

# Gruppo di lavoro AIDC Milano

**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'Agencia delle entrate del 15 febbraio 2022**

---

Componenti:

*Edoardo Ginevra, Duilio Liburdi, Sabrina Lombardo, Michaela Marcarini, Luca Miele, Marco Salvatore, Massimiliano Sironi*

## **Premessa**

In relazione alla pubblica consultazione promossa dall’Agenzia delle entrate in relazione alla Bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box introdotto dall’articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 nonché in relazione allo schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022, il gruppo di lavoro formato dall’Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano (AIDC Milano) esprime in premessa apprezzamento per il metodo scelto a questo riguardo dall’Amministrazione finanziaria, che consente al mondo accademico e agli operatori professionali di formulare osservazioni e commenti su materie di particolare interesse. Proprio in quest’ottica e in coerenza con lo spirito di collaborazione il gruppo di lavoro propone all’attenzione dell’Agenzia delle entrate le seguenti osservazioni e commenti ai documenti, manifestando fin d’ora la più ampia disponibilità anche ad approfondire ulteriormente, qualora di interesse, i contenuti del presente scritto.

\* \* \*

## **Osservazioni e commenti**

Per permettere una lettura più agevole delle osservazioni proposte si è utilizzato uno schema di strutturazione del presente documento in cui viene indicata in via sintetica la “tematica”, per poi fare riferimento ai “paragrafi del documento interessati” per i quali si forniscono le “osservazioni/contributi”.

### **Tematica: il trasferimento dell’opzione Oneri Documentali (OD) dal previgente regime Patent Box nell’ambito delle operazioni straordinarie**

Come è noto, con l’introduzione del (previgente) regime del Patent Box - art. 1, comma 37 e ss., della legge 23 dicembre 2014 n. 190 - il Legislatore ha inteso premiare le imprese che svolgono attività (di ricerca e sviluppo), sostenendone i relativi costi, idonee ad accrescere il valore di un bene immateriale da loro detenuto mediante l’introduzione di un meccanismo di detassazione parziale

dei proventi derivanti dall'utilizzo (diretto e/o indiretto) dei beni immateriali stessi. Tale meccanismo - ispirato ai principi elaborati in ambito OCSE - prevede che l'opzione abbia validità quinquennale e sia irrevocabile e rinnovabile. È stato chiarito, in più occasioni, da parte del Ministero e dell'Amministrazione Finanziaria che *"in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione [Patent Box N.d.R.] effettuata dal dante causa"* (Articolo 5 del Decreto Interministeriale del 30 giugno 2015). Tale principio - in forza del quale il soggetto avente causa subentra nel regime opzionale esercitato dal soggetto dante causa - è un principio generale che, dunque, trova applicazione a tutti gli aspetti della disciplina del Patent Box. Come, infatti, è stato precisato dalla stessa Relazione Governativa al citato decreto *"il soggetto avente causa subentra al dante causa nell'esercizio dell'opzione, sia con riguardo al computo degli anni di durata della medesima sia in relazione all'eredità dei costi rilevanti agli effetti del calcolo del rapporto di cui all'art. 9 [nexus approach n.d.r.]"*. Questo principio di continuità di regimi agevolativi nell'ambito di operazioni straordinarie caratterizzate dal trasferimento di complessi aziendali (ad esempio nell'operazione di conferimento) è un principio che ha trovato conferma, in più occasioni, da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Anche con riferimento al credito d'imposta per le attività di Ricerca e sviluppo (agevolazione che, con quella del Patent Box, condivide la medesima finalità di premiare investimenti in attività di ricerca e sviluppo), l'Amministrazione Finanziaria ha ribadito tale principio precisando che: *"nelle operazioni di conferimento, diversamente da quanto si è visto per fusioni e scissioni, non si verifica un automatico subentro della società conferitaria nelle posizioni fiscali complessive del soggetto conferente, ma più semplicemente l'assunzione, in continuità di valori fiscali, degli elementi (attivi e passivi) patrimoniali conferiti.[...] Con riferimento alle corrette modalità di calcolo del beneficio in presenza di un'operazione di conferimento di azienda, non si può non considerare, tuttavia, che tale operazione di riorganizzazione, quando effettuata all'interno di un gruppo, dal punto di vista sostanziale non modifica la destinazione del complesso trasferito all'attività del medesimo soggetto economico, in quanto l'esercizio dell'attività di impresa relativa al complesso aziendale (o al ramo) trasferito viene imputato ad una entità diversa (i.e., la società conferitaria) sotto il profilo giuridico, ma non sotto quello economico [...] Nella stessa prospettiva, si ritiene che ad analoghe conclusioni si debba pervenire, con specifico riferimento alle operazioni di riorganizzazione operate all'interno di un gruppo, anche nel caso in cui il conferimento avvenga a favore di società già esistente, in quanto si realizza pur sempre una situazione di "continuità" dell'attività esercitata e di sostanziale "unicità" del soggetto economico a cui riferire gli investimenti in ricerca e sviluppo"* (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 10 del 16 maggio 2018). Sulla base di quanto sopra, a parere del gruppo di lavoro, il trasferimento dell'opzione OD si perfeziona automaticamente dal

