

Spettabile

AGENZIA DELLE ENTRATE

E-mail: dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Milano, 3 Febbraio 2023

Tematica: Consultazione pubblica sulla bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e sullo schema di provvedimento recante modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022

Nel ringraziare per l'opportunità concessa mediante la procedura di consultazione pubblica della bozza della Circolare dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, anche "**Bozza di Circolare**") recante "*Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 6, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146*", nonché della bozza di Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, anche "**Bozza di Provvedimento**") recante "*Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 in tema di 'nuovo regime patent box' introdotto 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*" (di seguito, "**Provvedimento**") si formulano qui di seguito talune osservazioni.

Per comodità di riferimento, le osservazioni riferite alla Bozza di Circolare saranno elencate in corrispondenza di ciascun paragrafo interessato seguendone la relativa numerazione.

Paragrafo n. 3.1: modalità di accesso

Decorrenza del maggior termine previsto per l'apposizione della firma elettronica con marca temporale per il primo periodo d'imposta di applicazione della disciplina e termine entro cui poter indicare in dichiarazione l'importo dell'agevolazione spettante per il periodo d'imposta 2021.

La Bozza di Circolare, riprendendo quanto già previsto nella modifica proposta al punto 1. lett. b) della Bozza di Provvedimento, chiarisce che *"per il primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime Patent box la firma elettronica con marca temporale può essere apposta entro 6 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi"* (cfr. pag. 17).

Con riferimento a quanto sopra, premesso che l'esercizio dell'opzione quinquennale per il nuovo regime Patent box (c.d. "opzione nuovo PB"), nonché per la comunicazione della volontà di predisporre la documentazione per beneficiare dell'esimente sanzionatoria ("opzione OD nuovo PB") possono essere esercitate anche tardivamente, nella dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine ordinario e, di conseguenza, con riferimento al periodo d'imposta 2021, entro il 28 febbraio 2023, sarebbe opportuno precisare che il maggior termine di sei mesi per la predisposizione della documentazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente ha esercitato l'opzione OD nuovo PB (quindi al più tardi entro il termine di sei mesi dal 28 febbraio 2023).

Inoltre, occorrerebbe precisare che, con riferimento al periodo d'imposta 2021, al fine del valido esercizio delle opzioni nuovo PB e OD nuovo PB entro il 28 febbraio 2023 il contribuente deve soltanto provvedere alla compilazione del rigo OP21 caselle 1 e 2, mentre non è necessario procedere entro tale termine anche alla compilazione dei righi RS 530 – 532 né indicare l'importo della relativa variazione in diminuzione nel rigo RF 55 cod. 86. Infatti, come indicato anche nelle istruzioni al modello Unico SC 2022 (cfr. pag. 2) ai fini dell'esercizio dell'opzione è sufficiente compilare il quadro OP, mentre il quadro RS ha funzione di monitoraggio (*"Per usufruire della predetta disciplina è stato previsto nel quadro OP, sezione IV, l'esercizio dell'opzione nonché nel quadro RS (righi da RS530 a RS532), il monitoraggio dei dati utili relativi ai beni oggetto del Patent box (articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, come modificato dall'art. 1, comma 10, lett. a), della legge 30 dicembre 2021, n. 234)"*).

La compilazione dei rigi RS 530 – 532 e del rigo RF 55 cod. 86 potrà quindi essere effettuata per la prima volta contestualmente al completamento della documentazione idonea per beneficiare del regime di *penalty protection*. Di conseguenza, entro il medesimo termine di 6 mesi previsto per l'apposizione della firma elettronica con marca temporale sulla suddetta documentazione, il contribuente potrà presentare una dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 nella quale saranno indicati i dati relativi ai beni immateriali agevolati e l'ammontare della variazione in diminuzione spettante a titolo di nuovo Patent Box.

Paragrafo n. 4.2: attività rilevanti

Svolgimento di attività rilevanti che non conducano allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolato

Si chiede di precisare che possono rientrare tra i costi agevolabili anche i costi per attività rilevanti - svolte successivamente all'ottenimento di un titolo di privativa industriale (ad esempio un brevetto) - necessarie al fine di poter sfruttare economicamente il brevetto. Ciò sia nel caso in cui le attività rilevanti abbiano esito positivo e il contribuente riesca effettivamente a sfruttare economicamente il bene in parola (mettendo ad esempio in commercio un nuovo prodotto o servizio che incorpora il brevetto), sia nel caso in cui le attività rilevanti non abbiano esito positivo e, quindi, il contribuente non riesca a sfruttare effettivamente il bene immateriale (ad esempio non mettendo in commercio alcun prodotto nuovo).

A questo proposito si consideri, ad esempio, quanto accade nel settore farmaceutico nel quale in genere trascorrono diversi anni tra l'ottenimento di un brevetto (preceduto da attività di ricerca fondamentale) e l'effettiva commercializzazione del farmaco che incorpora il brevetto, a seguito del rilascio dell'autorizzazione alla messa in commercio. Infatti, il rilascio dell'autorizzazione alla messa in commercio di un farmaco richiede il positivo completamento di rilevanti attività di ricerca e sviluppo (cd. attività di ricerca pre-clinica e clinica, le cui fasi da 1 a 4 sono incluse espressamente dal Manuale di Frascati tra le attività di ricerca di sviluppo¹)

¹ Cfr. punto 2.61 del Manuale di Frascati in cui è precisato che: "*For the purposes of international comparison, by convention, clinical trial phases 1, 2 and 3 can be treated as R&D. Phase 4 clinical trials, which continue testing the drug or treatment after approval and manufacture, should only be treated as R&D if they bring about a further scientific or technological advance. Moreover, not all*

che sono normalmente svolte dopo l'ottenimento del brevetto, ed il cui esito non è sempre positivo. I costi sostenuti dall'impresa farmaceutica per le attività rilevanti dovrebbero rientrare nell'agevolazione (mediante il cd. meccanismo premiale per la parte dei costi sostenuti fino all'ottenimento del brevetto; mediante meccanismo ordinario per i costi sostenuti successivamente) a prescindere dal fatto che ad esito delle attività rilevanti vi sia l'immissione in commercio di un nuovo farmaco che incorpora il brevetto.

