che non hanno optato nella dichiarazione dei redditi presentata entro il 30 novembre 2022 possono comunque farlo nella dichiarazione tardiva (da presentare entro il termine del 28 febbraio 2023), disponendo peraltro di ulteriori sei mesi dalla data di presentazione di tale dichiarazione per ultimare la predisposizione della documentazione prevista per fruire della c.d. *penalty protection* ed apporvi la firma elettronica con marca temporale. Ed è evidente che solo all'esito di tale processo si avrà certezza in ordine all'esatto ammontare dei costi agevolabili, di modo che il contribuente che abbia indicato una maggiorazione del 110% in dichiarazione per un importo errato, per difetto o per

Per la verità, le imprese con le quali avevamo esaminato la questione ci avevano rappresentato la necessità di un intervento più incisivo volto, in particolare, a procrastinare l'esercizio dell'opzione di almeno un anno².

Al di là delle varie ipotesi ricostruttive ipotizzate alle quali l'Agenzia delle Entrate ha mostrato di non aderire, la questione rimane di particolare importanza poiché, com'è noto, il meccanismo premiale di *recapture* dei costi sostenuti per creare l'IP è fruibile nell'esercizio in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale. Sicché per le private ottenute nel corso del 2021 o si esercita l'opzione nella dichiarazione relativa a tale periodo di imposta o, altrimenti, viene definitivamente perduta la possibilità di agevolare i costi di creazione dell'IP, sostenuti negli anni precedenti al 2021 (*i.e.*: 2020-2013).

Il tema di fondo, dunque, attiene non solo al procrastinamento, sicuramente apprezzabile, dell'apposizione della marca temporale per permettere all'impresa di adeguarsi alle indicazioni dell'Agenzia e allestire una corrispondente idonea documentazione, ma soprattutto alla possibilità di adottare modalità semplificate di predisposizione degli oneri documentali, in particolare con riguardo ai costi antecedenti al 2021.

È un tema, questo, che investe aspetti anche più generali che non riguardano solo il periodo di imposta 2021 e sui quali è opportuno soffermarsi subito.

eccesso, ben potrà a nostro avviso rettificare tale importo presentando apposita successiva dichiarazione integrativa.

² Talune imprese avevano pensato, ad esempio, all'istituto della *c.d. remissio in bonis* per usufruire di un anno in più. In alternativa, era stato pure valorizzato il dato letterale del comma 10-*bis* dell'art. 6 del D.L. n. 146 del 2021 – che espressamente consente al contribuente di usufruire della maggiorazione del 110 % “a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale” – al fine di ammettere la possibilità di spostare in avanti la fruizione dell'agevolazione, anziché imporne il godimento in relazione al periodo di imposta 2021, fermo restando che tale ultima soluzione – facendo perno sull'interpretazione letterale del dato normativo primario – avrebbe imposto di adottare il medesimo approccio “a regime” e, quindi, non solo per il 2021 ma per tutti i periodi di imposta successivi.

Al di là delle varie ipotesi ricostruttive avanzate per riservarsi la possibilità di beneficiare in via differita della nuova agevolazione anche in relazione agli IP ottenuti e registrati nel corso del 2021, l'Agenzia (cfr. pag. 16 della bozza di circolare) esclude categoricamente che si possa andare oltre la dichiarazione tardiva. Ed anzi specifica che la possibilità di avvalersi della *remissio in bonis* di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012 è subordinata alla circostanza che il contribuente versi in una condizione di “buona fede” ed è esclusa qualora «*rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità*». Sicché, relativamente all'agevolazione in esame, il contribuente potrà usare la *remissio in bonis* per esercitare l'opzione in dichiarazione a patto che nella dichiarazione originariamente presentata “*abbia dedotto in misura maggiorata i costi sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo svolte in relazione ai beni immateriali agevolabili ma, per mera dimenticanza, non abbia compilato, in tutto o in parte, gli appositi righi del modello dichiarativo dedicati all'esercizio dell'opzione. In tali ipotesi, il contribuente, in presenza delle altre condizioni previste dalla normativa di riferimento, può porre rimedio al mancato esercizio dell'opzione avvalendosi dell'istituto della “remissione in bonis”*” (cfr. pag. 16).

C'è, come detto, innanzitutto un'esigenza di semplificazione per i costi sostenuti *ante* 2021 ed in relazione ai quali il contribuente deve oggi predisporre – ora per allora – la documentazione idonea a determinare l'ammontare dell'agevolazione nonché a fruire della *penalty protection*. A questo riguardo sarebbe opportuno, quindi, che l'Agenzia confermasse alcune semplificazioni riguardanti gli oneri documentali, analogamente oltretutto a quanto già fatto in passato relativamente alla disciplina del credito di imposta R&D. Un caso emblematico, ad esempio, è rappresentato dalla documentazione inerente il costo del personale impiegato in attività rilevanti. Molte imprese, infatti, ci hanno segnalato l'oggettiva difficoltà di rispettare le previsioni contenute al punto 7.4, romanino *i*), punto a) del Provvedimento del 15 febbraio 2022 con riguardo al costo del personale impiegato in attività rilevanti e, specificamente, ai fogli presenza nominativi. Rispetto al credito di imposta R&D, dove si erano posti analoghi problemi, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 (cfr. pagg. 66-67) aveva espressamente ammesso, al fine di non penalizzare le imprese che avevano svolto attività di ricerca in passato, *“senza conoscere le esatte modalità di rendicontazione previste dalla disciplina agevolativa”*, di sostituire i *“fogli di presenza nominativi”* con un *“documento riepilogativo (ad esempio, con cadenza mensile) che riporti le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmato dal legale rappresentante ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, e controfirmato dal soggetto che certifica la documentazione contabile”*³.

Più in generale, poi, come pure abbiamo evidenziato nella nostra circolare n. 19 del 2022, notevoli difficoltà sul piano operativo – soprattutto per il primo periodo applicativo della nuova disciplina agevolativa – sorgono nel perimetrare correttamente i costi riferibili alle attività rilevanti svolte in anni precedenti al 2021. Sarebbe, quindi, auspicabile consentire ai contribuenti di fruire dell'agevolazione e predisporre idonea documentazione anche nei casi in cui è oggettivamente impossibile “spacchettare”, nell'ambito di tutti i costi sostenuti in relazione ad un singolo progetto, quelli derivanti dalle attività R&D collegati ai soli beni immateriali agevolabili e ciò soprattutto in ragione della necessità di separare quelli afferenti al *know-how* che è ora escluso dal novero degli IP agevolabili. Il problema si pone anche per i costi comuni alla creazione di più IP in epoche diverse. Come già segnalato nella nostra circolare n. 19 del 2022, le imprese chiedono di poter procedere a questa distinzione con criteri forfettari.

