

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Patent Box: il punto di vista di Assonime sui chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate***

di **Debora Reverberi**



Con la circolare 20 del 28 giugno 2023 Assonime torna a esaminare la nuova disciplina Patent Box, di cui all'[articolo 6 D.L. 146/2021](#) e ss.mm.ii., in relazione alla quale si era già pronunciata nelle precedenti circolari 30/2021 e 19/2022 e nella risposta alla pubblica consultazione n. 5 del 2023.

Focus della recente analisi sono le novità emergenti dalla versione definitiva, rispetto alla versione che era stata posta in pubblica consultazione, dei documenti di prassi inerenti al nuovo regime, pubblicati lo scorso 24 febbraio: la [circolare AdE 5/E/2023](#) e il provvedimento del Direttore delle Entrate prot. n. 52642/2023, che rettifica il provvedimento attuativo prot. n. 48243/2022.

I temi approfonditi da Assonime nella circolare 20/2023 sono, in dettaglio, i seguenti:

- la “proroga” di sei mesi per la firma elettronica con marca temporale dell’idonea documentazione;
- l’esercizio dell’opzione su beni “complementari”;
- le cause di esclusione soggettiva;
- il transito dal previgente al nuovo regime;
- la valenza del momento di “utilizzo” dell’IP per l’applicazione del meccanismo premiale;
- la nozione di soggetto “investitore”;
- la registrazione del software presso la SIAE;
- la natura dei costi agevolabili, fra imputazione a conto economico e possibilità di agevolare anche i piani di “stock option”;
- il cumulo con il credito d’imposta R&S;
- le semplificazioni sulla documentazione idonea.

In questo contributo, viene riepilogato **il punto di vista di Assonime in relazione ai temi sopra evidenziati in grassetto.**

### La “proroga” di sei mesi per la firma elettronica con marca temporale

**Il termine generale per la firma elettronica con marca temporale** dell'idonea documentazione coincide con ***“la data di presentazione della dichiarazione dei redditi”***.

Le modifiche apportate dal citato provvedimento del 2023 al punto 11.2 del provvedimento attuativo 2022 introducono una **proroga di sei mesi valevole, per la generalità delle imprese, solo in relazione al 2021**: *“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**”*.

La [circolare AdE 5/E/2023](#) precisa che **i sei mesi decorrono dalla data di presentazione “effettiva”**, anche se trattasi di dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva, dunque, come precisa Assonime: *“In sostanza, il contribuente è stato autorizzato ad apporre la firma digitale con marca temporale, **al massimo, entro la fine di maggio ovvero, in caso di presentazione di dichiarazione tardiva nei 90 giorni, entro la fine di agosto 2023**”*.

### L'opzione per i beni “complementari”

L'Agenzia delle Entrate, nella versione definitiva della [circolare 5/E/2023](#), ha modificato la propria posizione circa l'esercizio dell'opzione su beni legati da un vincolo di complementarietà rispetto a un bene già agevolato con la precedente opzione: **il bene “complementare” necessita di nuova opzione “di durata quinquennale, autonoma rispetto a quella dell'opzione relativa al bene complementare già precedentemente opzionato”**, superando l'impostazione di durata coincidente con la durata residua dell'opzione precedente.

**Il punto di vista di Assonime sul tema dei beni complementari si discosta dalle scelte operate dall'Amministrazione finanziaria**, auspicando nel periodo “transitorio”, l'estensione dell'efficacia dell'opzione quinquennale per il vecchio regime *Patent Box* a tutti i beni “complementari” e a regime, il venir meno della nozione di bene “complementare”, se non a scopo di semplificazione documentale.

### Le esclusioni soggettive

Anche in ambito applicativo soggettivo si è assistito a un cambio di rotta dell'Agenzia delle

**entrate**, che nella bozza di circolare, aveva esteso le cause di esclusione caratteristiche del credito d'imposta R&S ex L. 160/2019 al nuovo regime Patent Box.

Nella versione definitiva della [circolare 5/E/2023](#), invece, vengono **confermate le esclusioni soggettive tassativamente elencate dal punto 1.3 del Provvedimento del 2022**:

- **imprese che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;**
- **imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale** o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Come puntualizza Assonime, l'applicazione delle medesime cause di esclusione soggettive del credito d'imposta R&S (ad esempio il mancato rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e l'inadempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori) avrebbe comportato un'**ampia e gravosa disapplicazione dell'agevolazione Patent Box**, dal momento che il punto 1.4 del Provvedimento attuativo prevede che *"Qualora una delle situazioni elencate al punto 1.3 sopravvenga rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione, l'opzione stessa viene meno a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica"*.

### Il concetto di "utilizzo" dell'IP

Con la [circolare 5/E/2023](#) l'Agenzia delle entrate individua il *dies a quo* per la fruizione del meccanismo premiale nel momento di primo effettivo utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale: *"in termini generali, il primo periodo d'imposta nel quale è possibile usufruire dell'agevolazione (come già precisato al paragrafo 3) è quello di effettivo utilizzo del bene immateriale, che potrebbe anche avvenire in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato ottenuto il titolo di privativa industriale"*.

Secondo Assonime, questa impostazione, oltre a non aderire al dettato normativo del comma 10-bis dell'[articolo 6, D.L. 146/2021](#), determina **incertezze operative nell'individuazione del primo momento di effettivo utilizzo e della documentazione probatoria idonea a dimostrare il requisito**.

### La nozione di soggetto "investitore"

In relazione alle precisazioni della [circolare 5/E/2023](#) circa l'applicabilità del regime *Patent Box* alle reti d'imprese, Assonime solleva la consueta considerazione circa l'opportunità di ammettere all'agevolazione, analogamente al caso del credito R&S, i costi sostenuti per

**attività commissionata infragruppo.**

**L'ammissibilità dei costi infragruppo risulterebbe, infatti, coerente col passaggio** da un regime di tipo *back-end* **a un regime di tipo front-end, che agisce sui costi sostenuti per attività di R&S e non sul reddito derivante dall'IP**, non ponendosi il problema della *“possibile “dissociazione” dello svolgimento delle attività agevolate dal reddito derivante da queste attività e, quindi, un tema di competizione fiscale dannosa tra Stati”*.

Inoltre, **nell'ambito di reti-contratto fra società del medesimo gruppo**, in cui il soggetto investitore è la singola impresa aderente alla rete, **l'agevolazione dovrebbe essere ammessa a patto che sia possibile distinguere le attività riferibili a ciascuna impresa per più progetti distinguibili.**

In definitiva, **Assonime auspica**, prendendo atto della ormai definitiva posizione negazionista dell'Agenzia delle entrate, **un intervento normativo che elimini la previsione di inapplicabilità del nuovo regime Patent Box ai costi infragruppo.**