

Risposta n. 40/2024

OGGETTO: *Articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 ("Decreto Patent box") e ss.mm.ii., maggiorazione della deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali (cd. "Nuovo Patent box").*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA S.P.A. (di seguito anche "ALFA" o "Istante"), chiede chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione e applicazione (i) ai fini IRES e IRAP dell'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 ("Decreto *Patent box*") e ss.mm.ii., che disciplina l'opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali ("*Patent box*"), ed a tal fine dichiara quanto segue.

L'Istante fa presente di avere una quota pari al 77,03% in una Società consortile denominata "BETA S.C.A.R.L." (di seguito anche "BETA" o "Conorzio"), alla quale

partecipano anche altre tre Società: GAMMA S.P.A., DELTA DAC ed EPSILON S.C.A.R.L.

L'oggetto sociale del Consorzio - appartenente al Gruppo ZETA - è la fornitura ai propri consorziati di

L'Istante rappresenta che il Consorzio svolge prevalentemente attività finalizzate alla realizzazione di *software* di interesse ed utilizzati dalle Società consorziate nella propria operatività nel settore ..., attività per la quale da un lato ritiene sussistenti i presupposti oggettivi per la fruizione del regime "*Patent box*", dall'altro qualifica il Consorzio soggetto "non investitore", operando questo secondo il meccanismo del riaddebito alle imprese consorziate dei costi sopportati, con la conseguenza che l'agevolazione in parola spetterà a queste ultime.

Sul punto ALFA, richiama quanto precisato al paragrafo 4.4 della Circolare ... n. 5/E del 24 febbraio 2023, con riguardo alle Spese agevolabili: "*... le spese sono rilevanti a condizione che non siano state generate nell'ambito di relazioni commerciali intrattenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa*", ritenendo che tale regola sembrerebbe impedire alle società consorziate di utilizzare i costi "attribuiti" dal consorzio alle imprese consorziate, mediante l'addebito dei contributi ai fini della determinazione del beneficio spettante.

La Società istante, infine, dichiara che nel corso del 2023 è prevista la registrazione presso la SIAE dei *software* sviluppati nel proprio interesse e già in uso dal periodo d'imposta 2021.

Stante quanto sopra illustrato, la società Istante chiede di confermare che:

- **quesito n. 1:** le imprese consorziate non procedano alla sterilizzazione delle spese generate per i costi ribaltati dal consorzio, correlati alla realizzazione di *software* che possono godere dell'agevolazione *Patent box*;

- **quesito n. 2:** nel caso di registrazione nel corso del 2023 di un *software* già in uso nel 2021, si possa procedere al *recapture* dei costi sostenuti negli otto precedenti periodi d'imposta in sede di dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2023.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito n. 1

L'Istante, sulla base di quanto chiarito al par. 3.2 della Circolare 5/E del 2023, qualifica la Società BETA, quale soggetto non investitore, in quanto è previsto il ribaltamento integrale dei costi sostenuti dal consorzio in capo alle imprese consorziate (*cfr.* allegati 4 e 5 all'Istanza, riguardanti il regolamento Consortile e suoi allegati), specificando inoltre che tale meccanismo di riaddebito rappresenta solo la modalità tecnica attraverso la quale viene finanziata l'attività svolta dal Consorzio.

ALFA, sulla base di queste considerazioni, ritiene da un lato che l'agevolazione in esame spetti a ciascuna impresa consorziata (che "*applicherà la maggiorazione del 110% avendo riguardo alla quota di costi di propria competenza*"), dall'altro, di non dover procedere ad alcuna sterilizzazione dei contributi consortili corrisposti ad BETA, in quanto la precisazione di cui al par. 4.4. della Circolare 5/E, sopra menzionato, debba operare con riguardo ai costi infragruppo riferibili a società aventi natura diversa, nello specifico lucrativa.

Quesito n. 2

La Società Istante è dell'avviso che, a seguito della registrazione presso la SIAE dei *software* nel periodo d'imposta 2023, potrà beneficiare del meccanismo premiale nella determinazione dell'agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi e IRAP per il periodo d'imposta 2023, recuperando i costi degli otto anni precedenti, dal 2015 al 2020, avendo già agevolato come costi di periodo quelli sostenuti nel 2021 e 2022.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica la sussistenza, in capo alle Istanti, di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge e dai documenti di prassi ai fini della spettanza dei benefici, compresa la sussistenza del requisito del rischio tecnico connesso ai Servizi di sviluppo; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi.