³ Si tratterebbe di una soluzione molto opportuna anche in considerazione del fatto che nel contesto della nuova agevolazione i fogli presenza nominativi devono essere, tra l'altro, firmati anche dal prestatore di lavoro; prestatore di lavoro che potrebbe aver partecipato al progetto di ricerca anche solo per un anno e non essere più reperibile.

Tuttavia, l'Agenzia sembra decisamente orientata nella bozza di circolare ad escludere tale possibilità ed anzi, in relazione ai c.d. "costi promiscui", da documentare ai sensi del punto 7.4, romanino *i*), lett. b, del Provvedimento del 15 febbraio 2022, specifica che il contribuente deve 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, 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"*⁴.

Ma al di là delle necessarie semplificazioni per documentare costi sostenuti *ante* 2021, ciò che preme evidenziare in questa sede è che analoghe esigenze di semplificazione della documentazione delle spese agevolabili possono porsi anche "a regime", anche semplicemente a motivo delle specificità del settore economico cui appartiene l'impresa che richiede l'agevolazione (si pensi, ad esempio, alle peculiarità che presenta il settore della moda).

2. I chiarimenti contenuti nella bozza di circolare

2.1. L'entrata in vigore ed il periodo transitorio

2.1.1. Rispetto al periodo "transitorio" un tema di notevole impatto era quello riguardante la possibilità dei contribuenti che avevano presentato istanza di *ruling* ed erano ancora in attesa di sottoscrivere l'accordo con l'Agenzia – e di liquidare l'agevolazione in dichiarazione – di "transitare" dal vecchio al nuovo regime esercitando apposita opzione in tal senso.

⁴ Più in generale, in ordine a questo specifico tema, l'Agenzia afferma che *"assumono rilevanza nell'ambito del meccanismo premiale le spese agevolabili se e nella misura in cui sia possibile dimostrare il loro collegamento con lo specifico bene immateriale che ottiene il titolo di privativa"*. In questo senso è chiarito, tra l'altro, che *"qualora le spese riferibili alle attività rilevanti siano correlate a più beni immateriali (cc.dd. spese promiscue) e l'investitore intenda chiedere l'agevolazione Patent box soltanto per uno, o alcuni di tali beni, oggetto di deduzione maggiorata sarà solo la parte di tali spese riferibile al bene o ai beni agevolati"* (cfr. pagg. 35-37 della bozza di circolare).

Sempre in relazione alle informazioni da indicare nella sezione B, l'Agenzia specifica altresì che il contribuente è tenuto a predisporre *"un prospetto di calcolo che, con riferimento alla variazione in diminuzione indicata in dichiarazione, dia evidenza del processo di quantificazione del beneficio, distintamente per ciascun bene immateriale"*. Inoltre, *"nel caso in cui il contribuente si sia avvalso anche del meccanismo premiale previsto dal comma 10-bis dell'art. 6, va redatto uno specifico prospetto che illustri il processo di determinazione della corrispondente quota della variazione in diminuzione"* (cfr. pag. 43 della bozza di circolare).

A nostro avviso – lo abbiamo affermato nelle circolari n. 30 del 2021 e n. 19 del 2022 – questo “transito” alla nuova agevolazione avrebbe dovuto riguardare tutti i periodi di imposta che sarebbero stati interessati dal vecchio regime di *Patent Box* se fosse stato sottoscritto l'accordo⁵. Per contro, l'Agenzia è ferma nel ritenere (cfr. pagg. 18-19 della bozza di circolare) che in questa specifica ipotesi “*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*”. Questa soluzione interpretativa, a quanto è dato comprendere, è motivata dalla considerazione che il nuovo regime *Patent box* è applicabile per espressa disposizione a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 146/2021 e che servirebbe, in buona sostanza, una modifica normativa per conferire una valenza in certo qual modo “retroattiva” al nuovo regime e garantire al contribuente un “transito” alla nuova agevolazione che riguardi tutti i periodi di imposta interessati dal vecchio regime di *Patent Box*.

Prendiamo atto di questa scelta interpretativa, anche se probabilmente si finisce in tal modo per “tradire” la *ratio* della nuova normativa che, sotto un certo profilo, si dimostra analoga a quella che era alla base dell'introduzione della disciplina di autoliquidazione del *Patent Box* e, cioè, quella di incentivare i contribuenti ad abbandonare le procedure di *ruling* ancora pendenti.

Sotto altro profilo, nella bozza di circolare non appaiono del tutto chiare le implicazioni del passaggio contenuto a pag. 23, ove si esclude la possibilità di transitare al nuovo regime *Patent box* per i soggetti che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo, “*ovvero istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo a conclusione di dette procedure*”. In particolare, non è chiaro se questo passaggio della bozza di circolare riguardi anche i casi di rinnovo dei *ruling* intervenuti *ante* abolizione del vecchio regime di *Patent Box*, ma relativi a quinquenni decorrenti dal periodo di imposta 2021 e per i quali, quindi, non è più possibile esercitare l'opzione per il vecchio *Patent Box* in dichiarazione.

Nella circolare n. 19 del 2022 avevamo, infatti, ipotizzato ci potessero essere dei contribuenti che erano stati ammessi al rinnovo del *ruling* prima delle modifiche normative (*i.e.*: nel corso del 2020 per il quinquennio 2021-2025). Il problema, a quanto

⁵ Come osservato nella nostra circolare n. 19 del 2022 (cfr. nota 22), in effetti un contribuente che abbia optato per il *Patent Box* nel periodo di imposta 2018 e sia ancora in attesa di sottoscrivere il *ruling* per fruire dell'agevolazione relativamente a tutto il quinquennio 2018-2022 non avrebbe, nella normalità dei casi, alcuna convenienza a “transitare” alla nuova agevolazione se questa riguardasse esclusivamente i periodi di imposta 2021 e 2022.

ci consta, non è meramente teorico posto che si ha notizia dalla stampa specializzata di contenziosi in essere su tale specifica problematica. In simili ipotesi, a nostro avviso, i contribuenti avrebbero ben potuto fruire del pregresso regime di *Patent Box* fino alla sua naturale scadenza (*i.e.*: 2025 o, quanto meno, 2024) ed in questo senso sembrerebbe essersi orientata anche la giurisprudenza di merito che si è recentemente occupata del tema⁶.

Il punto meriterebbe forse di essere espressamente chiarito dai competenti organi istituzionali.

2.1.2. Come anticipato, un profilo su cui l'Agenzia ha fatto chiarezza è quello dell'esatta portata precettiva della previsione contenuta al punto 12.5 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 ai sensi del quale *“i contribuenti non possono esercitare l'opzione PB (n.d.r.: l'opzione VPB), neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021”*.

Tale previsione, infatti, da un lato superava espressamente il dato letterale della norma primaria, che fissa per tutti i soggetti (aventi o meno l'esercizio coincidente con l'anno solare) lo “spartiacque” per l'esercizio dell'opzione per il vecchio *Patent box* con riferimento all'esercizio in corso al 22 ottobre 2021 ed è a tale data, dunque, che il nuovo schema di provvedimento pone correttamente riferimento. Dall'altro lato, poneva espresso riferimento ai beni complementari, con ciò ingenerando una serie di ulteriori dubbi interpretativi.

