

**Osservazioni alla consultazione pubblica indetta dall’Agenzia delle Entrate  
del 17 gennaio 2023**

**Tematica:** modalità con cui esercitare la c.d. “Remissione in Bonis” ai sensi dell’articolo 2, comma 1, del decreto- legge 2 marzo 2012, n. 16.

**Paragrafo:** 3.1 rubricato “Modalità di accesso”.

**Osservazioni:** la Remissione in bonis è un istituto giuridico introdotto nell’ordinamento dall’articolo 2, commi 1, 2, 3 e 3-bis, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (c.d. “Decreto semplificazioni fiscali e Decreto semplificazioni tributarie”), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

Il suddetto istituto, come chiarito al paragrafo 1.1. della Circolare 38/E del 2022 dell’Agenzia delle Entrate, è *“volto ad evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.”*

Più precisamente, sulla scorta della suddetta normativa, *“la fruizione di benefici di natura fiscale o l’accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all’obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore dell’inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:*

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l’adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*
- c) versi contestualmente l’importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall’articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista”.*

Inoltre, per l'accesso alla Remissione in bonis, sono richiesti due ulteriori criteri, ovvero è richiesta inoltre l'assenza di attività di accertamento avviate da parte dell'Amministrazione finanziaria e la "buona fede"<sup>1</sup> del contribuente.

Richiamata in estrema sintesi la normativa e la prassi di riferimento in tema di "remissione in bonis", è necessario, in via preliminare ed al fine di comprendere il rapporto fra detto istituto ed il regime patent box, individuare analiticamente le specifiche modalità di esercizio dell'opzione patent box, sia per il precedente regime e sia per il nuovo regime. Si definiscono:

- a) per "Opzione PB" l'opzione che i soggetti titolari di reddito d'impresa possono esercitare ai sensi dell'art. 1, comma 37, legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- b) per "Opzione OD" l'opzione annuale per il regime di autoliquidazione OD esercitata ai sensi dell'art. 4, del Decreto-Legge 30 aprile 2019 n. 34;
- c) per "Opzione Nuovo PB" si intende l'opzione disciplinata dai commi 1 e 8 dell'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146;
- d) per "Opzione OD nuovo PB" si intende l'esercizio della facoltà di predisporre la documentazione di cui al comma 6 del summenzionato articolo 6.

A commento dell'ipotesi di autoliquidazione di un bene immateriale ad uso diretto relativamente al "Precedente regime Patent Box", ovvero Opzione OD esercitata unitamente all'Opzione PB, l'Agenzia ha ritenuto in sede di Circolare 28/2020, che il contribuente potesse aderire alla remissione in bonis laddove lo stesso avesse i "requisiti sostanziali" richiesti dalle norme di riferimento, ovvero *"qualora lo stesso abbia autoliquidato e indicato in dichiarazione il beneficio e abbia predisposto il corredo informativo richiesto dal Provvedimento, compresa l'apposizione della marca temporale."*

Tale impostazione trae origine dal fatto che l'esercizio dell'Opzione OD insieme all'Opzione PB presupponeva necessariamente la redazione della "documentazione idonea" di cui al Provvedimento 658445/2019 a pena di decadenza all'accesso al regime opzionale.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> L'Agenzia argomenta nella Circolare 38/E del 2012 che "L'esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto ommesso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente."

<sup>2</sup> In particolare il paragrafo 6.4 del Provvedimento 658445/2019 disciplina che: *"La totale assenza di documentazione comporta il recupero integrale dell'agevolazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni. L'assenza della firma elettronica con marca temporale o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte,*

Invece nella proposta bozza di Circolare in merito alla “remissione in bonis” del “Nuovo regime Patent Box”, si prevede che *“Al ricorrere delle sopracitate condizioni, il contribuente può avvalersi della remissione in bonis anche in relazione all’opzione OD nuovo PB, purché lo stesso abbia predisposto la documentazione idonea, apponendo sulla stessa la firma elettronica con marca temporale, al più tardi entro il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria di presentazione della dichiarazione annuale. [...] In relazione all’opzione OD nuovo PB, ai fini dell’utilizzo della remissione in bonis, è necessario che il contribuente – quale comportamento coerente con il regime opzionale prescelto – abbia predisposto la documentazione idonea, apponendo sulla stessa la firma elettronica con marca temporale, al più tardi entro il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria di presentazione della dichiarazione annuale.”*

**Contributi:** Tutto ciò premesso, sarebbe auspicabile che l’Amministrazione Finanziaria precisi in sede di Circolare che, nell’ipotesi di esercizio di “Opzione Nuovo PB” senza “Opzione Nuovo OD”, la remissione in bonis sia espressamente possibile anche in assenza del set documentale richiesto, giova ricordarlo, ai soli fini di penalty protection.

Infatti, in caso di Opzione Nuovo PB, la predisposizione del set documentale redatto in conformità alle disposizioni del Provvedimento 48243/2022 non è condizione di accesso al regime opzionale; pertanto, tale set documentale risulta essere necessario solo laddove il contribuente intenda avvalersi dell’esimente alla sanzione di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.<sup>3</sup>

**Finalità:** corretta applicazione della Remissione in Bonis relativamente al Nuovo Patent Box in considerazione delle modifiche sostanziali dello stesso rispetto all’autoliquidazione del c.d. “Precedente Regime Patent Box”.

---

*delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comportano, anche disgiuntamente, il recupero integrale dell’agevolazione Patent Box, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni.”*

Su tale punto l’Agenzia delle Entrate al paragrafo 4 della Circolare 28/2020 ha precisato che *“nelle ipotesi di utilizzo diretto del bene immateriale, la predisposizione della documentazione, come definita nel Provvedimento, costituisce una condizione per l’accesso al nuovo Regime di autoliquidazione OD, a prescindere dal successivo giudizio di idoneità sulla stessa.”*

<sup>3</sup> La stessa bozza di circolare oggetto di consultazione pubblica reca al paragrafo 6 che *“La predisposizione della documentazione idonea si configura come mera facoltà del contribuente, alla quale si riconduce la possibilità per lo stesso di fruire dell’esimente sanzionatoria, nei casi e alle condizioni normativamente previste. La mancata predisposizione della documentazione idonea, di contro, non comporta la preclusione all’accesso al nuovo regime Patent box, ma in caso di recupero a tassazione, in tutto o in parte, della maggiorazione dedotta dal contribuente non trova applicazione l’esimente sanzionatoria.”*

**Tematica:** ammissibilità alla maggiorazione del 110% delle spese infragruppo sostenute per lo sviluppo, l'accrescimento, il mantenimento e protezione dei beni immateriali agevolabili.

