

Milano, 31 Gennaio 2023

Spett.le

AGENZIA DELLE ENTRATE

Via Giorgione 106

00147 ROMA (RM)

OGGETTO: osservazioni alla consultazione pubblica indetta in data 17 gennaio 2023

Nel ringraziare dell'opportunità fornita, si producono a mezzo della presente le osservazioni in merito alla consultazione pubblica indetta dall'Agenzia delle Entrate in data 17 gennaio 2023 relativa alla bozza di Circolare recante chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del c.d. "Nuovo Patent Box" - Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146., nonché circa i proposti emendamenti al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 in attuazione dall'Articolo 6 del decreto- legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, così come successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234.

Il Presidente

Dr. Fabiano Rinaldi



CENTRO RICERCHE E STUDI DEI LAGHI SRL

Sede legale Via Vittor Pisani, 8 20124 Milano (MI) • Tel. +39 02 453 77 665

Sede operativa Via Belvedere, 18 22060 Campione d'Italia (CO) • T. +39 031 537 00 35

info@crslaghi.net • crs.deilaghi@legalmail.it • www.crslaghi.net

Capitale Sociale Euro 1.000.000 i.v. • C.F. e P.IVA IT 03593350121 • REA MI-2123115

1. REMISSIONE IN BONIS

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 l'assenza di attività di accertamento avviate da parte dell'Amministrazione finanziaria e la "buona fede"¹ 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 quinquennale 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 D.L. Crescita 2019;
- 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 OD, 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.²

¹ L'Agenzia argomenta nella Circolare 38E 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."

² 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. 471.³

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.”*

³ 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.”*

2. SPESE “INTRA MUROS”

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

Paragrafo: 4.2 rubricato “attività rilevanti”

Osservazioni: il Provvedimento 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;*
- b) *le attività classificabili come innovazione tecnologica ai sensi dell'articolo 3 del decreto MISE;*
- c) *le attività classificabili come design e ideazione estetica ai sensi dell'articolo 4 del decreto MISE;*
- 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) *le attività di ricerca fondamentale indicate all'articolo 2, lettera a), del decreto MISE;*
- b) *le attività di ideazione e realizzazione del software protetto da copyright.*

Nell'elencare le rispettive categorie, il suddetto Provvedimento stabilisce che si debbano adottare i principi di cui al Decreto 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico, recante le disposizioni applicative dei crediti 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 sviluppo⁴, 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

⁴ 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 gruppo⁵.

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*

⁵ 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").⁶

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. In ogni caso, sulla scorta del richiamato quadro normativo e di prassi, e tenuti anche in considerazione i principi OCSE applicabili al Nuovo Patent Box⁷, sarebbe opportuno che

⁶ 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."*

⁷ 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 dalla Linee Guida 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

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'Agenzia delle Entrate.

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

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

3. TITOLO DI PRIVATIVA INDUSTRIALE

Tematica: la nozione di “titolo di privativa industriale” relativamente ad i 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, sulla scorta del comma 10-bis dell’articolo, è previsto uno specifico “meccanismo premiale”, ivi intendendosi un meccanismo applicativo previsto dal comma 10-bis dell’articolo 6, 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.

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.⁸ La definizione di “privativa

⁸ 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

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 della 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 leggasi 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 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, nelle more 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 stessa della creazione dell’opera, giacché lo scopo di tale registrazione consiste

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.

nel documentare, con pubblica fede, la c.d. “prova di anteriorità”. In tal senso leggesi 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 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, e che lo stesso sia escluso, salvo eccezioni, al perimetro del brevetto, si ritiene che la nozione di “titolo di privativa industriale” in ambito software debba più propriamente intendersi, ai fini del DL 146/2021 ed della bozza in commento, quale “titolo di protezione giuridica”, coincidente invero con il semplice momento di genesi del software anziché come la, eventuale, registrazione del software presso un organismo pubblico.

La conseguenza della suddetta riflessione consiste nella possibilità di effettuare il *recapture* dei costi sostenuti in previsione della creazione di un software a decorrere dall’anno dell’avvenuta creazione del medesimo, anziché essere subordinato alla sua registrazione, poiché per l’appunto la semplice creazione ne garantisce la piena tutela giuridica.

Più precisamente, tale avvenuta creazione potrebbe essere documentata nelle more stabilite dalla previgente prassi in tema di “Precedente Regime Patent Box”, ovvero in redigendo una dichiarazione nelle modalità previste al paragrafo 4.1.1. della Circolare 11E del 2017 da inserire all’interno della “documentazione idonea”.⁹

⁹ Tale documento di prassi stabiliva relativamente ad i 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 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 nelle more del DPR 445/2000, consente di determinare con pubblica fede, l’esistenza dell’opera, l’anteriorità e la data di prima pubblicazione.

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 nel chiarire 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, precisa al paragrafo 4.5 che *"In coerenza con quanto previsto dal punto 2.2 del Provvedimento – secondo cui «per la definizione dei beni immateriali di cui al punto 2.1 e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione» – si precisa che la registrazione rileva ai fini della disciplina in commento se eseguita in Paesi dell'Unione europea o in Paesi con i quali sono in vigore i predetti trattati e convenzioni internazionali."* Poiché solo una parte dei Paesi contraenti la Convenzione di Ginevra hanno istituito degli organismi pubblici di registrazione del software, proprio in virtù della natura facoltativa di tale deposito, 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, in violazione dell'articolo 5 comma 2 della Convenzione di Ginevra.¹⁰

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

¹⁰ Uno dei principi fondamentali della Convenzione di Berna 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."*

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.¹¹

Infine, in subordine alla eventuale necessità di 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. 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 11E del 2017, sarebbero sottoposti ad un adempimento a posteriori, e pertanto in violazione delle disposizioni di cui all’articolo 2 e 3 della Legge 27 luglio 2000 n. 212; si auspica quindi, 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”.

¹¹ Risposta ad Interpello 956-649/2022

4. CAUSE SOGGETTIVE DI DECADENZA

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; 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 dell'articolo 25 della Costituzione e che detti atti di prassi, quali ad esempio la bozza di circolare in commento, non sono fonti di diritto.¹²

¹² 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).*