A quest'ultimo riguardo, come evidenziato nella nostra circolare n. 19 del 2022, la soluzione più ragionevole sarebbe stata quella di riconoscere l'“estensione”, sul piano oggettivo, dell'efficacia dell'originaria opzione per il pregresso *Patent Box* in relazione a tutti gli IP complementari a quelli già agevolati e “sopravvenuti” nel corso del quinquennio di tale pregresso regime.

Nella bozza di circolare l'Agenzia delle Entrate conferma, viceversa, l'adozione dell'opposta soluzione, alquanto penalizzante per le imprese: quella, cioè, di escludere qualsiasi “estensione”, sul piano oggettivo, dell'efficacia dell'originaria opzione quinquennale per il “vecchio” *Patent Box* a tutti gli IP – complementari rispetto a quelli già agevolati – sorti nel corso del quinquennio. Ed infatti a. pag. 17 è precisato che il punto 12.5 è volto a confermare che *“la preclusione all'esercizio di nuove opzioni per il precedente regime opera anche con riguardo a beni immateriali che presentano un*

⁶ Cfr. Comm. Trib. Prov. Firenze, sentenza 18 luglio 2022, n. 389/1/22.

vincolo di complementarietà rispetto a quelli per i quali sia stata già esercitata un'opzione in vigenza del precedente regime PB".

Si tratta di una soluzione che, evidentemente, intende aderire rigorosamente alla data "spartiacque" fissata dalla norma primaria per l'esercizio dell'opzione tra il vecchio e il nuovo *Patent Box*.

Ciò posto, osserviamo che nella bozza di circolare l'Agenzia individua specifici effetti collegati alla sussistenza del vincolo di complementarietà tra IP nel nuovo contesto normativo.

Come si ricorderà, la nozione di complementarietà – che era propria del previgente regime di *Patent Box* e che non è presente nella norma primaria della maggiorazione del 110% – è stata introdotta al punto 2.1, lett. d), del Provvedimento del 15 febbraio 2022. Nella nostra circolare n. 19 del 2022 avevamo evidenziato che la riproposizione della nozione di complementarietà nel nuovo contesto normativo avrebbe potuto avere una sua giustificazione solo se finalizzata a semplificare gli adempimenti documentali imposti al contribuente, soprattutto per i costi relativi ad attività rilevanti svolte *ante* 2021. Diversamente opinando, infatti, non appariva chiara la sua utilità in riferimento alla nuova agevolazione posto, peraltro, che – come accadeva già nell'ambito del vecchio *Patent Box* – la sussistenza del vincolo di complementarietà tra più IP agevolabili avrebbe potuto essere rilevante solo a seguito di un'apposita scelta in tal senso del contribuente.

Ciò nonostante, nella bozza di circolare l'Agenzia afferma la necessità "*che il contribuente eserciti una ulteriore opzione nuovo PB anche nel caso in cui il "nuovo bene" che si intende agevolare presenti vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione*", specificando altresì che "*in tale ultima ipotesi, la nuova opzione avrà una durata coincidente con la residua durata della precedente*" (cfr. pag. 15 della bozza di circolare).

Se abbiamo ben compreso, quindi, l'introduzione di tale nozione nel nuovo contesto normativo sarebbe idonea a determinare una "riduzione" della fisiologica durata (quinquennale) dell'opzione per la maggiorazione del 110%, ricollegandola a quella già in corso, relativa al bene "primario", al quale il nuovo bene si mostra complementare.

Si tratta di una soluzione le cui motivazioni non si colgono appieno, considerato che, per questi beni complementari, venuti ad esistenza in vigenza della nuova norma agevolativa, l'Agenzia impone – come detto – l'esercizio di un'autonoma opzione per

fruire di tale nuovo regime agevolativo, escludendoli dall'applicazione del vecchio *Patent Box* in corso di fruizione per il bene "primario".

2.2. Ambito soggettivo

2.2.1. Com'è noto, il Provvedimento del 15 febbraio 2022 (cfr. in particolare i romanini *xii*) e *xiii*) delle definizioni), ha delimitato dal punto di vista sostanziale l'ambito applicativo soggettivo dell'agevolazione ponendo riferimento alla qualifica – non contemplata dalla norma primaria – di soggetto "investitore".

Nella bozza di circolare, opportunamente, l'Agenzia si sofferma su questo specifico aspetto per definire in modo puntuale il concetto ed in particolare:

- a) definisce i soggetti "investitori" come *"coloro che esercitano le attività di ricerca e sviluppo"* e, cioè, *"che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile"* e sostengono, *"rimanendone incisi, i costi relativi agli investimenti effettuati, assumendone i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati"*. E ciò *"a prescindere dalla titolarità giuridica"* del bene immateriale agevolabile, purché lo stesso *"venga utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa"* (cfr. pag. 12);
- b) esclude in ogni caso dalla citata definizione coloro che *"non restano incisi dai costi sostenuti nell'effettuazione dei suddetti investimenti in attività rilevanti o, comunque, non sopportano il rischio degli investimenti, né acquisiscono i benefici delle attività rilevanti"* (cfr. pag. 12);
- c) precisa, inoltre, che il fulcro della nuova agevolazione è rappresentato dall'*"effettuazione di investimenti volti a creare e potenziare alcune tipologie di beni intangibili da impiegare nelle attività di impresa in relazione ai quali l'investitore deve gestire e mantenere la piena assunzione dei rischi tecnici e finanziari cui è collegato il godimento degli eventuali futuri benefici, compresi quelli di natura fiscale"* (cfr. pag. 30).

Il contribuente, quindi, *in primis*, deve necessariamente **assumere il "rischio" dell'attività** di ricerca. Tale profilo è meglio precisato allorché si pone riferimento ai chiarimenti relativi alle attività commissionate a soggetti terzi, in relazione alle quali l'Agenzia – richiamando quanto già previsto al punto 3.3 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 – specifica che il contratto stipulato per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo deve prevedere che il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso sia posto a carico dell'investitore *"con la conseguenza che non risultano in linea di*

principio agevolabili le spese derivanti da contratti aventi ad oggetto un obbligo di risultato) (cfr. pag. 29); rilevando, in particolare, che *“l’assunzione e il pieno controllo di tali rischi da parte del contribuente e quindi la sua natura di investitore è in linea di principio, solitamente riscontrabile nei casi di attività di ricerca e sviluppo svolta intra muros”* (cfr. pag. 31).

La conclusione è che non può rivestire la qualifica di soggetto “investitore” il contribuente che resta inciso di costi derivanti da un contratto di ricerca avente ad oggetto un obbligo di risultato e ciò in quanto in tale ipotesi, nella sostanza, non assume la veste di “committente”, bensì quella simile ad un comune “acquirente” dell’IP; in altri termini, alla stessa stregua di chi acquista un IP attraverso, ad esempio, un contratto di compravendita.