**Paragrafo:** 4.2 rubricato "attività rilevanti"

**Osservazioni:** il Provvedimento Agenzia delle Entrate 48243/2022 stabilisce che rientrano nel novero delle attività rilevanti ai fini della maggiorazione del 110%:

- a) *le attività classificabili come ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'articolo 2 del decreto MISE 26 maggio 2020;*
- b) *le attività classificabili come innovazione tecnologica ai sensi dell'articolo 3 del decreto MISE 26 maggio 2020;*
- c) *le attività classificabili come design e ideazione estetica ai sensi dell'articolo 4 del decreto MISE 26 maggio 2020;*
- d) *le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali."*

Inoltre, nello specifico caso di creazione di bene immateriali agevolabili, si aggiungono quali "attività rilevanti" anche:

- a) *attività di ricerca fondamentale indicate all'articolo 2, lettera a), del decreto MISE;*
- b) *attività di ideazione e realizzazione del software protetto da copyright.*

Nell'elencare le rispettive categorie di attività rilevanti, il suddetto Provvedimento, anche richiamato dalla circolare in commento, stabilisce dunque che si debbano adottare i principi di cui al Decreto 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico, recante le disposizioni applicative del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, di design e ideazione estetica.

Il richiamo alla normative che disciplinano il credito d'imposta per ricerca e sviluppo non si esaurisce nel Provvedimento 48243/2022; più precisamente l'Amministrazione Finanziaria, all'interno della bozza in commento, ritiene che, considerata la possibilità di cumulare il Nuovo Patent Box rispetto al credito d'imposta per ricerca e sviluppo<sup>4</sup>, laddove siano presenti entrambe le misure si debbano applicare, anche ai fini del Nuovo Patent Box, le cause di esclusione soggettive stabilite per il summenzionato credito d'imposta, consistenti rispettivamente nell'assenza di sanzioni interdittive, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8

---

<sup>4</sup> Ivi intendendosi l'articolo 1 comma 199 ed ss. della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 e ss.mm.ii.

giugno 2001, n. 231, nel rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e nell'osservanza degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Considerata la volontà da parte dell'Amministrazione Finanziaria nel mutuare, seppur in parte, i principi che caratterizzano la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, si ritiene in questa sede, che, per ragioni di coerenza, tale atteggiamento debba essere applicato anche al trattamento delle spese infragruppo relative ad "attività rilevanti"; più precisamente sulla scorta della disposizioni relative al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, innovazione e design, è previsto che, ex-multis, possano essere elette ad incentivo non solo le spese relative ad attività commissionate a soggetti terzi, ma anche spese relative a soggetti appartenenti al medesimo gruppo<sup>5</sup>:

In particolare circa le modalità operative con cui definire l'effettiva entità delle spese infragruppo, si ritengono applicabili alla fattispecie del Nuovo Patent Box i principi espressi dall'Agenzia delle Entrate a mezzo della Circolare 13/2017, in cui si chiarisce che *"In sostanza, ai soli fini della disciplina agevolativa, la ricerca affidata a società del gruppo, in quanto inquadrabile nella ricerca "intra-muros", viene classificata come tale in capo alla società committente la quale è tenuta ad applicare alle spese infragruppo la disciplina relativa alle attività di ricerca e sviluppo svolte internamente. Conseguentemente, per la determinazione del credito di imposta spettante, la società committente deve assumere non il corrispettivo contrattuale, comprensivo del "mark-up", addebitato dalla società commissionaria, ma la somma delle spese sostenute dalla commissionaria e ad essa ribaltate, nei limiti in cui le stesse siano riconducibili alle categorie di costi eleggibili (i.e., spese per il personale, quote di ammortamento delle spese per strumenti e attrezzature di laboratorio, spese di acquisizione delle competenze tecniche e privative industriali, nonché le spese relative a contratti di ricerca*

---

<sup>5</sup> L'articolo 1 comma 200 lettera c) della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 ed ss.mm.ii. prevede: *"le spese per contratti di ricerca extra muros aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Nel caso di contratti di ricerca extra muros stipulati con università e istituti di ricerca nonché con start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221 aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa. Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali."*

*extra-muros nell'eventualità in cui la società commissionaria affidi, in subappalto, ad imprese esterne al gruppo l'esecuzione di alcune attività di ricerca)".*

Si potrebbe in tal senso leggere anche la pagina 31 della bozza in commento, stante la quale *"Come già indicato al precedente paragrafo 3, il Provvedimento, in linea con la ratio sottesa alla norma agevolativa, richiede, tra i requisiti soggettivi che devono sussistere in capo al contribuente per poter fruire della maggiorazione del 110%, il possesso della natura di "investitore". Tale requisito presuppone che il contribuente che intende beneficiare dell'agevolazione in esame, oltre ad essere titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile, realizzi gli investimenti in "attività rilevanti" nell'ambito della sua attività d'impresa, sostenga i relativi costi e assuma i rischi di tali investimenti, beneficiando degli eventuali risultati. [...] 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."*

Inoltre l'Amministrazione Finanziaria sembrerebbe confermare tale direzione in occasione della Risposta ad Interpello 159/2023 del 24 gennaio 2023, in cui si affronta il tema 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").<sup>6</sup>

**Contributi:** Si ritiene quindi che anche ai fini della determinazione dell'agevolazione Nuovo Patent Box sia consentito ammettere ad agevolazione le spese sostenute da una società committente verso una società commissionaria, appartenente al medesimo gruppo, imputando le spese addebitate dalla commissionaria riferibili unicamente alle categorie di costi di cui al Paragrafo 4.1 del Provvedimento 48243/2022, escludendo dal conteggio i costi riaddebitati di natura differente da quelli ammissibili, quali, ad esempio, il "mark-up" applicato dalla società commissionaria. Sulla scorta del richiamato quadro normativo e di prassi, e tenuti in considerazione anche i principi OCSE applicabili al Nuovo Patent Box<sup>7</sup>, sarebbe opportuno che

---

<sup>6</sup> In particolare a pagina 14 *"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."*

<sup>7</sup> Nella prospettiva di stabilire l'entità di costi infragruppo eleggibili a Nuovo Patent Box in adesione ai principi di cui alla Circolare 13/2017, sarebbero altresì integrati i requisiti suggeriti dai Capitoli I e VI delle Linee Guida emanate dall'OCSE in materia di prezzi di trasferimento per le amministrazioni fiscali e le imprese multinazionali atti a definire

nella bozza di Circolare fosse espressa con maggiore chiarezza l'ammissibilità delle spese infragruppo alla maggiorazione del 110%, epurate del mark-up in adesione ai principi di cui alla Circolare 13/2017 dell'Agencia delle Entrate.

