

Risposta n. 159/2023

OGGETTO: *Articolo 6 del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Nuovo patent box). Costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi, riaddebitati all'investitore da una società correlata (cd. costi "pass through").*

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

QUESITO

La società ALFA S.r.l. (in breve, anche, "Società" o "Istante") ha presentato istanza d'interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla rilevanza - tra le spese agevolabili, ai fini della disciplina di cui all'articolo 6 del Decreto Legge n. 146 del 21 ottobre 2021 ("Decreto n. 146/2021", i.e. nuovo *patent box*) - dei costi sostenuti per la prestazione da parte di soggetti terzi di servizi di consulenza inerenti ad attività rilevanti, riaddebitati all'investitore da una società correlata (c.d. costi "*pass through*").

La Società, che fa parte del Gruppo ALFA e in questo opera quale centro di eccellenza globale per la... in quanto responsabile per la commercializzazione di beni e servizi attinenti ...e per la fornitura di servizi a beneficio delle società correlate, ha la missione di:

- ottimizzare l'allocazione degli investimenti, massimizzando al contempo i livelli di qualità del servizio e il ritorno sugli investimenti mirato;
- attuare la trasformazione di tutti i processi operativi della divisione, con il fine di garantire alla Business Line un'evoluzione tecnologica delle proprie infrastrutture puntando su due leve fondamentali per il Gruppo: quella dell'automazione e quella della digitalizzazione;
- gestire le attività della Business Line in conformità con le politiche e le normative in materia di qualità, sicurezza e ambiente, massimizzando l'efficienza operativa, sfruttando le sinergie e implementando tecnologie all'avanguardia, condividendo con i .. la responsabilità su EBITDA, flusso di cassa e obiettivi di ricavi;
- sviluppare il portafoglio di attività di ... attraverso transazioni azionarie e partecipazione a gare d'appalto pubbliche, sia in Paesi nuovi che esistenti.

L'istante rappresenta che nel corso del 2019 è stato avviato un progetto di riorganizzazione societaria (progetto "BETA"), che ha comportato una serie di cambiamenti nell'assetto societario del Gruppo ALFA in Italia.

In particolare, con atto di scissione del ... 2019, con efficacia giuridica, contabile e fiscale dal 1 gennaio 2020, GAMMA S.p.A., che gestiva l'intera struttura organizzativa informatica del Gruppo, ha conferito ... delle diverse linee di business all'interno delle

società di Business stesse (c.d. "*Global ...*"), inclusa ALFA per quanto attiene alla linea di business

Tale evoluzione ha comportato che ogni società del Gruppo con il ruolo di Global ... annovera tra le proprie funzioni interne quelle del dipartimento Digital Hub relativo al proprio settore di attività, assumendo così le competenze che permettono di intraprendere in via autonoma le iniziative per sviluppare ed offrire soluzioni informatiche di interesse per lo svolgimento dei processi aziendali necessari.

Di conseguenza, a partire dall'implementazione del Progetto BETA, l'Istante, in quanto avente il ruolo di Global .. per la Business Line ..., ha assunto la direzione dei diversi sviluppi informatici, i quali vengono realizzati in autonomia dalla società per fornirli alle diverse società del Gruppo ALFA.

Nell'ambito dello sviluppo del progetto BETA, inoltre, è stata costituita la società DELTA S.r.l. ("*DELTA*"), tramite scissione, dalla società GAMMA S.p.A. a favore di quest'ultima, di un ramo d'azienda comprendente, *inter alia*, l'unità "*Global Procurement*", dedicata a unità trasversali e di staff.

DELTA, tramite l'unità Global Procurement, ha iniziato quindi a svolgere servizi di approvvigionamento a supporto delle correlate del Gruppo ALFA, occupandosi, nell'ambito di tale attività, dell'approvvigionamento di lavori, servizi e forniture e potendo a tal fine anche espletare le relative procedure di gara.

Grazie all'implementazione del progetto BETA a partire dal 2020 ALFA si occupa direttamente dei diversi progetti di digitalizzazione finalizzati allo sviluppo e all'implementazione di piattaforme specifiche e relative soluzioni per la creazione di un

ecosistema IT, soluzioni di business, tecnologie e processi, con l'obiettivo principale di innovare e digitalizzare i processi aziendali a livello globale.