Si tratta di una soluzione interpretativa in via di principio corretta e, dunque, non eccepibile, anche se potrebbero esservi dei casi particolari che meriterebbero una valutazione *ad hoc*. Si pensi, ad esempio, ai contratti stipulati con università ed enti di ricerca che, a seconda dei casi, potrebbero avere ad oggetto un obbligo di risultato o di un’opzione di acquisto o licenza al committente. In tali ipotesi, il riconoscimento della maggiorazione del 110% potrebbe risultare precluso nonostante debba riconoscersi, in via generale, la necessità di promuovere, anche tramite tali misure di favore, la sovvenzione indiretta proprio in favore dei soggetti che istituzionalmente svolgono attività R&D.

In ogni caso, occorre prendere atto che per l’Agenzia è del tutto irrilevante la circostanza che anche rispetto a questa tipologia di contratti – caratterizzati da un mero obbligo di risultato – il committente viene pur sempre ad assumere il rischio dell’“insuccesso” dell’IP ottenuto quanto al suo successivo impiego nell’attività di impresa; rischio che evidentemente è soltanto commerciale ma che, ad ogni modo, rimane interamente a suo carico.

Inoltre, il contribuente per essere qualificato come soggetto investitore deve anche figurare come **“beneficiario” potenziale dei risultati** delle attività svolte, fermo restando che ovviamente trattasi, a nostro avviso, di benefici solo potenziali ed eventuali.

Questa conclusione, innanzitutto, deriva dalle modalità con cui opera il regime “premierale” di *recapture*, ove l’attualità dei benefici ritraibili dall’IP (*i.e.*: la loro contemporaneità rispetto alla nascita dell’IP) dovrebbe essere, di norma, esclusa in radice. Ciò non solo (e non tanto) perché tale conclusione si ritrae direttamente dalla

norma primaria – posto che il comma 10-*bis* dell'art. 6 del D.L. 146 del 2021 collega espressamente la spettanza dell'agevolazione all'ottenimento del titolo di privativa⁷ – ma anche (e soprattutto) perché rispetto ad un bene immateriale che ha ottenuto il titolo di privativa in un determinato anno il contribuente potrebbe, al più, disporre solo di una mera stima prospettica dei benefici “attesi” in futuro dall'IP. Quanto poi al regime ordinario riguardante gli IP esistenti, ricordiamo che nel nuovo contesto normativo l'agevolazione è completamente “sganciata” dal reddito ritraibile dall'IP perché è parametrata direttamente sui costi sostenuti per lo svolgimento delle attività R&D e spetta a prescindere dalla redditività degli IP in relazione ai quali tali costi sono sostenuti e ciò è tanto vero che “premia” anche le imprese che conseguono un risultato di perdita fiscale.

A questo riguardo, resta semmai da inquadrare meglio il profilo dell'utilizzo, diretto o indiretto, dell'IP nello svolgimento dell'attività di impresa. A nostro avviso, nel nuovo contesto normativo il concetto di utilizzo dovrebbe essere interpretato in senso ampio, da declinare caso per caso. È vero che il comma 3 dell'art. 6 pone tuttora riferimento – come nel previgente regime di *Patent Box* – agli IP “*utilizzati direttamente o indirettamente*” nello svolgimento dell'attività d'impresa, ma è pur vero che in quel precedente contesto normativo il riferimento al concetto di utilizzo aveva una sua specifica valenza “tecnica” volta ad individuare la parte del reddito agevolabile; valenza che nell'ambito della maggiorazione del 110% sicuramente non ha più⁸.

Si pensi all'ipotesi di un brevetto ottenuto e registrato al solo fine di scongiurare che eventuali imprese concorrenti approdino successivamente alla medesima scoperta e ne traggano beneficio, determinando la perdita di quote di mercato. In una simile ipotesi, infatti, il brevetto potrebbe in concreto rimanere inutilizzato e non produrre benefici (perché, ad esempio, l'impresa dispone già di altri IP che impiega nel ciclo produttivo e che gli garantiscono una redditività) e, tuttavia, non vi è dubbio, a nostro avviso, che in una simile ipotesi tale IP, pur tecnicamente “inutilizzato”, venga sfruttato economicamente dall'imprenditore e apporti benefici alla propria attività di impresa.

⁷ Precisamente, il comma 10-*bis* dispone che “*il contribuente può usufruire della maggiorazione del 110 per cento di dette spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale*”.

⁸ Com'è noto, nel contesto del vecchio *Patent Box* si trattava di un profilo fondamentale, in quanto il concetto di “utilizzo” dell'IP serviva ad individuare la specifica modalità di quantificazione dell'agevolazione, posto che in caso di utilizzo “indiretto” (*i.e.*: concessione in licenza o sub-licenza dell'IP) occorreva fare riferimento alle *royalties* determinate su base contrattuale, quale corrispettivo per la concessione in uso a terzi degli specifici beni immateriali, per determinare il beneficio; mentre in caso di utilizzo “diretto” occorreva determinare il “contributo economico” ascrivibile all'IP e consistente in un reddito “figurativo” incorporato nel reddito derivante dall'attività svolta dal contribuente.

Difficilmente, quindi, in simile ipotesi si potrebbe negare la nuova agevolazione al brevetto registrato e apparentemente "quiescente".

Quanto, infine, al profilo dell'**incidenza dei costi** dell'attività svolta sul soggetto investitore l'Agenzia precisa che i costi oggetto di maggiorazione del 110% devono essere *"assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall'impresa per il loro finanziamento"* (cfr. pag. 35 della bozza di circolare).

Dovrebbero, inoltre, restar ferme a questo proposito le conclusioni formulate nella recente risposta ad interpello n. 159 del 24 gennaio 2023, riguardante la rilevanza dei costi per attività commissionate a soggetti terzi da una società facente parte del medesimo gruppo (c.d. "centrale di acquisto") e "riaddebitati" all'investitore (c.d. costi *"pass through"*).

Si tratta di un'importante precisazione per le imprese. In tale risposta, infatti, l'Agenzia rilevando, tra l'altro, che *"sia il vecchio patent box che il nuovo patent box condividono la medesima ratio"*, conferma quanto previsto nel contesto del precedente impianto normativo (cfr. art. 9, comma 3, del D.M. del 28 novembre 2017 e circolare n. 11/E del 16 aprile 2016) e, cioè, che tra i costi afferenti attività di ricerca e sviluppo rilevanti figurano anche quelli addebitati da soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario *"per la quota di tali costi che rappresenta un mero riaddebito di costi sostenuti da tali società del gruppo nei confronti di soggetti terzi per l'effettuazione delle medesime attività di ricerca e sviluppo"* nel presupposto, evidentemente, che una volta escluso dal computo dei costi l'eventuale *mark-up* spettante alla consociata che opera come una sorta di "intermediario", il costo oggetto di riaddebito non si differenzia, sul piano sostanziale, da quello sostenuto dall'impresa nei confronti di un soggetto terzo⁹.