**Finalità:** determinare i criteri con cui le spese infragruppo siano ammissibili rispetto alla maggiorazione del 110% relativa al Nuovo Patent Box.

**Tematica:** la nozione di "titolo di privativa industriale" relativamente ai software giuridicamente tutelati.

**Paragrafo:** 4.3 rubricato "Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale"

**Osservazioni:** Ai sensi del Paragrafo 2.1 del Provvedimento 48243/2022, i beni immateriali agevolabili nell'ambito del Nuovo Patent Box sono:

- a) software protetto da copyright;
- b) brevetti industriali - ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione - i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c) disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- d) due o più beni immateriali tra quelli indicati nelle precedenti lettere da a) a c), collegati tra loro da un vincolo di complementarietà, tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

Ciò premesso, in base al comma 10-bis dell'articolo 6 del decreto-legge n. 146/2021 è previsto uno specifico "meccanismo premiale", che consente, nel periodo di imposta in cui un bene immateriale agevolabile ottiene un titolo di privativa industriale, di applicare la maggiorazione del 110% ai costi di ricerca e sviluppo che hanno contribuito alla creazione del bene, purché detti costi siano sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti. Pertanto, al fine di determinare il *dies a quo* da cui applicare il suddetto meccanismo premiale, risulta dirimente definire il concetto di "privativa industriale" in funzione delle varie tipologie di beni immateriali agevolabili.

---

l'assunzione del rischio e la qualifica di investitore effettivo delle attività di creazione, sviluppo, accrescimento, mantenimento e protezione dei beni immateriali agevolabili.

Per quanto attiene l'individuazione della "privativa industriale" in ambito brevettuale, tale nozione si sostanzia nel rilascio del brevetto da parte dall'autorità competente all'uopo deputata in osservanza delle disposizioni nazionali, europee o internazionali.<sup>8</sup> La definizione di "privativa industriale" risulta assai più sfidante laddove tale concetto debba essere esteso anche al software giuridicamente tutelato.

In via preliminare è necessario precisare che, nell'ambito software, la "tutela giuridica" non deriva dall'ottenimento di un "titolo di privativa industriale", dal momento che, a differenza dei beni immateriali brevettabili (invenzioni, modelli di utilità, certificati fitosanitari ecc.), che sono disciplinati dal Decreto Legislativo 10 febbraio 2005 n. 30 e successive modifiche ed integrazioni (Codice della Proprietà Industriale) e che pertanto possono godere di brevetto da cui deriva per l'appunto la "privativa industriale", il software soggiace principalmente alla disciplina del diritto di autore di cui alla legge 22 aprile 1942 n. 633 e di cui alla Convenzione di Berna resa esecutiva con legge 20 giugno 1978, n. 399, sulla scorta delle quali è invece prevista la tutela del diritto di autore, internazionalmente definito come "copyright". Giova inoltre ricordare che, escluse rare eccezioni consistenti nei c.d. "computer implemented inventions", l'articolo 45 comma 2 lettera b) del Codice della Proprietà Industriale prevede espressamente che *"non sono considerate come invenzioni [...] i programmi di elaboratore"*. In tal senso leggesi anche la bozza della Circolare in commento al paragrafo 4.3 in cui l'Agenzia chiarisce: *"Per quel che concerne le 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 [...]"*.

Posto quanto sopra, l'acquisizione del diritto di proprietà intellettuale di un'opera e la contestuale "tutela giuridica", anche nell'ipotesi di software protetto da copyright, si manifesta

---

<sup>8</sup> Ai sensi dell'articolo 147 del Codice della Proprietà Industriale "Tutte le domande, le istanze, gli atti, i documenti e i ricorsi notificati menzionati nel presente codice, ad eccezione di quanto previsto da convenzioni ed accordi internazionali, sono depositati, presso l'Ufficio italiano brevetti e marchi, presso le Camere di commercio, industria e artigianato e presso gli uffici o enti pubblici determinati con decreto del Ministro dello sviluppo economico." Per quanto attiene l'istruttoria di brevetto europeo, ai sensi dell'articolo 75 della Convenzione Europea del Brevetto "La domanda di brevetto europeo può essere depositata:

a) presso l'Ufficio europeo dei brevetti; oppure  
 b) presso il servizio centrale della proprietà industriale o presso altri servizi competenti di uno Stato contraente, se la legislazione di tale Stato lo consente e fatto salvo l'articolo 76 paragrafo 1. Una domanda depositata in tal modo produce effetti identici a quelli espliciti se fosse stata depositata il medesimo giorno presso l'Ufficio europeo dei brevetti.



con la creazione dell'opera stessa da parte dell'autore ai sensi dell'articolo 6 della legge 22 aprile 1942 n. 633; si precisa inoltre che, la registrazione del copyright del software presso la SIAE, ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 gennaio 1994, n. 24, non deve essere confusa con la genesi della "tutela giuridica", che si ricorda invece sorgere nel momento stesso della creazione dell'opera, giacché lo scopo di tale registrazione consiste nel documentare, con pubblica fede, la c.d. "prova di anteriorità". In tal senso leggasi l'articolo 103 della legge 22 aprile 1942 n. 633, che prevede: *"Alla Società italiana degli autori ed editori è affidata, altresì, la tenuta di un registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore. In tale registro viene registrato il nome del titolare dei diritti esclusivi di utilizzazione economica e la data di pubblicazione del programma, intendendosi per pubblicazione il primo atto di esercizio dei diritti esclusivi. La registrazione fa fede, sino a prova contraria, della esistenza dell'opera e del fatto della sua pubblicazione."* La medesima impostazione è altresì presente nella bozza di Circolare in esame, laddove sempre al paragrafo 4.3 si illustra *"Pur non rappresentando tale registrazione un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, infatti la stessa conferisce una data certa alla creazione dell'opera e dà prova della sua esistenza e paternità."*

**Contributi:** chiarito quindi che la tutela giuridica del software sorge con la sua creazione, e non con la sua registrazione, si ritiene che la nozione di "titolo di privativa industriale" in ambito software debba più propriamente intendersi, ai fini del DL 146/2021 e della bozza in commento, quale "titolo di protezione giuridica", coincidente invero con il semplice momento di genesi del software anziché con la, eventuale, registrazione del software presso un organismo pubblico.