In tale contesto, a partire dal 2020, la Società si è dedicata allo sviluppo di una piattaforma informativa ("la Piattaforma"), la quale ha l'obiettivo di implementare un nuovo modello operativo "a piattaforma" che permetta alle diverse società del Gruppo interessate di poter raggiungere elevati standard di affidabilità, qualità, efficienza e sostenibilità del servizio erogato.

Il piano di sviluppo della Piattaforma prevede, entro il 2023, il rilascio in esercizio di ... che verranno concesse in licenza da ALFA alle diverse società del Gruppo ALFA.

Con riferimento alla piattaforma, l'Istante, per il tramite del suo Digital Hub composto da ... dipendenti su un totale di ..., svolge direttamente le attività di ricerca e sviluppo necessarie per l'ideazione e la realizzazione dei software sottostanti la piattaforma stessa.

Inoltre, la Società si avvale di servizi di consulenza prestati da soggetti terzi e parti correlate per la scrittura di parti specifiche del software.

ALFA, nello sviluppo della Piattaforma, svolge tutte le funzioni ad alto valore aggiunto necessarie per la creazione dei software sottostanti la medesima (ovvero sviluppo e miglioramento dei software alla base della Piattaforma, manutenzione e protezione della piattaforma) assumendone al contempo tutti i relativi rischi.

In particolare, nell'ambito dello sviluppo della Piattaforma, la Società è responsabile della definizione dei requisiti e delle funzionalità, della redazione delle specifiche tecniche, dell'approvazione dell'investimento, dell'esecuzione dello sviluppo

e miglioramento (sia *in house* che in *outsourcing*), del *testing* e del rilascio delle ...relative alla Piattaforma.

Tali funzioni sono svolte da ALFA in qualità di soggetto responsabile dell'investimento per lo sviluppo della piattaforma sia direttamente, per il tramite del suo Digital Hub, sia indirettamente, grazie a servizi che vengono prestati da soggetti terzi e *service provider* all'interno del gruppo, che agiscono sulla base di specifici accordi.

In quest'ultimo caso è il Digital Hub dell'Istante che coordina e definisce la tipologia di prestazione che deve essere svolta dal soggetto terzo, confrontandosi direttamente con quest'ultimo e trasmettendogli tutte le informazioni necessarie per eseguire l'attività.

In particolare, nella supervisione della prestazione di servizi richiesta al soggetto terzo, ne gestisce il rapporto e coordina l'attività di sviluppo informatico che, di norma, si concretizza nella scrittura di una parte limitata del programma in corso di sviluppo.

Detto quanto sopra, nello svolgimento delle funzioni di sviluppo e miglioramento della Piattaforma, la Società, in qualità di responsabile del progetto, sostiene i rischi tipici di società che hanno quale attività principale la realizzazione di soluzioni informatiche.

In particolare, tra tali rischi, il principale si identifica inevitabilmente nella possibilità che le attività sviluppo e miglioramento della Piattaforma svolte dall'Istante non portino al raggiungimento dei risultati prefissati: in tale ipotesi, è evidente che questi, essendo il soggetto responsabile dell'investimento e della gestione del medesimo, sopporterebbe il conseguente manifestarsi di pregiudizio in termini economici, ossia di non conformità degli investimenti effettuati con i risultati raggiunti.

In questo contesto, al fine di identificare i soggetti terzi per la prestazione di specifici servizi, ALFA si avvale del supporto di DELTA, nel suo ruolo di centrale di acquisti del Gruppo.

Nelle ipotesi in cui la Società abbia necessità di richiedere supporto da parte di un soggetto terzo, la gestione del flusso della prestazione di servizi è quindi strutturata come di seguito esposto:

- DELTA, in qualità di centrale d'acquisto del Gruppo, si occupa della negoziazione e sottoscrizione dei contratti quadro con i diversi potenziali fornitori, identificati sulla base di specifiche caratteristiche;
- in caso sia necessaria la prestazione di servizi da parte di un soggetto terzo, il Digital Hub dell'Istante ne fa comunicazione a DELTA predisponendo l'apposita "Richiesta di Acquisto" ("RDA") nella quale sono inserite le specifiche tecniche della richiesta di intervento, nonché il budget;
- DELTA, sulla base del RDA predisposto dal Digital Hub di ALFA, procederà in caso di *gara/beauty contest*, a emettere bando e invitare i fornitori qualificati, o, in caso di assegnazione diretta, avvierà la fase di negoziazione;
- DELTA, in virtù di un mandato per gli acquisti di servizi in essere con ALFA, sottoscrive il relativo contratto con il fornitore aggiudicatario. Tale contratto concluso da DELTA con il soggetto terzo identifica espressamente ALFA come il responsabile e il destinatario della commessa;
- a seguito del contratto emesso, il Capo Progetto del Digital Hub della Società negozia con il fornitore gli aspetti tecnico economici relativi alla prestazione richiesta per l'identificazione del preventivo e dei tempi necessari per la realizzazione;