Per contro, l'Agenzia conferma che anche nel nuovo contesto normativo non possono beneficiare della maggiorazione del 110% i costi derivanti dalle attività R&D commissionate all'interno del gruppo. Si tratta di una preclusione che, per l'Agenzia delle Entrate, deriva direttamente dalla normativa primaria (cfr. comma 4 dell'art. 6) e

⁹ Nella risposta n. 159 si conclude che anche rispetto alla nuova agevolazione i costi sostenuti attraverso una parte correlata nei confronti di un soggetto terzo rilevano purché *"si sostanzino in un mero riaddebito, come indicato nel citato Action 5 dove si afferma che "quando un pagamento è effettuato per mezzo di una parte collegata a una parte non collegata senza alcun margine, il pagamento sarà incluso nelle spese qualificate" (cfr. lettera F, paragrafo 50 dell'Action 5)*. Si conferma, quindi, nella sostanza, quanto già affermato nella circolare n. 11/E del 2016 (pag. 64) e cioè che *"la presenza di un margine di intermediazione, fisiologico anche tra parti correlate, non debba essere considerato un elemento distorsivo tale da provocare, nell'ambito dell'accordo di riaddebito dei costi, un effetto negativo sul coefficiente. In tal caso, pertanto, per ottenere il riconoscimento di costi di ricerca e sviluppo "qualificati", occorrerà sottrarre dalla quota di riaddebito dei costi sostenuti l'eventuale margine di intermediazione applicato"*.

secondaria (cfr. punto 3.2 del Provvedimento del 15 febbraio 2022) e che origina dalla necessità “*di prevenire una competizione fiscale dannosa tra Stati*” (cfr. risposta ad interpello n. 159 del 2023).

Su tale tema ci siamo diffusamente soffermati nella nostra circolare n. 19 del 2022, alla quale rinviamo per gli ulteriori approfondimenti.

A nostro avviso, sarebbe stato forse opportuno “rinominare” *tout court* la nuova agevolazione, più semplicemente, come “superdeduzione” o “maggiorazione” del 110%. Invece, immutata è rimasta la rubrica del citato art. 6 del D.L. n. 146 del 2021 – che, come prima, pone riferimento al regime di *Patent Box* (di cui si ipotizza una mera “semplificazione”) – e, di conseguenza, immutato è rimasto l’orientamento dell’Agenzia delle Entrate, che ascrive anche la nuova agevolazione, come quella precedente, all’ambito degli *IP regimes* cui pone riferimento l’OCSE. È proprio su tale equivoco che, a nostro avviso, poggiano talune conclusioni che appaiono poco condivisibili. Tra queste, di certo, l’esclusione delle attività R&D infra-gruppo nel rinnovato contesto normativo ci sembra poco razionale: il legislatore, infatti, ha configurato un incentivo che agisce sui costi delle attività R&D e non sul reddito derivante dall’IP e, di conseguenza, non si può mai porre il ben noto problema della possibile “dissociazione” dello svolgimento delle attività agevolate dal reddito derivante da queste attività.

Per essere ancor più chiari: il *Final Report* dell’*Action 5* (cfr. parr. 49-50) esclude dal concetto di spesa qualificata ai fini dei regimi di *Patent Box* le spese R&D sostenute da parti correlate con l’esclusivo fine di scongiurare quei fenomeni – derivanti a pieno titolo dalla concorrenza fiscale “dannosa” (c.d. *Harmful Tax Competition, HTC*) tra giurisdizioni – caratterizzati dalla patologica “dissociazione” tra Paesi nei quali sono allocati i costi di *R&D* (e dove, presumibilmente, vi è il riconoscimento per il contribuente della più alta deducibilità) ed i Paesi ove vengono dichiarati i relativi imponibili (che, per converso, sono quelli che garantiscono la più conveniente tassazione dei proventi). E ciò è tanto vero che l’OCSE stessa tiene a precisare (cfr. nota 16 del *Final Report* dell’*Action 5*) che laddove tale dissociazione non possa verificarsi – perché, in buona sostanza, il regime di favore sulle attività R&D ed il regime di favore sul reddito derivante dall’IP sono concessi a parti correlate residenti nella medesima (ed unica) giurisdizione – le spese infragruppo “domestiche” ben possono rilevare come spese qualificate ai fini del *Patent Box* (salvo, ovviamente, verificare poi gli ulteriori problemi derivanti da quest’impostazione: *in primis*, in tema di eventuale violazione delle libertà fondamentali per quanto concerne gli Stati UE). Va da sé che nel rinnovato contesto normativo, *ex se* caratterizzato dall’assenza di qualsiasi

agevolazione che abbia ad oggetto il reddito derivante dall'IP, non possa più porsi alcun tema di competizione fiscale dannosa tra Stati¹⁰.

Alla luce di tali considerazioni, nella circolare n. 19 avevamo “caldeggiato” l'adozione di una soluzione analoga a quella già presa dall'Agenzia delle Entrate in relazione al credito di imposta R&D. In quel contesto normativo, infatti, la fattispecie di esclusione della ricerca commissionata infragruppo individuata dalla norma primaria non aveva impedito all'Agenzia di concludere che la ricerca contrattuale infragruppo doveva essere “riqualificata” quale ricerca interna. Anche in questo caso, a nostro avviso, l'Agenzia potrebbe concludere che la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo non può essere *tout court* esclusa dalla maggiorazione del 110%, ma deve essere piuttosto inquadrata nell'ambito della ricerca *intra-muros* ed assumere quindi per il committente la stessa rilevanza della ricerca interna; di talché, ai fini della determinazione dell'agevolazione, l'impresa committente dovrebbe assumere non il corrispettivo contrattuale, comprensivo dell'eventuale *mark-up* addebitato dalla società commissionaria, bensì la somma delle spese sostenute dalla commissionaria ad essa ribaltate, nei limiti in cui le stesse siano riconducibili alle categorie di costi eleggibili¹¹.

Auspichiamo che su tale importante profilo applicativo possano essere svolte ulteriori riflessioni da parte dei competenti organi istituzionali, anche nell'ottica di escludere possibili effetti negativi in termini di competitività del nostro Paese rispetto alle molte giurisdizioni estere che hanno introdotto e/o mantengono agevolazioni che hanno ad

¹⁰ Diversamente opinando, infatti, si dovrebbe concludere che anche rispetto al credito di imposta R&D sussista lo stesso identico problema, di talché dovrebbe essere adottata la medesima impostazione e, cioè, escludere la rilevanza della ricerca infragruppo ai fini del credito di imposta. Ma ciò non è ed infatti, nel contesto del credito di imposta R&D, tale attività è pienamente rilevante come ricerca *intra-muros*.