La suddetta riflessione porta a chiedere di riconoscere la possibilità di effettuare il *recapture* dei costi sostenuti in previsione della creazione di un software a decorrere dall'anno appunto dell'avvenuta creazione del medesimo, anziché subordinarla alla registrazione, poiché la semplice creazione garantisce la piena tutela giuridica del software.

Inoltre la creazione potrebbe essere documentata secondo le procedure stabilite dalla previgente prassi in tema di "Precedente Regime Patent Box", ovvero redigendo con le modalità previste al paragrafo 4.1.1. della Circolare 11/E del 2017 una autodichiarazione da inserire all'interno della "documentazione idonea".<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Tale documento di prassi stabiliva relativamente ai software giuridicamente tutelati per il Precedente Regime Patent Box che "La prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva, ai sensi del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445, da trasmettere all'Agenzia delle entrate, che, nella consapevolezza delle sanzioni penali, nel caso di dichiarazioni non

Pur comprendendo le ragioni dell'Amministrazione Finanziaria in merito all'esigenza di registrare il software al fine dell'attribuzione di una "data certa", si ritiene che la produzione della "documentazione idonea" con firma digitale e marca temporale sarebbe condizione sufficiente a fornire di data certa agli elementi giuridici richiesti ai fini del godimento del recapture, giacché la stesse conterrebbe, nel caso del software giuridicamente tutelato, anche una dichiarazione resa in adesione ai principi di prassi di cui alla Circolare 11E del 2017.

Oltre alle ragioni sopra esposte, vi sono altre due ulteriori motivazioni che inducono a ritenere il "dies a quo" per il godimento del meccanismo premiale la semplice creazione del software giuridicamente tutelato.

In primis, l'Amministrazione Finanziaria chiarisce che il software può essere registrato sia presso organismi nazionali oppure presso organismi degli Stati Membri dell'Unione Europea, o dei Paesi contraenti la Convenzione di Ginevra (v. paragrafo 4.5). Poiché solo una parte dei Paesi contraenti la Convenzione di Ginevra ha istituito degli organismi pubblici di registrazione del software, proprio in virtù della natura facoltativa di tale registrazione, si potrebbe creare una situazione paradossale in cui un software, legittimamente tutelato in detto Paese, viene considerato "non idoneo" ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale, così portando ad una violazione dell'articolo 5 comma 2 della Convenzione di Ginevra.<sup>10</sup>

In seconda istanza, l'Amministrazione Finanziaria a commento di un software esistente prima del periodo d'imposta 2021, ovvero in un momento antecedente l'introduzione del DL 146/2021, sembrerebbe aver escluso l'ammissibilità al Nuovo Patent Box di tale bene immateriale non in funzione della sua registrazione o meno, bensì rilevando che la sua mera creazione, e quindi relativa tutela giuridica, fosse sufficiente ad escluderlo.<sup>11</sup>

---

veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'articolo 76 del d.p.r. citato, attesti 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.". Si ritiene dunque che tale dichiarazione, resa in base al DPR 445/2000, consente di determinare con pubblica fede, l'esistenza dell'opera, l'antiorità e la data di prima pubblicazione.

<sup>10</sup> Uno dei principi fondamentali della Convenzione di Ginevra in tema di copyright consiste nell'assenza di formalità ai fini del godimento dei diritti di protezione delle opere tutelate dal diritto di autore. In particolare sulla scorta di detto comma *"Il godimento e l'esercizio di questi diritti non sono subordinati ad alcuna formalità e sono indipendenti dall'esistenza della protezione nel Paese d'origine dell'opera."*

<sup>11</sup> Risposta ad Interpello 956-649/2022

Inoltre in caso rimanga necessario registrare il software ai fini del “meccanismo premiale”, sarebbe opportuno che l’Amministrazione Finanziaria precisasse meglio l’effettiva decorrenza del *dies a quo* del diritto al godimento del “meccanismo premiale” per quei casi in cui la registrazione è avvenuta successivamente rispetto alla genesi del bene immateriale.

Si ipotizzi un software creato e pubblicato nel periodo d’imposta 2020, con registrazione ai fini copyright effettuata nel periodo d’imposta 2022. In tal caso, stante la bozza in commento, sembrerebbe essere possibile esercitare il “meccanismo premiale” a decorrere dal periodo d’imposta 2022 sebbene la creazione del bene sia terminata nel periodo d’imposta 2020, ovvero in un momento antecedente la riforma del DL 146/2021. Utilizzando invece l’anno di creazione come criterio, i costi di sviluppo sostenuti nel 2020 non sarebbero agevolabili con il meccanismo premiale nell’opzione 2021, né lo sarebbero mai negli anni successivi, esattamente come in nessun caso sono agevolabili i costi sostenuti nel 2020 per un brevetto concesso nel 2020. Si capisce da questo esempio come legare il meccanismo del recapture alla registrazione possa generare anche comportamenti opportunistici.

A corollario di tale criticità si aggiunge inoltre che i contribuenti che hanno effettuato in buona fede il meccanismo premiale su un software giuridicamente tutelato, senza avere effettuato la registrazione (facoltativa ai fini del copyright in applicazione dei chiarimenti di prassi forniti a mezzo della Circolare 11/E del 2017), sarebbero sottoposti ad un adempimento a posteriori, in violazione delle disposizioni di cui all’articolo 2 e 3 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto del contribuente). In tal caso si auspica, almeno, in considerazione anche degli ulteriori sei mesi concessi relativamente al primo anno di applicazione della norma per la produzione della “documentazione idonea”, che siano concessi i medesimi termini anche per la registrazione ai fini del copyright.

**Finalità:** determinare il corretto perimetro della tutela giuridica del software e la decorrenza del meccanismo di “recapture”.