- il Capo Progetto carica in SAP l'Ordine di Acquisto contenente quanto indicato nel preventivo;
- il Digital Hub di ALFA, in qualità di beneficiario del servizio da parte di terzi, è il soggetto responsabile della commessa, gestendo i rapporti con il fornitore e supervisionandone l'attività, al fine di verificare che la prestazione avvenga sulla base dei requisiti richiesti. In tal senso, durante lo svolgimento della commessa, infatti, il fornitore intrattiene rapporti esclusivamente con questo;
 - una volta terminata la prestazione del servizio, il Capo Progetto del Digital Hub di ALFA verificherà correttezza e congruenza di quanto realizzato e successivamente il fornitore terzo provvede all'addebito del costo concordato a DELTA;
 - DELTA procede al pagamento della fattura del fornitore terzo previo assenso a sistema da parte di ALFA;
 - DELTA procede al riaddebito del costo del fornitore terzo ad ALFA, senza l'applicazione di *mark up*, come previsto dal contratto denominato "*Agreement for the Provision of Technical Services*".

Il flusso di fatturazione delle attività prestate a favore dell'Istante da parte di soggetti terzi prevede quindi che il relativo costo venga, in prima battuta, sostenuto da DELTA. Quest'ultima provvede successivamente al relativo riaddebito del totale ammontare del costo (senza applicazione di alcun *mark up*), che si qualifica di conseguenza quale costo "*pass through*".

Alla luce delle modalità di gestione dei flussi relativi alla prestazione di servizi da parte di soggetti terzi, la Società osserva che:

- nello svolgimento della funzione di approvvigionamento a favore dell'Istante, DELTA si limita a identificare potenziali fornitori garantendo che gli stessi rispettino i requisiti previsti all'interno del Gruppo e non svolge alcun ruolo tecnico in merito alla prestazione del servizio, limitandosi ad intermediare i relativi flussi di fatturazione;

- ALFA si qualifica quale soggetto "investitore" relativamente alla Piattaforma, dal momento che è responsabile del suo sviluppo, sia in termini tecnici che finanziari, sostenendone i relativi rischi, anche relativamente ai servizi di consulenza prestati da soggetti terzi.

Premesso quanto sopra, il dubbio interpretativo sollevato con l'istanza in oggetto riguarda la rilevanza dei costi sostenuti per la prestazione di servizi di consulenza da parte di soggetti terzi, riaddebitati all'investitore da una società facente parte del medesimo gruppo (c.d. costi "*pass through*"), sopra descritti, tra le spese agevolabili ai fini della disciplina di cui all'articolo 6 del Decreto n. 146/2021.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante preliminarmente osserva che a seguito dell'emanazione dell'articolo 6 del Decreto n. 146/2021 (successivamente modificato dalla legge del 30 dicembre 2021, n. 234), il regime del *patent box*, originariamente introdotto nell'ordinamento con la legge 23 dicembre 2014, n. 190 ("Legge di Stabilità 2015"), ha subito notevoli modifiche.

In particolare, a decorrere dal periodo di imposta 2021, il nuovo regime del *patent box* prevede un'agevolazione basata sui costi che può essere usufruita dal contribuente titolare del diritto allo sfruttamento economico di determinati beni immateriali utilizzati, direttamente o indirettamente, nello svolgimento dell'attività di impresa.

La Società osserva che il comma 4 dell'articolo 6 del Decreto n. 146/2021 prevede che il beneficio *patent box* sia concesso ai contribuenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo, anche mediante il supporto di soggetti esterni all'impresa, purché diversi rispetto ad entità che fanno parte del medesimo gruppo.

Similmente, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022 ("Provvedimento"), prevede che la maggiorazione in misura pari al 110 per cento trovi applicazione con riferimento alle spese sostenute dal contribuente nello svolgimento di determinate attività ("Attività Rilevanti"), tra le quali, come indicato ai punti 3.2 e 3.3 del Provvedimento, *"sono ricomprese (...) anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca stipulati (...) con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa"*.