¹¹ E ciò sarebbe auspicabile quanto meno in caso di rapporti partecipativi totalitari, ove emerge chiaramente l'esigenza di non discriminare, quanto allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, i soggetti perfettamente integrati che detengono esclusivamente partecipazioni totalitarie – e che, di fatto, costituiscono un unico soggetto “economico” – rispetto a quelli “indipendenti”, perché non legati da rapporti partecipativi. Nella circolare n. 19 del 2022 (cfr. nota 33) avevamo accennato al tema, partendo dal dato normativo contenuto nell'art. 6, comma 2, del D.M. 1° marzo 2018 e dalla risposta ad interpello n. 137 del 21 marzo 2022, resa rispetto al previgente regime di *Patent Box*; risposta ad interpello nella quale l'Agenzia, richiamando il chiaro ed espresso dato normativo, aveva affermato la necessità di non penalizzare, ai fini del *nexus ratio*, le società caratterizzate da rapporti partecipativi totalitari e aderenti al consolidato nazionale relativamente ai costi sostenuti infragruppo per la licenza in concessione dell'IP.

Rispetto a questo tema, tuttavia, occorre anche segnalare che, nella più recente risposta ad interpello n. 82 del 19 gennaio 2023, l'Agenzia ha escluso tale interpretazione ed anzi ha affermato che “*la norma (i.e. articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018) limita espressamente la sua portata applicativa ai costi di cui all'articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto Patent Box; pertanto, anche in considerazione del suo carattere interpretativo, non si ritiene possibile estendere in via di prassi interpretativa la sua valenza anche a quanto previsto dalla precedente lettera a)*” (i.e.: e, cioè, ai costi per attività di R&D svolti infra-gruppo).

oggetto tanto i costi sostenuti per attività R&D (di norma, sotto forma di credito di imposta R&D), quanto i redditi derivanti dagli IP (secondo il modello degli *IP regimes*)¹².

2.2.2. Sempre con riferimento alle esclusioni soggettive dall'ambito applicativo della nuova agevolazione, nella bozza di circolare vi è una precisa presa di posizione in merito alla necessità di "importare" in tale contesto una serie di preclusioni vigenti nell'ambito della disciplina del credito R&D.

Precisamente, l'Agenzia ritiene che *"con riguardo al nuovo regime Patent box operino i medesimi criteri di esclusione soggettiva previsti dal Decreto MISE; la coincidenza dell'ambito di applicazione delle due agevolazioni induce infatti a ritenere che a fronte di una specifica attività di ricerca, un contribuente non possa beneficiare della maggiorazione del 110% qualora per la medesima attività, gli sia inibito l'accesso al credito d'imposta"* (cfr. pag. 13 della bozza di circolare). Si tratta, in estrema sintesi, dei casi in cui il contribuente, nel corso del periodo di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, sia destinatario di sanzioni interdittive, ovvero violi le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro o, ancora, non adempia agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Non solo. Secondo l'Agenzia anche in tali casi troverebbe applicazione il punto 1.4 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 secondo cui la causa di esclusione sopravvenuta rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione determina il venir meno dell'opzione stessa *"a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica"*. Sicché, *"se nel periodo d'imposta in cui si ottiene il titolo di privativa industriale, oppure in uno degli otto periodi d'imposta antecedenti in cui sono sostenute le spese maggiorabili, si verifica una delle predette cause di esclusione il contribuente non può beneficiare della maggiorazione prevista dal comma 10 bis dell'articolo 6"* (cfr. pag. 14).

Si tratta di una conclusione che presta il fianco a talune perplessità.

¹² Un'altra preclusione al beneficio – sulla quale avevamo espresso perplessità nella nostra circolare n. 19 del 2022 – riguarda l'esclusione dal meccanismo premiale di *recapture* delle spese riferibili ad attività che sono state considerate ed hanno concorso alla formazione del c.d. *nexus ratio* nell'ambito del previgente regime di *Patent Box*; preclusione prevista al punto 5.3 del Provvedimento del 15 febbraio 2022.

Nella bozza di circolare (cfr. pag. 33), opportunamente, l'Agenzia mitiga gli effetti di questa previsione e chiarisce che la *ratio* del citato punto 5.3 è quella di evitare eventuali duplicazioni di agevolazioni, sicché conclude che *"la sterilizzazione dei costi, ivi prevista, non si applichi nelle ipotesi in cui tale duplicazione non si sia, in concreto, verificata, come, ad esempio, laddove, nell'ambito del precedente regime Patent box, il contributo economico relativo ai beni cui si riferiscono le attività rilevanti sia stato sempre negativo"*.

Al di là dei dubbi che sorgono dall'assenza di una normativa – primaria o secondaria – che sancisca espressamente, nell'ambito della maggiorazione del 110%, le medesime esclusioni soggettive vigenti nel (diverso) contesto del credito di imposta R&D, ciò che suscita maggiori perplessità è la tesi secondo cui, con riguardo al meccanismo premiale, queste cause di esclusione – anche se verificatesi in uno solo dei periodi di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo interessati dalla *recapture* – opererebbero nel senso di escludere *tout court* la spettanza dell'agevolazione.

Si tratta di una soluzione particolarmente penalizzante che potrebbe essere agevolmente evitata circoscrivendo, sotto il profilo temporale, le eventuali conseguenze negative per il contribuente; conseguenze che, a nostro avviso, dovrebbero consistere al più nell'esclusione, dal computo dei costi agevolabili, di quelli sostenuti nel periodo in cui si è verificata la causa di esclusione.

2.3. I beni immateriali

La bozza di circolare ha il pregio di fare definitiva chiarezza in ordine ai criteri per la corretta individuazione del periodo d'imposta in cui l'IP ottiene un titolo di privativa industriale.

In proposito, è stato anzitutto chiarito che rispetto agli IP la cui tutela giuridica prescinde dall'ottenimento di un titolo di privativa industriale e, cioè, rispetto ai beni immateriali diversi dai brevetti (*i.e.*: *software*, nonché disegni e modelli), è comunque possibile beneficiare dell'agevolazione secondo il meccanismo ordinario a condizione che (cfr. pag. 25 e ss.) il contribuente compili apposita dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, “*da detenere e consegnare all'Amministrazione Finanziaria nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o di altra attività istruttoria*” nella quale attesti la titolarità dei diritti “*esclusivi*” sul bene, precisando altresì se il diritto è stato acquisito “*a titolo originario o derivativo (in questo secondo caso specificando il negozio da cui deriva l'acquisto)*” e indicando, inoltre, la sussistenza degli ulteriori requisiti di tutela richiesti in relazione alla specifica tipologia di IP.