**Tematica:** cause di esclusione soggettive di accesso al Nuovo Patent Box

**Paragrafo:** 3 rubricato "Ambito soggettivo"

**Osservazioni:** al paragrafo 3, pagina 13, della bozza in commento, è previsto che *"Si rileva che, a seguito della eliminazione del divieto di cumulo tra la disciplina in commento e quella relativa al credito d'imposta ricerca e sviluppo, può accadere che un contribuente possa beneficiare contemporaneamente delle due predette agevolazioni. Per tale motivo, si ritiene che con riguardo al nuovo regime Patent box operino i medesimi criteri di esclusione soggettiva previsti dal Decreto MISE 26 maggio 2020; 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. Pertanto, sono ulteriormente esclusi dal novero dei soggetti che possono esercitare l'opzione nuovo PB e, quindi, fruire del beneficio le imprese:*

- a) destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, che producono effetti nel corso del periodo di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo;*
- b) che non rispettano, nel corso del periodo di imposta di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;*
- c) che non adempiono, nel corso del periodo di imposta di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori."*

Si ritiene di non condividere l'impostazione dell'Amministrazione Finanziaria poiché né in sede di norma primaria, ovvero il DL 146/2021, né in sede di Provvedimento 48243/2022, sono state previste le suddette cause di esclusioni soggettive rispetto all'accesso al Nuovo Patent Box; più precisamente, stante il paragrafo 1.3 del Provvedimento 48243/2022 l'accesso al Nuovo Patent Box è escluso unicamente alle imprese che:

- a) determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;

- b) sono in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Infine, si ricorda che sussiste un divieto generale di legislazione a mezzo di documenti di prassi in osservanza della riserva di legge ex art. articolo 25 della Costituzione e che detti atti di prassi, quali ad esempio la bozza di circolare in commento, non sono fonti di diritto.<sup>12</sup>

**Osservazione generale** sulla bozza di circolare: La Bozza di Circolare non chiarisce quali siano gli effetti di eventuali dichiarazioni integrative in caso di errori materiali o di calcolo delle spese agevolate.

Appare utile chiarire quale debba essere l'approccio nel caso in cui il contribuente debba modificare il valore della variazione in diminuzione del beneficio PB per mero errore materiale o di calcolo (e.g. errore nell'inclusione di un costo non agevolabile). Al riguardo, si propone la seguente procedura:

- aggiornamento della Sezione B della Documentazione con il nuovo calcolo;
- apposizione nuova marca temporale sul documento finale;
- invio della dichiarazione integrativa;
- versamento eventuali imposte in eccesso anche mediante procedura di ravvedimento operoso.

Se quella indicata potesse essere la procedura da seguire, sarebbe opportuno chiarire se fosse possibile apportare anche modifiche di natura qualitativa alla documentazione idonea tenendo traccia delle versioni precedenti (firmate digitalmente e marcate temporalmente) per dare evidenza delle modifiche occorse.

---

<sup>12</sup> Ex multis, la Sentenza Cassazione Civile n. 5799 del 03/03/2020, in cui si dispone che *“Deve escludersi che la determinazione del criterio della necessaria “novità” dei beni strumentali acquisiti, prevista dalla norma appena citata, possa essere circoscritta da ulteriori prescrizioni imposte da circolari amministrative, che non costituiscono fonti del diritto e, pertanto, non vincolano né i contribuenti né i giudici (cfr. Cass. 13/06/2018, n. 15482, in tema di mancato adempimento di oneri previsti nelle circolari amministrative in materia di agevolazioni tributarie; conforme Cass. 31/10/2018, n. 27782).*

L'obiettivo è quello di poter fornire una procedura chiara al contribuente per rimediare ad eventuali errori che sono sempre possibili anche in virtù della emendabilità della dichiarazione dei redditi in qualunque momento sancita dalla giurisprudenza di legittimità e di merito.

**Tematica: RICERCA COMMISSIONATA**

**Paragrafo . 4.2 Attività rilevanti**

Osservazioni: La Bozza di Circolare chiarisce che “le attività di ricerca e sviluppo debbano essere svolte sotto la direzione tecnica dell’investitore, utilizzando il personale di quest’ultimo”.

Si chiede che venga precisato se il personale del committente sia utilizzato solo per le attività di direzione tecnica oppure per tutta l’attività di R&D commissionata a terzi .

**Tematica: CALCOLO DELL’AGEVOLAZIONE IN PRESENZA DI MECCANISMO PREMIALE PER I SOFTWARE**

**Paragrafo 4.3 Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale**

Nel paragrafo § 4.3, in riferimento al software viene specificato che la maggiorazione del 110% delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione potrà essere effettuata a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE.

Come correttamente affermato da Codesta Spett.le Agenzia per “software protetto da copyright”, si intende un bene protetto dalla Legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. Legge sul diritto di autore), non essendo previsto per legge un titolo di privativa industriale volto a garantire e a tutelare le attività di ideazione e realizzazione del software.

Si rappresenta preliminarmente che la tutela giuridica del software prescinde da un titolo di privativa in quanto la protezione del diritto d’autore trascura qualsiasi formalità. Infatti, un software risulta tutelabile quando presenta le caratteristiche della creatività (definita da novità e originalità) e dell’estrinsecazione esterna. È fondamentale notare come la legge accordi protezione ad un’opera dell’ingegno creativa/originala in virtù del mero atto della sua creazione e dal momento stesso della creazione, senza che sia richiesta alcuna formalità costitutiva.

Sul punto, nel paragrafo 4.3 Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale, viene specificato che la registrazione dei software presso il Pubblico Registro alla SIAE, risulti necessaria per conferire una data certa per la creazione dell’opera al fine di poter beneficiare

del c.d. “meccanismo premiale”, che trova applicazione solo in relazione ai beni il cui titolo di privativa è stato conseguito a partire dal periodo d’imposta 2021 (in caso di periodo d’imposta coincidente con l’anno solare).

Si tratta, però, di una previsione poco condivisibile in quanto, come illustrato supra, la registrazione presso la SIAE, ha una valenza meramente “dichiarativa” e non “costitutiva” della tutela giuridica dell’IP.

Alla luce di ciò, lo Scrivente ritiene che richiedere al contribuente un adempimento ulteriore (generalmente facoltativo) rappresenterebbe un ulteriore aggravio di costi e adempimenti non necessari che non giustificano la necessità di una “data certa” già garantita dalla autocertificazione ai sensi del DPR 445/2000.