La Società ritiene che tra le spese agevolabili debbano essere considerati anche i c.d. costi *"pass through"*, laddove sussistano gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, ovvero:

- il beneficiario dei servizi sia qualificabile quale soggetto investitore;
- i costi siano sostenuti per lo svolgimento di prestazioni inerenti alle Attività Rilevanti da parte di soggetti terzi;
- la parte correlata coinvolta nel flusso di fatturazione ricopra unicamente un ruolo da intermediario.

Ciò in quanto, nel momento in cui risultano essere stati rispettati i requisiti sostanziali previsti dalla normativa di riferimento per la rilevanza delle prestazioni di servizi di consulenza da parte di soggetti terzi a favore dell'investitore, la mera

intermediazione svolta da una società del gruppo non può inficiarne la natura di costi sostenuti nello svolgimento di Attività Rilevanti e, di conseguenza, la loro inclusione nella base di calcolo dell'agevolazione.

A parere dell'Istante, infatti, la *ratio* sottostante all'esclusione delle spese sostenute nei confronti di altre società del gruppo è la necessità di evitare fattispecie potenzialmente distorsive derivanti dall'estrema esternalizzazione delle Attività Rilevanti.

In quest'ultimo caso, in assenza della previsione di cui all'articolo 6, comma 4, del Decreto 146/2021, il riconoscimento di "beneficiario" dell'agevolazione *patent box* verrebbe concesso ad un soggetto che, in concreto, non svolge effettive Attività Rilevanti e, al contempo, non possiede nemmeno le risorse tecniche per monitorare le funzioni esternalizzate, quindi non potendosi qualificare quale investitore.

Risulta, pertanto, che le fattispecie in analisi, ossia l'ipotesi di prestazioni di servizi di consulenza da parte di terzi riaddebitati all'investitore da parte di una consociata, non rientrano nella *ratio* dell'esclusione.

Questo in quanto, in tali fattispecie, il costo sostenuto dall'investitore è comunque derivante dalla prestazione di servizi da parte di un soggetto terzo inerente ad un'Attività Rilevante e, pertanto, risulta qualificato ai fini della disciplina di cui all'art. 6 del Decreto 146/2021 dal momento che:

- le Attività Rilevanti vengono svolte da un soggetto terzo, non facente parte del gruppo, sotto la supervisione e il controllo del soggetto investitore;

- il soggetto terzo, per ragioni formali e di struttura organizzativa provvede a fatturare l'ammontare delle Attività Rilevanti ad una società del gruppo, diversa dall'investitore;

- la società del gruppo che ha in prima battuta sostenuto il costo nei confronti del soggetto terzo riaddebita il relativo ammontare all'investitore, agendo unicamente come intermediario e quindi non qualificandosi né come prestatore di Attività Rilevanti né come investitore.

Un'ulteriore conferma della rilevanza dei costi *pass through* quali spese qualificate può infine rinvenirsi nei chiarimenti forniti nell'ambito del precedente regime del *patent box*.

Anche la disciplina *patent box* introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 prevedeva infatti l'esclusione dalle spese qualificate dei costi sostenuti nei confronti di parti correlate. Data la meccanica della precedente normativa, la previsione di cui sopra veniva in rilievo con riferimento alle modalità di calcolo del coefficiente di agevolazione *nexus*.

L'articolo 9 del decreto interministeriale del 30 luglio 2015 prevedeva che tra i costi complessivi da indicarsi al denominatore del coefficiente rientrassero anche quelli sostenuti in operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa

La Società ricorda tuttavia che a tal proposito è intervenuta l'Amministrazione Finanziaria, riconoscendo la rilevanza delle spese sostenute nei confronti dei terzi anche nelle ipotesi di intermediazione da parte di una società correlata, avendo chiarito che l'ammontare dei costi qualificati "può essere incrementato dei costi afferenti attività di

ricerca e sviluppo 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" (cfr. Circolare 11/E del 16 aprile 2016)

In considerazione di quanto esposto, l'Istante ritiene pertanto che, con riferimento alla fattispecie presentata in istanza, debba essere confermata la rilevanza dei costi qualificabili come *pass through* tra le spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio *patent box* (o, *rectius*, che gli stessi non vengano esclusi dalle spese agevolabili ai sensi dell'articolo 6, comma 4 del Decreto n. 146/2021).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, e successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234 - legge di bilancio 2022 - (in seguito "nuovo regime *patent box*") ha modificato la disciplina del c.d. regime "*patent box*" (d'ora in avanti anche "precedente regime *patent box*") introducendo, in particolare, la possibilità di applicare una maggiorazione del 110 per cento a specifici costi agevolabili sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, di cui ai commi 3 e 4 del citato articolo 6 (c.d. "attività rilevanti"), dai soggetti titolari di reddito d'impresa e in relazione ad alcuni dei beni immateriali rientranti nel precedente regime agevolativo.