La precisazione richiesta è peraltro del tutto conforme alla nozione di investitore, che rappresenta il requisito di ordine soggettivo per l'accesso al nuovo Patent box (cfr. pag. 12 della Bozza di Circolare, ove si precisa che per investitori *“debbono intendersi coloro che esercitano le attività di ricerca e sviluppo indicate al punto 3 del Provvedimento, e cioè coloro che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile - sempre che tale bene venga utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa e a prescindere dalla titolarità giuridica dello stesso - e che sostengono, rimanendone incisi, i costi relativi agli investimenti effettuati, assumendone i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati”* (sottolineature aggiunte)) e alla nozione di utilizzo diretto, definito nel Provvedimento come *“l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare dello stesso”* (cfr. par. 2.3. a) del Provvedimento). Dalle riportate definizioni risulta chiaramente che gli elementi essenziali per fruire dell'agevolazione sono l'effettuazione delle attività rilevanti e il sostenimento dei rischi di insuccesso alle stesse collegati, mentre l'ottenimento di un effettivo sfruttamento economico del bene immateriale è contemplato come una mera eventualità.

Paragrafo n. 4.3: concetto di attività rilevanti ai fini del cd. meccanismo premiale

Rapporto tra il meccanismo ordinario e il cd. meccanismo premiale

Si chiede di chiarire se le attività rilevanti poste in essere con riguardo a un bene immateriale agevolabile già esistente, ad esito delle quali venga creato “per gemmazione” un nuovo bene immateriale possano essere agevolate con il regime ordinario (e, quindi, i relativi costi possano essere agevolati su base annuale) o, in alternativa, con il meccanismo premiale (e, quindi, i

activities undertaken prior to permission to manufacture are considered to be R&D, especially when there is a significant wait after the completion of phase 3 trials, during which activities related to marketing and process development may be started”.

relativi costi potranno essere agevolati con il meccanismo di *recapture* solo nel momento in cui viene ottenuto il nuovo titolo di privativa industriale).

Tale circostanza assume particolare rilievo, ad esempio, per i contribuenti attivi nel settore dello sviluppo di software, in cui è frequente che lo svolgimento delle attività di sviluppo, mantenimento ed accrescimento di un software protetto da copyright già esistente conduca alla realizzazione di una nuova versione dello stesso, suscettibile di autonoma commercializzazione e qualificabile come bene immateriale autonomo.

Dimostrazione dell'ottenimento del diritto di privativa industriale in relazione al software

Nella Bozza di Circolare è affermato che: *“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, si ritiene che tali attività possano considerarsi rilevanti nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE”*.

A tal riguardo va ricordato che il software, come espressamente riconosciuto anche nella medesima Bozza di Circolare, è tutelato giuridicamente dalla normativa sul diritto d'autore dal momento della sua creazione, senza che vi sia necessità di una apposita certificazione da parte di un ente preposto. In tal senso, la registrazione del software nel registro pubblico speciale istituito presso la SIAE e regolamentato dal D.P.C.M. 3 gennaio 1994 n. 244, ha valore meramente dichiarativo e non costitutivo, rappresentando un adempimento facoltativo utile ai fini meramente probatori, e cioè per dare certezza riguardo all'esistenza e paternità dello stesso.

In considerazione di ciò, molti operatori del settore che non hanno proceduto finora al deposito dei nuovi software presso la SIAE, si troverebbero di fatto esclusi dalla possibilità di beneficiare del meccanismo premiale in relazione ai software creati negli anni 2021 e 2022.

Di conseguenza si chiede, quanto meno in via transitoria e limitatamente agli anni 2021 e 2022, di rivedere la posizione espressa nella Bozza di Circolare, dando al contribuente la possibilità di provare, con altre idonee modalità, l'ottenimento del diritto di privativa industriale sul software.

A tale scopo, si potrebbe considerare:

- i. di estendere la portata applicativa di quanto già stabilito dal paragrafo 4.1.1 della Bozza di Circolare con riferimento all'esistenza dell'software, dando quindi la possibilità di attestare anche l'avvenuta creazione del software attraverso una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445;
- ii. di poter fare riferimento alle risultanze del sistema gestionale dal quale risulti il *tracking and tracing* dello stato dei diversi progetti di ricerca e sviluppo e/o alle risultanze della contabilità (potendosi, ad esempio, dimostrare il completamento della creazione del software attraverso l'inizio del processo di ammortamento dei costi di sviluppo del software capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale, posto che l'ammortamento dei costi capitalizzati – in base a corretti principi contabili – è consentito nell'esercizio in cui il software diviene disponibile per la commercializzazione²).

* * *

Ringraziandovi per l'occasione di confronto concessa, restiamo a disposizione per ogni eventuale chiarimento necessario in merito a quanto sopra esposto. Eventuali richieste potranno essere inoltrate al seguente indirizzo e-mail: studio@frmtax.it.

Cordiali saluti.



(Francesco Facchini)



(Luca Rossi)



(Riccardo Michelutti)

² Si veda infatti al riguardo quanto previsto dall'OIC 24, par. 61, secondo cui l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali decorre "dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso" nonché dallo IAS 38, par. 97, secondo cui l'ammortamento delle attività immateriali con una vita utile definita "deve iniziare quando l'attività è disponibile all'utilizzo".