Qualora codesta spettabile Amministrazione ritenesse indispensabile tale adempimento, in un’ottica collaborativa, si propongono di seguito alcune ulteriori osservazioni.

Si suggerisce, nel rispetto del principio di affidamento e di buona fede, a codesta Spett.le Agenzia di prevedere un regime transitorio per il primo e per il secondo periodo d’imposta di applicazione del nuovo regime Patent box (i.e. periodi d’imposta 2021 e 2022 per i soggetti transitori), prevedendo che, ai fini del c.d. meccanismo premiale, la registrazione alla SIAE possa essere effettuata in un periodo d’imposta successivo, senza precludere la maggiorazione al 110% delle spese relative al recapture e senza l’applicazione di sanzioni e interessi.

Parimenti, tale regime transitorio dovrà essere applicato ai Disegni e modelli giuridicamente tutelati e in particolare alle fattispecie descritte dalle lettere a) e b) del paragrafo 4.3 della Bozza di Circolare non assoggettabili a tutela per mezzo di un titolo di privativa industriale e quindi esclusi dal meccanismo del recapture.

In merito alle modalità di esercizio di tale facoltà, si suggerisce il seguente approccio in caso di un software, protetto da copyright nel 2021, per il quale sono state sostenute spese agevolabili sostenute a partire dal 2013 e che viene registrato presso la SIAE nel 2023:

il recapture delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione del software per gli otto anni precedenti potrà essere effettuato a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2021, nonostante la formalità relativa alla registrazione alla SIAE venga effettuata nel 2023, senza applicazione di sanzioni, in vigenza di periodo transitorio in cui non erano stati forniti i chiarimenti specificati al paragrafo § 4.3. Di conseguenza si potrà beneficiare del

recapture a partire dal periodo d'imposta di protezione del software con copyright (i.e. nel caso dell'esempio 2021) e la relativa maggiorazione (relativa ai costi sostenuti dal periodo d'imposta 2013 al periodo d'imposta 2021) verrà esposta interamente nel modello Redditi 2022 (mediante dichiarazione integrativa).

Da ultimo, si invita a chiarire che con riferimento ai software venuti ad esistenza nel 2020 o in periodi d'imposta precedenti, che non beneficiano dunque del c.d. "meccanismo premiale" sia possibile agevolare le attività rilevanti, di cui al paragrafo 4.2, realizzate in ciascun esercizio di applicazione del regime in oggetto, attestando la titolarità dei diritti esclusivi sul software tramite la dichiarazione resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, senza la necessità di ottenere la registrazione alla SIAE per software già esistenti.

**Tematica: Spese agevolabili "assunte al netto di eventuali contributi** ricevuti dall'impresa per il loro finanziamento".

**Paragrafo 4.4.**

**Osservazioni:** La Bozza di Circolare precisa che i costi oggetto della maggiorazione di cui al nuovo regime Patent Box devono essere "assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall'impresa per il loro finanziamento".

Tale chiarimento non trova alcun riscontro nel contenuto della norma istitutiva del nuovo regime Patent Box (i.e., art. 6 del Decreto-Legge 21 ottobre 2021, n. 146), a differenza di quanto previsto in relazione al credito d'imposta R&SID, per il quale il legislatore dispone espressamente che la base di calcolo del credito d'imposta deve essere "assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili".

Alla luce di quanto sopra, sarebbe opportuno eliminare il suddetto riferimento presente nella Bozza di Circolare, in quanto non coerente con il dato normativo del nuovo regime Patent Box. Per quanto riguarda il credito d'imposta R&SID, invece, appare utile chiarire se il beneficio derivante dalla maggiorazione Patent Box debba essere considerato quale "sovvenzione" o "contributo" da decurtare dalla base di calcolo del credito d'imposta.

Sul punto, si ritiene che il beneficio Patent Box non si configuri quale "sovvenzione" o "contributo" rilevante ai fini in oggetto, poiché non costituisce un contributo "diretto" ricevuto



a valere sugli stessi costi ammissibili, ma un'agevolazione "indiretta" sotto forma di riduzione del reddito imponibile, la cui fruizione risente: i) per quanto riguarda l'IRES, della sussistenza di un reddito imponibile ovvero dei limiti dell'utilizzo delle perdite fiscali; ii) per quanto riguarda l'IRAP, della sussistenza di un valore della produzione netta positivo.

Qualora venisse confermato che il beneficio Patent Box rilevi ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, sarebbe opportuno fornire chiarimenti circa il comportamento che dovrà porre in essere il contribuente che ha usufruito del credito d'imposta in relazione ai periodi d'imposta 2020 e 2021, ossia antecedentemente alla pubblicazione di chiarimenti ufficiali in materia. A parere dello scrivente, nell'ipotesi di avvenuta compensazione del credito d'imposta R&SID, non dovrebbero rendersi applicabili le sanzioni previste per l'indebita compensazione di crediti d'imposta di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Da ultimo, si rileva come, laddove entrambe le misure rientrassero fra i "contributi" rilevanti ai fini in oggetto, lo scomputo di ciascun contributo dalla base di calcolo dell'altra misura risulterebbe di difficile applicazione sotto il profilo operativo in quanto ogni base di calcolo dovrebbe essere nettizzata dall'altro contributo ed inoltre ciò risulterebbe in contrasto con la volontà del legislatore di rendere possibile il cumulo tra il credito d'imposta R&SID e la maggiorazione Patent Box, come desumibile dall'abrogazione del divieto di cumulo previsto originariamente dalla norma istitutiva del nuovo regime Patent Box.

### **Osservazioni al Provvedimento**

#### **Tematica: 6 mesi di tempo ulteriore per la firma digitale con marca temporale - punto b) dello schema di Provvedimento**

Osservazioni/quesito Per quanto riguarda la modifica al punto 11.2 del Provvedimento n. 48243 Direttore Agenzia Entrate del 15/02/22, dove si dispone che per il primo periodo d'imposta di applicazione del regime la firma elettronica si possa apporre entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi, si chiede quanto segue:

Un soggetto che avesse già presentato nei termini ordinari la dichiarazione dei redditi ed esercitato l'opzione Patent Box, ma senza indicare la spunta del possesso documentazione, può procedere "ex post" alla predisposizione della documentazione idonea, avvalendosi dei sei mesi

aggiuntivi oppure si tratterebbe di un comportamento opportunistico analogo a quello citato al paragrafo 3.1 della bozza di circolare in materia di remissione in bonis, che non consentirebbe né di utilizzare la rimessione in bonis né i 6 mesi aggiuntivi?