In particolare, riguardo al primo aspetto si ricorda che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto diverse misure agevolative che presuppongono l'espletamento di preliminari verifiche tecniche non di competenza dell'Agenzia delle entrate in ordine alla sussistenza dei requisiti che consentono di fruire del beneficio; in particolare è stato chiarito che, nell'ipotesi di mancata allegazione all'istanza di interpello del

parere del competente organo tecnico in ordine alla riconducibilità di una determinata attività tra quelle ammissibili all'agevolazione (come nel caso di specie), la risposta dell'Agenzia delle entrate verte soltanto sull'esame del quesito di carattere fiscale assumendo acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, coerentemente ai suddetti chiarimenti, il presente parere non comporta, per le attività in questione, alcun riconoscimento della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge ai fini agevolativi; in relazione a tale profilo resta impregiudicata, oltre che ogni potere di controllo dell'Agenzia, la facoltà dell'Istante di richiedere un eventuale parere tecnico al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (già Ministero dello Sviluppo Economico).

Ciò premesso, riguardo alle specifiche questioni prospettate dall'Istante in tema di *Patent box* si osserva quanto segue.

Quesito n. 1

L'articolo 6 del Decreto Patent box prevede, al comma 3, che "Ai fini delle imposte sui redditi, i costi di ricerca e sviluppo sostenuti dai soggetti indicati al comma 1 in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa, sono maggiorati del 110 per cento. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 1".

Le disposizioni attuative dell'articolo in argomento sono state emanate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. RU 48243 del 15 febbraio 2022, successivamente in parte modificato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. RU 52642 del 24 febbraio 2023.

Con riferimento alla qualificazione generale del soggetto "investitore" in materia *Patent box*, si fa riferimento al Provvedimento prot. n. 48243/22, il quale al punto *xii* delle Definizioni, stabilisce che: *"per 'investitore'" si intende il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili, il quale realizza gli investimenti in attività rilevanti nell'ambito della sua attività d'impresa, sostiene i relativi costi, assumendo i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati; non rientra nella definizione di investitore 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 delle attività rilevanti"*

Per quanto concerne la figura del soggetto investitore nell'ambito specifico dei consorzi, si richiama quanto chiarito al paragrafo 3.2 della Circolare n. 5/E del 2023: *"Per quanto riguarda i consorzi, occorre distinguere il caso in cui essi effettuino direttamente gli investimenti nell'attività di ricerca e sviluppo dal caso in cui essi siano lo strumento attraverso il quale vengono effettuate, in comune, dette attività [...]. Qualora [...] il consorzio, pur svolgendo l'attività di ricerca e sviluppo, non assumesse la veste di soggetto "investitore", in quanto opera secondo il meccanismo del riaddebito alle imprese consorziate dei costi sopportati, indipendentemente dal fatto che l'ente abbia o meno rilevanza esterna, il rischio dell'investimento grava sulle*

imprese partecipanti, in relazione alla quota di costi da ciascuna sostenuta attraverso il "ribaltamento" operato dal consorzio. In tale fattispecie, l'agevolazione spetterà a ciascuna impresa consorziata. Conseguentemente, ferma restando la sussistenza di tutte le condizioni poste dalla disciplina agevolativa, ogni impresa consorziata applicherà la maggiorazione del 110% avendo riguardo alla quota di costi di propria competenza."

Laddove il consorzio non assume la veste di soggetto "investitore", l'agevolazione *Patent box* spetta, dunque, alle singole Società consorziate, in quanto il rischio dell'investimento grava sulle imprese partecipanti in relazione alla quota di costi da ciascuna sostenuta attraverso il "ribaltamento" operato dal consorzio (*cf.* Circolare n. 13/E del 27 aprile 2017, par. 4.7.1.).

Ciò detto, occorre considerare che, per quanto attiene invece alla configurazione delle cd. "Spese agevolabili", il medesimo documento di prassi al par. 4.4. precisa che: "*... (Omissis)... dette spese sono rilevanti a condizione che non siano state generate nell'ambito di relazioni commerciali intrattenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa."*

Con riferimento alle società consortili, giova ricordare che l'articolo 2615-ter del Codice Civile dispone espressamente che tutte le società lucrative, ad eccezione della società semplici "*possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati dall'art. 2602*", norma che a sua volta stabilisce che: "*con il contratto di Consorzio più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese*".