Si tratta di un'importante ed apprezzabile conclusione. Il tema suscitava molti dubbi, dato che il *software* e i disegni e modelli sono suscettibili di protezione giuridica per il semplice fatto che vengono ad esistenza e sono riconoscibili come tali. L'Agenzia ha individuato un approccio al problema equilibrato, in grado di ricondurre anche questi beni nell'ambito applicativo del regime agevolativo superando, con un'interpretazione

logico-sistematica, il dato letterale della norma che pone riferimento *sic et simpliciter* al diritto di privativa.

Tuttavia, a questo riguardo, non è chiaro il perché si ponga espressamente riferimento alla titolarità di diritti “*esclusivi*” sul bene immateriale, in tal modo escludendo le ipotesi di contitolarità dell’IP. E ciò a maggior ragione allorché si è già affermato in precedenza che la qualifica di soggetto investitore prescinde dalla “*titolarità giuridica*” del bene immateriale, con la finalità evidentemente non solo di ribadire che la titolarità giuridica *ex se* non è sufficiente per riconoscere l’agevolazione in parola, ma anche per confermare che la qualifica di soggetto investitore ben può sussistere anche nei casi in cui l’IP, pur giuridicamente nella titolarità di una singola e determinata impresa, sia il risultato delle sinergie del gruppo (tipico il caso degli accordi per la ripartizione dei costi; c.d. CCA – *Cost Contribution Arrangements*).

Sempre rispetto a questi IP (*i.e.*: *software*, nonché disegni e modelli), l’Agenzia precisa espressamente (cfr. pag. 32) che per fruire del meccanismo premiale di *recapture* la dichiarazione sostitutiva non è sufficiente. In particolare, riguardo alle attività di ideazione e realizzazione del *software* “*ancorché tale bene sia protetto dalla legge sul diritto d’autore a partire dal momento della sua creazione, senza che sia previsto un titolo di privativa industriale*” resta indispensabile la registrazione del bene presso l’apposito pubblico ufficio (*i.e.*: presso la SIAE per il *software*).

Riterremmo per motivi logico-sistematici – anche se sul punto il dato testuale della bozza di circolare appare meno chiaro – che alla medesima conclusione si debba pervenire anche in relazione ai disegni e modelli che, evidentemente, beneficeranno del meccanismo premiale di *recapture* nell’anno in cui ottengono il titolo di privativa industriale conseguibile mediante registrazione presso l’ufficio competente.

Come detto, sul punto il pregio della bozza di circolare è quello di aver fatto chiarezza in ordine ai requisiti per fruire dell’agevolazione. Di certo, restano ulteriori profili di incertezza per i contribuenti, derivanti soprattutto dalla potenziale “sovrapposizione” del meccanismo ordinario dell’agevolazione rispetto a quello premiale di *recapture* (*i.e.*: come impedire eventuali fenomeni di duplicazione del beneficio e, nel contempo, assicurare l’integrale “recupero” dei costi sostenuti per attività di ricerca fondamentale o di base). Non è chiaro, peraltro, se in tali ipotesi la *recapture* debba avere ad oggetto i costi sostenuti negli otto anni precedenti a quello di ottenimento del titolo di privativa (e, quindi, anni che potrebbero essere già stati agevolati secondo il meccanismo ordinario) ovvero se la *recapture* – pur restando ancorata al periodo di imposta in cui è

ottenuto il titolo di privativa – interessi i costi degli otto anni precedenti alla creazione dell'IP (creazione testimoniata dalla dichiarazione sostitutiva).

2.4. Le attività rilevanti

Come abbiamo sottolineato nella nostra circolare n. 19 del 2022, uno dei punti nodali della nuova agevolazione è rappresentato dall'esatta individuazione delle attività rilevanti.

In proposito, com'è noto, il punto 3 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 rinvia al decreto del MISE (oggi MIMIT) del 26 maggio 2020.

La bozza di circolare, a sua volta, chiarisce (cfr. pag. 28) che le definizioni contenute nel citato decreto del MISE *“si ispirano, sul piano tecnico, ai principi generali e ai criteri elaborati dal c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE per le rilevazioni statistiche nazionali delle spese per ricerca e sviluppo in relazione alle attività di cui alla lettera a) e dal c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE per l'innovazione tecnologica”*.

Se così è, quindi, il rinvio “tecnico” alle previsioni del decreto MISE deve essere inteso nel senso che le attività di ricerca e sviluppo rilevano solo quando permettono di raggiungere *“un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa”* (cfr. art. 2, comma 3, del decreto MISE). Sicché le spese sostenute per attività di *“ricerca industriale”* e *“sviluppo sperimentale”* dovrebbero essere agevolate attraverso il meccanismo premiale di *recapture* solo se (e quando) riferite alla creazione di un nuovo IP.

Rispetto poi alle attività di *“innovazione tecnologica”* e di *“design e ideazione estetica”* di cui agli artt. 3 e 4 del decreto MISE sembrerebbe, invece, possibile fruire del regime agevolativo ordinario anche in relazione alle attività svolte su IP già esistenti, ma rimane in questo caso non chiaro se si debba comunque pervenire ad un *“miglioramento significativo”* dell'IP esistente, come espressamente richiesto nell'ambito della disciplina del credito di imposta. Il punto andrebbe approfondito.

Comunque, al di là della soluzione interpretativa che si voglia dare alla questione, a nostro parere, anche sotto questo profilo, non vi può essere ormai alcun dubbio che la nuova disciplina agevolativa presenti evidenti analogie con il credito di imposta R&D anziché con i regimi di *Patent Box* cui pone riferimento l'*Action 5* dell'OCSE.

2.5. La cumulabilità della nuova agevolazione con il credito di imposta R&D

Un altro profilo che, a nostro avviso, meriterebbe di essere chiarito nella circolare definitiva è quello riguardante le regole di cumulabilità del credito di imposta R&D con la maggiorazione del 110%.

Ricordiamo in proposito che la legge di bilancio 2022 ha eliminato il divieto di cumulo tra le due agevolazioni sicché, in relazione ai medesimi costi, è possibile fruire tanto della maggiorazione del 110% quanto del credito. Occorre però considerare comunque le regole di cumulabilità del credito con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi e, quindi, tener conto del c.d. divieto di superamento del costo e della regola di c.d. “nettizzazione” dei costi¹³.

Si tratta di un tema che indubbiamente può impattare sulla decisione di optare o meno per la nuova agevolazione, soprattutto nei casi in cui l'impresa abbia goduto, in relazione ai medesimi costi, di ulteriori sovvenzioni o benefici pubblici.

2.6. Il diritto di interpello

Il par. 8 della bozza di circolare è dedicato a precisare ulteriormente la portata applicativa del punto 13 del Provvedimento del 15 febbraio 2022 che – come abbiamo evidenziato nella nostra circolare n. 19 del 2022 – pur riconoscendo formalmente al contribuente la possibilità, in via generale, di presentare istanza di interpello c.d. ordinario (ex art. 11, comma 1, lett. a, dello Statuto dei diritti del contribuente) limita notevolmente le questioni sostanziali sottoponibili all'Agenzia delle Entrate, disponendo che qualora la risposta all'istanza di interpello presupponga *“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”*, secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 156 del 2015¹⁴.