In caso affermativo, è necessario ripresentare il modello redditi con una dichiarazione integrativa ripetendo l'opzione e aggiungendo la spunta sulla casella del possesso della documentazione, o è sufficiente segnalarlo con – ad esempio – una comunicazione via PEC?

## **Circolare**

**Tematica: requisiti per agevolazione e applicazione meccanismo premiale (autocertificazione vs. registrazione SIAE)**

### **Paragrafi 4.1.1. e 4.3**

**Osservazioni:** Le disposizioni del paragrafo 4.1.1 evidenziano che, sulla scorta della prassi consolidata in vigore del precedente regime di Patent Box, il possesso di una dichiarazione sostitutiva attestante la titolarità dei diritti del software, nonché la sussistenza degli altri requisiti di tutela, è sufficiente a rendere agevolabile tale software.

Nel paragrafo 4.3, invece, relativamente al meccanismo premiale, si evidenzia come (nonostante la tutela del software avvenga ai sensi del diritto d'autore e quindi con la creazione dell'opera, e non in base alla concessione di un titolo brevettuale) sia necessaria l'avvenuta registrazione del software presso l'apposito registro SIAE prima di poter agevolare i costi sostenuti per la sua creazione.

Combinando queste due disposizioni si evince che, apparentemente, l'autocertificazione sia sufficiente a rendere agevolabile un software, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo di imposta oggetto di dichiarazione e non anche a quelli sostenuti in esercizi precedenti, laddove presenti.

### **ESEMPIO**

Si supponga il caso di una società che nel 2020 ha iniziato a sviluppare un software, per poi completarlo e rilasciarlo nel 2021; si supponga che tale software non sia stato depositato presso l'apposito registro SIAE, ma che la società abbia esercitato l'opzione per il nuovo regime di

Patent Box per il periodo di imposta 2021 e, a tale scopo, predisposto una dichiarazione sostitutiva per il suddetto software, sulla base dell'esperienza derivante dal regime precedente; si supponga quindi che, nel modello redditi, la società abbia applicato la maggiorazione ai costi sostenuti negli anni 2020 e 2021, utilizzando il 2021 come anno di riferimento dal quale far decorrere il meccanismo premiale.

Stando al testo attuale della bozza di circolare, tale comportamento risulterebbe non corretto, almeno per quanto riguarda la possibilità di applicare la maggiorazione ai costi sostenuti nel 2020. In tal caso, quali conseguenze si prospettano a livello pratico? L'azienda deve forse restituire il beneficio percepito relativamente ai costi maggiorati per il 2020, fatta salva poi la possibilità di depositare il software presso la SIAE e ri-beneficiare dell'agevolazione in un secondo momento - ad esempio nel modello redditi 2024 relativo all'esercizio 2023 (cfr. quesito successivo)?

Dal punto di vista della tutela giuridica dei beni immateriali, l'ottenimento del titolo di privativa come quello che si ha alla concessione di un brevetto e l'ottenimento della registrazione di un software sono, a nostro avviso, due elementi non paragonabili tra loro.

Infatti, la concessione di titolo brevettuale costituisce necessariamente la fonte di tutela del bene immateriale, con efficacia a decorrere dalla data di deposito della domanda, mentre invece, come già evidenziato, la registrazione del software rappresenta un elemento di efficacia solamente dichiarativa di una tutela che è già esistente a partire dal momento della creazione dell'opera in base al diritto d'autore.

Il fatto di porre questi due elementi sullo stesso piano ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, pertanto, crea una asimmetria giuridica e temporale di trattamento tra le due diverse tipologie di beni immateriali, nonché una discrasia di carattere pratico (come nell'esempio sopra citato) nell'ambito della stessa categoria del software protetto da copyright per quanto riguarda il trattamento dei costi sostenuti nelle diverse annualità.

In sostanza: per quale motivo l'autocertificazione permette l'agevolabilità di un software, ma questo apparentemente vale solo per quanto riguarda i costi sostenuti nell'anno di opzione e non anche per quelli sostenuti in pregresso? Ovvero: se quanto viene dichiarato nell'autocertificazione è sufficiente a dimostrare l'esistenza e titolarità di un certo software, perché ciò dovrebbe essere sufficiente in relazione a un solo anno e non anche ai precedenti?

Per ovviare a questa asimmetria, occorrerebbe adottare uno dei due seguenti approcci:

- usare in modo estensivo il criterio dell'anno di creazione dell'opera in modo equipollente al titolo di privativa industriale, con la conseguenza di rendere l'autocertificazione un documento sufficiente ad agevolare i costi sostenuti per il software anche ai fini del meccanismo premiale (approccio che, a nostro avviso, sarebbe più corretto); oppure,
- usare il criterio dell'anno di registrazione e rendere l'ottenimento della registrazione alla SIAE un requisito necessario in ogni circostanza - caso in cui, comunque di conseguenza, diventerebbe del tutto inutile menzionare in circolare l'autocertificazione come documento sufficiente a provare l'esistenza del bene, se l'unico documento in grado di rendere rilevanti i costi è la registrazione SIAE.

Poiché l'anno di creazione dell'opera, tecnicamente, sta al copyright come l'anno di concessione del brevetto sta al brevetto, si ritiene, in buona sostanza, che interpretare per estensione l'anno di creazione come equivalente a quello di ottenimento di un titolo di privativa industriale - dato che per il software non è previsto - sia corretto, legittimo e fondato almeno quanto (se non di più) interpretare il concetto di titolo di privativa industriale estendendolo alla registrazione SIAE, come avviene di fatto nella bozza di circolare.

Qualora l'Agenzia delle Entrate non recepisce quanto fin qui esposto, si renderebbe opportuna almeno l'introduzione di elementi di flessibilità applicativa per i contribuenti che avessero già adottato la soluzione interpretativa sopra illustrata.

Soluzione interpretativa che, in mancanza di altri elementi chiarificatori come quelli che la stessa circolare dovrebbe fornire (purtroppo solo a diversi mesi di distanza dall'introduzione del regime), dovrebbe ritenersi a tutti gli effetti legittima e non "sanzionabile".