Lo scopo con cui è istituita una società consortile (suddividere i costi comuni tra i vari consorziati) garantisce l'assenza di relazioni commerciali infragruppo finalizzate esclusivamente alla fruizione del beneficio fiscale, fenomeno contrastato con le disposizioni di cui al citato paragrafo 4.4 del Provvedimento. Di conseguenza, quanto precisato al par. 4.4. della Circolare 5/E, con riferimento alle relazioni commerciali infragruppo tra società controllanti e/o controllate, in linea di principio, non è applicabile ai rapporti tra società consortili e imprese consorziate.

Resta, da ultimo, fermo che nell'ipotesi in cui il consorzio/società consortile commissioni le attività di ricerca e sviluppo a società legate da rapporti di controllo alle società consorziate, la fattispecie sarebbe riconducibile alle previsioni di cui al comma 4 dell'articolo 6 del decreto *Patent box* del decreto-legge n. 146 del 2021 (cfr. citato par. 4.4 della circolare n. 5/E del 2023), con la conseguenza che non sarebbero agevolabili le spese sostenute dal consorzio e ribaltate alle imprese consorziate.

Nel caso di specie, lo schema associativo di BETA, come descritto nell'istanza, rappresenta uno strumento di cooperazione interaziendale (cd. consorzio di coordinamento) finalizzato alla riduzione dei costi di gestione delle singole imprese consorziate (ad esempio come nel caso in esame, dividendo i costi dei *software* necessari alle rispettive imprese) e, pertanto, le imprese consorziate possono fruire dell'agevolazione *Patent box*, nel rispetto delle disposizioni normative e dei chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa in relazione alla più volte citata agevolazione.

Quesito n. 2

Il secondo quesito proposto dall'Istante ha ad oggetto chiarimenti in ordine alla fruizione, in caso di *software*, del cd. meccanismo premiale di cui al comma 10-bis dell'articolo 6, del decreto-legge n. 146 del 2021, a norma del quale "*Qualora in uno o più periodi d'imposta le spese di cui ai commi 3 e 4 siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle di cui al comma 3, 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. La maggiorazione del 110 per cento non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale*".

Al riguardo si rammenta che, in base al citato articolo 11, comma 4, della legge n. 212 del 2000 "*Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2*". La circolare 4/E del 7 maggio 2021, riprendendo quanto già chiarito dai precedenti documenti di prassi (cfr., in particolare, Circolare 9/E del 1 aprile 2016) ha precisato che, qualora il quesito abbia ad oggetto fattispecie corrispondenti a quelle per le quali l'Agenzia abbia già pubblicato atti di prassi o le risposte di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 agosto 2018, il quesito è inammissibile per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

Sul punto oggetto del quesito in esame, nel paragrafo 4.3 della Circolare 5/E del 2023 è stato chiarito che "*... (Omissis)... le attività di ideazione e realizzazione dei*

software ... possono considerarsi rilevanti ai fini del meccanismo premiale nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE.

In riferimento al software, dunque, si potrà beneficiare del meccanismo premiale a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. Pur non rappresentando tale adempimento un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, lo stesso presuppone la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter qualificare il bene tra le opere dell'ingegno. Resta ferma la possibilità di dimostrare la sussistenza dei requisiti oggettivi anche provando l'avvenuta registrazione presso altri enti o organismi pubblici, purché la stessa produca effetti equivalenti a quella effettuata presso la SIAE".

Stante quanto già chiarito, il presente quesito n. 2 è da ritenersi inammissibile, per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000.

Giova, da ultimo, ricordare che, come chiarito nella citata Circolare n. 5/E del 2023, la registrazione presso la Siae non è una condizione necessaria per fruire dell'agevolazione, ma assume rilievo ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale. Pertanto, nell'ipotesi in cui un *software* che già sia in uso, e per il quale si sia già fruito del beneficio *patent box* in via ordinaria, venisse registrato in un periodo d'imposta successivo, è consentito l'accesso alla *recapture* a partire dalla data di registrazione (nel caso di specie, dal 2023), fermo restando il rispetto delle previsioni normative così come chiarite nei relativi documenti di prassi.

**IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)**