Il nuovo regime consente ai soggetti titolari di reddito d'impresa, inclusi i soggetti residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, operanti mediante

stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato, di liquidare autonomamente il beneficio rinviando il confronto con l'Amministrazione finanziaria alla successiva fase di controllo.

Per quanto di specifico interesse ai fini del quesito formulato dall'interpellante, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del D.L. n. 146/2021, *"le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1 svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni di cui al comma 3"*.

L'obiettivo della norma, in linea con la necessità di prevenire una competizione fiscale dannosa tra Stati, è quello di concedere benefici fiscali esclusivamente laddove le attività di ricerca e sviluppo siano state svolte dal contribuente stesso.

Le disposizioni attuative della normativa in commento sono state adottate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, RU 48243 del 15 febbraio 2022 (di seguito il Provvedimento) che ha definito anche gli elementi informativi che devono essere contenuti nella documentazione idonea, al fine di disapplicare la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e le modalità di esercizio delle opzioni al nuovo regime *patent box*.

Come già sopra evidenziato, nel Provvedimento, in particolare al paragrafo 3.2 contenente la definizione di attività rilevanti, si ribadisce che *"sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca*

stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa".

Inoltre, al successivo paragrafo 3.3, viene aggiunto che *"nei casi previsti al punto 3.2, le attività rilevanti devono essere svolte sotto la **direzione tecnica** dell'investitore attraverso il proprio personale. Il contratto stipulato per lo svolgimento delle attività rilevanti deve prevedere che il **rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso** sia posto a carico dell'investitore"* (enfasi aggiunta).

I requisiti di accesso al regime e le modalità di determinazione dell'agevolazione si pongono, al pari del previgente regime patent box, in linea con le raccomandazioni dell'OCSE («*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*», *Action 5, 2015 Final Report*) che consentono l'introduzione di agevolazioni per i beni immateriali mediante l'attribuzione di benefici fiscali direttamente collegati alle spese sostenute per la creazione di detti beni.

Tanto premesso, con riferimento al quesito posto dell'istante, considerato che sia il vecchio *patent box* che il nuovo *patent box* condividono la medesima *ratio*, la scrivente ritiene estensibile anche alla nuova disciplina quanto già previsto ai fini del precedente regime, che riconosceva, in coerenza con quanto riportato all'interno *dell'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting - Action 5*, la possibilità di riaddebitare, nell'ambito di accordi infragruppo, i costi sostenuti da soggetti del gruppo senza produrre un effetto negativo sull'agevolazione.

Ciò, in ogni caso, a condizione che i costi sostenuti attraverso una parte correlata nei confronti di un soggetto terzo 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).

Nel caso di specie, pertanto, si ritiene che i costi qualificabili come *pass through* possano rientrare tra le spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio *patent box* nei limiti in cui si tratti di un mero riaddebito dei costi sostenuti da altre società del gruppo nei confronti di soggetti terzi nel presupposto che ricorrano tutte le condizioni per godere dell'agevolazione e, in particolare, i requisiti di cui al punto 3.3 del Provvedimento, sopra citati. Conseguentemente, i costi sostenuti in *outsourcing* dalla società DELTA S.r.l. e riaddebitati all'Istante possono essere riconosciuti come costi relativi ad attività rilevanti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.L. n. 146/2021.

Giova in ogni caso rilevare che la presente risposta viene resa sulla base dei fatti e degli elementi rappresentati dalla Società, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, con riserva di eventuale accertamento nelle competenti sedi, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, e non presuppone la verifica (né produce effetti) in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per fruire dell'agevolazione oggetto del quesito, in particolar modo quelli relativi alla direzione tecnica dell'investitore attraverso il proprio personale e il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso a carico dell'investitore medesimo previsti dal Provvedimento.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**