In buona sostanza, vengono riproposte anche in questa sede le medesime argomentazioni che avevano portato l'Agenzia – già nella circolare n. 31/E del 2020 – a concludere che, in relazione a siffatte questioni sostanziali, l'Amministrazione

¹³ In particolare, non è chiaro se la regola di nettizzazione dei costi operi anche rispetto al passato. Questa regola, infatti, è stata prevista dal legislatore solo relativamente alla disciplina del credito di imposta R&D operante a decorrere dal 2020 (cfr. art. 1, commi 198-209, della legge n. 160/2019) e non era stata prevista dalla normativa anteriore e vigente fino al 2019 (cfr. art. 3 del D.L. n. 145/2013). Si tratta di un tema che abbiamo approfondito nella circolare n. 19 del 2022 (cfr. par. 6).

¹⁴ Ai sensi del quale *“nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente”*.

finanziaria non è tenuta ad attivarsi per ottenere un confronto diretto col MISE e/o acquisire un preliminare parere tecnico del competente Ministero. Precisamente, l'Agenzia ritiene che non rientrino nell'ambito applicativo delle istanze di interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le istanze *“volte a ottenere un parere in ordine alla circostanza che un determinato bene rientri tra quelli immateriali agevolabili, in quanto tale indagine presuppone l'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”* (cfr. pag. 25 della bozza di circolare). E più in generale, conclude che non sono proponibili con istanza di interpello le questioni che *“presuppongono l'espletamento di attività di carattere tecnico non di competenza dell'Agenzia delle entrate”* (cfr. pag. 50 della bozza di circolare) quali, a titolo di esempio, le questioni riferite alla:

- *“qualificazione degli investimenti effettuati come attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di design e innovazione estetica;*
- *definizione di beni immateriali agevolabili;*
- *riconcucibilità di un determinato bene al novero di quelli ammissibili;*
- *individuazione del momento a partire dal quale i beni immateriali agevolabili si considerano giuridicamente tutelabili”.*

In questo senso, quindi, da un lato, è imposto al contribuente di *“allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente”*; dall'altro, richiamando le conclusioni già espresse al par. 2.1. della circolare n. 31/E del 2020, viene specificato che 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”*¹⁵.

Come già evidenziato nella nostra circolare n. 19, peraltro, pur comprendendo i motivi, del tutto legittimi, che sono alla base della sostanziale “autodichiarazione” di incompetenza, da parte dell'Agenzia delle Entrate, sulla valutazione in ordine alla sussistenza o meno nel caso concreto dei presupposti fondamentali per riconoscere la spettanza dell'agevolazione (*i.e.*: qualificazione delle attività e ammissibilità dell'IP), ci sembra irragionevole imporre ai contribuenti di acquisire *ex ante* – prima, cioè, di

¹⁵ Se ne dovrebbe arguire, di conseguenza, che il contribuente non è tenuto ad allegare il parere tecnico, ma ha solo un onere di procedere a tale allegazione, in mancanza della quale l'Agenzia risponde all'istanza assumendo acriticamente le circostanze fattuali ivi indicate dal contribuente.

presentare istanza di interpello all'Agenzia – un parere tecnico da un'autorità (in ipotesi, il MISE, oggi MIMIT) in assenza di una disciplina normativa *ad hoc* che individui formalmente: a) la struttura competente in materia, cui presentare la relativa richiesta di parere tecnico, nonché b) l'*iter* procedimentale, le condizioni e le modalità, anche temporali, per l'ottenimento del suddetto parere tecnico.

Sotto altro profilo, poi, ribadiamo anche in questa sede che le indubbie affinità tra la nuova agevolazione e il credito di imposta ricerca e sviluppo – anche in relazione ai rilevanti adempimenti documentali richiesti al contribuente nell'ambito delle due discipline che si dimostrano analoghi sul piano sostanziale – deporrebbero nel senso di garantire al contribuente una disciplina uniforme e semplificata che assicuri maggiore certezza in merito all'oggettiva qualificazione delle predette attività e della loro rilevanza ai fini delle agevolazioni.

Più in generale, nella prospettiva di garantire una maggiore certezza applicativa *ex ante* al contribuente, già nella nostra circolare n. 19, come si ricorderà, avevamo auspicato una disciplina “comune” di *penalty protection* per le due agevolazioni. In effetti, per quanto attiene la maggiorazione del 110% abbiamo un regime, quello della documentazione idonea a garantire la *penalty protection*, che “protegge” le imprese solo a livello sanzionatorio, impedendo cioè, in caso di contestazione, l'applicazione delle sanzioni previste in ipotesi di infedeltà ma non anche il recupero del beneficio erroneamente fruito. Questo regime di *penalty protection*, come messo in evidenza dall'Agenzia, non assume rilevanza ai fini del credito (cfr. Telefisco di giugno 2022).

Diversamente, per il credito è stato ideato un sistema in base al quale alle imprese che si dotano di un'apposita “certificazione” – resa da soggetti terzi “*che attestino la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito*” di una delle attività agevolate – non può essere contestata la spettanza dell'agevolazione (cfr. art. 23 del D.L. n. 73 del 2022).

Di conseguenza, nell'ambito del credito di imposta R&D si è pervenuti ad una soluzione particolarmente garantista, perché la predetta certificazione pone il contribuente al riparo non solo dalle sanzioni, ma anche da eventuali rettifiche impositive.

In questa logica, quindi, sarebbe auspicabile garantire che il medesimo strumento (*i.e.*: la certificazione) produca effetti anche rispetto alla nuova maggiorazione del 110% limitatamente agli aspetti concernenti la riconducibilità delle attività svolte nel novero di quelle agevolate. Più in particolare, la “certificazione” del credito dovrebbe precludere

nell'ambito del nuovo *Patent Box* quanto meno le contestazioni relative alla non corretta qualificazione degli investimenti effettuati¹⁶.

Resta, in ogni caso, auspicabile una regolamentazione “comune” ad entrambe le discipline agevolative. Ma questo è un tema che evidentemente deve essere affrontato *de iure condendo*.

¹⁶ In questa prospettiva dovrebbe trovare adeguata soluzione anche il tema concernente l'onere di allegazione all'istanza di interpello del parere tecnico del competente ministero di cui abbiamo fatto cenno. A nostro avviso, infatti, detto onere dovrebbe poter essere agevolmente sostituito – una volta che la relativa disciplina normativa sia definitivamente completata – dall'ottenimento dell'apposita certificazione prevista nell'ambito del credito di imposta R&D (cfr. art. 23 del D.L. 21 giugno 2022, n. 73); certificazione che, essendo destinata ad attestare la qualificazione degli investimenti ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* e innovazione estetica ammissibili al credito, dovrebbe “fisiologicamente” produrre analoghi effetti anche nel contesto della maggiorazione del 110%.