soggetto dante causa al soggetto avente causa, al pari dell'opzione Patent Box alla quale l'opzione OD è stata equiparata ai sensi e per gli effetti del par. 12.3 del citato Provvedimento del 15 febbraio 2022. Se così non fosse si assisterebbe alla situazione in cui l'avente causa subentrerebbe automaticamente nel regime Patent Box mentre per il regime OD il subentro non sarebbe possibile perché, come ricordato, i modelli dichiarativi per l'anno d'imposta 2022 non prevedono più la possibilità di esercitare tale opzione anno per anno - nel quadro OP della dichiarazione - tale regime. In conclusione, una interpretazione che non prevedesse il subentro automatico dell'avente causa non solo nell'esercizio dell'opzione Patent Box ma anche nell'esercizio dell'opzione OD - oltre a risultare contraria ad una lettura sistematica della norma, alla prassi ministeriale ed alla ratio della stessa, sarebbe altresì contraria ai principi generali del nostro ordinamento perché discriminerebbe tutti i contribuenti che, pur avendone diritto ai sensi di legge, si troverebbero nell'impossibilità fattuale di esercitare tale diritto nella annuale dichiarazione dei redditi per gli esercizi (residui) di durata dell'opzione Patent Box. Sul punto si ritiene dunque necessario che l'Amministrazione affronti e chiarisca tale aspetto nell'ambito della versione definitiva della circolare.

#### **Tematica: MECCANISMO PREMIALE IN CASO DI SOFTWARE**

**Paragrafo della circolare:** 4.3 Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale / 5  
Calcolo dell'agevolazione

#### **Osservazione**

Nel paragrafo 4.3 *Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale*, è precisato che la registrazione dei *software* presso il Pubblico Registro alla SIAE è necessaria per conferire una data certa per la creazione dell'opera al fine di poter beneficiare del c.d. "meccanismo premiale".

Si osserva che la registrazione è un adempimento non necessario ai fini della tutela giuridica del software che prescinde da un titolo di privativa. Tutela che è invece unicamente subordinata alla novità e alla originalità della creazione; non è necessaria nessuna altra formalità costitutiva (art. 6, L. 633/94)

Nella stessa Bozza di Circolare, a pag. 25, si legge: *"La prova della esistenza del software può risultare da una 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 ; tale*

*dichiarazione resa nella consapevolezza delle sanzioni penali applicabili nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'articolo 76 del DPR citato, attesta la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo (in questo secondo caso specificando il negozio da cui deriva l'acquisto), e la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno".*

In considerazione di ciò, sarebbe utile evitare di appesantire di un ulteriore onere (la registrazione) il contribuente e di accettare come strumento in grado di garantire la data certa l'autocertificazione ai sensi del DPR 445/2000.

#### **Tematica: SCOMPUTO CONTRIBUTI**

##### **Paragrafo della circolare: 4.4 Spese agevolabili**

##### **Osservazioni:**

La Bozza di circolare precisa che i costi oggetto della maggiorazione del nuovo Patent Box devono essere "assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall'impresa per il loro funzionamento". Al riguardo, si fa presente che l'art. 6, D.L. 146/2021 non reca alcuna previsione in tal senso, a differenza di quanto invece previsto dalla normativa sul credito d'imposta R&D.

#### **Tematica: MARCA TEMPORALE**

**Paragrafo della circolare: 7.2 Vizi di natura formale della documentazione – Tardività o assenza della marca temporale**

##### **Osservazione:**

Su questo tema, appare opportuno formulare una doppia osservazione, la prima di carattere procedimentale e l'altra su un tema di carattere sostanziale. In relazione al primo aspetto, la bozza di Circolare stabilisce che "L'esigenza sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale è quella di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione, da parte del contribuente, della maggiorazione del 110%". In alcuni casi, nella operatività quotidiana, risulta difficoltoso "raccogliere" la firma del legale rappresentante. Si potrebbe, al fine di superare siffatta criticità, prevedere strumenti alternativi che comunque garantiscano la data certa e la immutabilità dei contenuti.

In merito al secondo aspetto, la bozza della Circolare prevede che *“La mancata tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione comporta l’inefficacia dell’esimente sanzionatoria, con conseguente applicazione della sanzione in proporzione all’ammontare della maggiore imposta, o del minor credito, derivante dal disconoscimento, totale o parziale, dell’agevolazione”*. A parere del gruppo di lavoro, in caso di minor credito, dovrebbe essere chiarito che l’applicazione della sanzione proporzionale sia parametrata alla sola quota parte di credito utilizzato considerato che in caso di mancato utilizzo del credito medesimo non vi sarebbe alcun danno erariale.

Oltretutto tale considerazione è pienamente in linea con l’art. 1 co. 2 del D.Lgs. n. 471/97 che prevede *“2. Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un’imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d’imposta ovvero indebite deduzioni dall’imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte”* L’articolo di cui sopra prevede, quindi, l’applicazione della sanzione amministrativa che va dal 90% al 180% della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte:

- un reddito o valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato;
- un’imposta inferiore a quella dovuta;
- un credito superiore a quello spettante;
- indebite detrazioni d’imposta o deduzioni dall’imponibile, anche se sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.