Ad esempio, si suggerisce di prevedere una disposizione di portata analoga a quella dei sei mesi aggiuntivi per apporre la firma digitale con marca temporale, in forza della quale, per le sole opzioni esercitate a valere sul primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime, il meccanismo premiale si possa applicare anche ai software che hanno ottenuto una registrazione SIAE entro un anno dalla data di esercizio dell'opzione e/o per i quali sia stata predisposta almeno una dichiarazione sostitutiva.

Si segnala inoltre un altro tema legato alla registrazione SIAE, che si collega e si completa con il tema del punto precedente: la possibilità che, utilizzandolo come vincolo per l'utilizzo del

meccanismo premiale, si crei un margine non indifferente di discrezionalità e comportamenti opportunistici da parte dei contribuenti.

Infatti, mentre le tempistiche e procedure di concessione di un brevetto dipendono interamente dall'ufficio brevetti presso il quale è stata depositata la domanda, il deposito di un software presso il registro SIAE può avvenire pressoché in qualsiasi momento dopo la sua creazione a discrezione del depositante, essendo facoltativo, e con la prospettiva di ottenere una registrazione in tempi verosimilmente brevi.

In altri termini, le tempistiche di ottenimento del "titolo di privativa" così inteso sono sostanzialmente slegate

dall'anno effettivo di creazione dell'opera (cioè la fonte effettiva di tutela del software).

Lo strumento della registrazione SIAE, perciò, si presterebbe ad essere utilizzato in modo opportunistico per rendere agevolabili dei software con tempistiche a discrezione dell'azienda interessata: indipendentemente dagli anni in cui l'azienda ha sostenuto i costi per sviluppare tale software (si supponga ad esempio che si tratti del 2020 e del 2021), l'azienda potrebbe scegliere di depositare il software anche nel 2023 o nel 2024 ed esercitare l'opzione per agevolare i medesimi costi in questo o in quell'esercizio, in base a mere valutazioni di opportunità (sulla scorta di quanto citato al paragrafo 3.1 della bozza di circolare in materia di remissione in bonis).

#### ESEMPIO

Si supponga il caso di una società che, nel corso del 2020, abbia sviluppato e completato un software, per poi esercitare l'opzione Patent Box a valere sull'esercizio 2021. Utilizzando l'anno di creazione come criterio, i costi di sviluppo sostenuti nel 2020 non sarebbero agevolabili con il meccanismo premiale nell'opzione 2021, né lo sarebbero mai negli anni successivi, esattamente come in nessun caso sono agevolabili i costi sostenuti nel 2020 per un brevetto concesso nel 2020. Diversamente, valendo il criterio della registrazione SIAE: la società avrebbe potuto agevolare i costi del 2020 se la registrazione SIAE fosse avvenuta nel anno 2021, mentre non avrebbe potuto farlo se la registrazione SIAE fosse avvenuta nello stesso 2020, né a valere sul 2021 né in un'opzione successiva; oppure, infine, non avrebbe potuto agevolare i costi del 2020 se la registrazione SIAE fosse avvenuta nel 2022 (o nel 2023), ma avrebbe potuto attendere e agevolarli successivamente con un'opzione a valere sull'esercizio 2022 (o 2023).

Mantenere inalterata l'impostazione attualmente presente nella bozza comporterebbe, di fatto, un incentivo per le aziende a registrare presso la SIAE tutti i software esistenti a un dato momento (ad esempio, decidere nel 2023 di depositare alla SIAE software creati nel corso di più anni a partire dal 2016), senza peraltro che ciò significhi necessariamente incentivare anche lo sviluppo di nuovi software.

Il combinato disposto delle normative, infatti, lascia la possibilità di utilizzare il meccanismo premiale sugli anni pregressi senza necessariamente aver sostenuto costi per attività rilevanti anche nel periodo di imposta nel quale viene esercitata l'opzione.

#### **TEMATICA**

Opzione per il nuovo Patent Box

#### **PARAGRAFO DELLA CIRCOLARE**

Paragrafo 3.1

#### **OSSERVAZIONE**

Mancanza di chiarezza della disposizione "Tale opzione è irrevocabile, rinnovabile e di durata pari a cinque periodi di imposta".

#### **CONTRIBUTO**

L'articolo 6 del D.L. 21.10.2021, n. 146, dispone al comma 1:

*I soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo. L'opzione ha durata per cinque periodi d'imposta ed è irrevocabile e rinnovabile.*

Il Provvedimento Agenzia Entrate 15.2.2022 n. 48243 nelle definizioni, riporta:

*per "opzione PB" si intende l'opzione di durata quinquennale prevista dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.*

Nello stesso provvedimento appena citato, al punto 1.1 si legge:

*1.1 Possono optare per il nuovo regime Patent box (opzione nuovo PB), a condizione che svolgano le attività rilevanti di cui al successivo punto 3, tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, ...*

Quindi, l'opzione per il nuovo Patent Box riprende letteralmente le disposizioni del "vecchio" PB.

La disposizione applicata al vecchio PB, in merito alla durata e alla revocabilità, ha ampiamente senso in quanto ci si riferiva (semplificando) ad un sistema di tassazione del reddito derivante

dallo sfruttamento dell'*intangibile* prodotto nei cinque anni successivi. Il regime potrebbe essere più o meno conveniente per l'impresa nel tempo, quindi, la stessa, essendo vincolata, non potrebbe revocare la scelta fatta anche nel caso in cui in uno o più esercizi successivi, il regime opzionale fosse contro il proprio interesse.

Non riusciamo a capire il senso della medesima disposizione applicata al nuovo BP. Quest'ultimo infatti consiste in una variazione in diminuzione da indicare nella dichiarazione dei redditi, tesa a beneficiare di una minore tassazione sui costi sostenuti in R&S per la realizzazione del bene immateriale. Quindi, un beneficio che si ottiene una sola volta, con riferimento alle spese sostenute fino all'ottavo anno precedente l'ottenimento della privativa. Negli anni successivi non avremmo nessun beneficio né nessun altro adempimento per cui il vincolo parrebbe non avere senso logico.

Provando ad ipotizzare un qualche riflesso pluriennale, potremmo ipotizzare di ritenere che la stessa variazione in diminuzione dall'imponibile fiscale, calcolata per la prima annualità, potesse (meglio dovesse) essere riportata nei cinque esercizi successivi e addirittura essere rinnovabile. Questa ipotesi sarebbe ancora meno credibile.

#### **FINALITÀ**

Richiesta di chiarimento, magari con uno o più esempi, dell'applicazione pluriennale del vincolo sull'opzione.