

Syntex Stp S.p.A.  
via Campo di Marte, 19  
06124 – PERUGIA (PG)  
Pec: [valentinopannacci@pec.it](mailto:valentinopannacci@pec.it)

Destinatario: Agenzia delle Entrate

Mittente: Syntex Stp S.p.A. – Dott. Valentino Pannacci

2 febbraio 2023

**“Consultazione pubblica del 17 gennaio 2023 sulla bozza di Circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box (introdotto dall’articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146) e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022”.**

## **Introduzione**

La bozza di Circolare pubblicata in consultazione pubblica in data 17 gennaio 2023 (di seguito la “bozza di Circolare”) contiene importanti indicazioni e chiarimenti con riferimento alle finalità, struttura e contenuto in merito al nuovo regime Patent Box (introdotto dall’articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215).

La materia è caratterizzata da una notevole complessità tecnica. In tale situazione è comprensibile come l’introduzione di alcuni chiarimenti si accompagni ad una serie di dubbi e criticità connessi alla corretta applicazione del regime.

La possibilità offerta ai soggetti interessati di produrre commenti rappresenta una preziosa opportunità di confronto al fine di costruire maggiori certezze.

A tal fine Syntex Stp S.p.A. desidera con il presente contributo mettere a disposizione i propri commenti ed osservazioni.

Ad ogni modo Syntex Stp S.p.A. sin da ora manifesta la propria piena disponibilità, se ritenuto opportuno, ad effettuare approfondimenti e/o a fornire chiarimenti in forma scritta o orale, a partecipare a specifici incontri od altre iniziative ritenute appropriate nell'ambito della presente consultazione.

\*\*\*

**Tematica 1:** Interpretazione della norma (articolo 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215) con riferimento alla corretta applicazione del meccanismo di premiale (*recapture*) alla seguente categoria di bene immateriale:

- disegni e modelli non registrati.

### ***Paragrafo della circolare***

Al fine di chiarire il “concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale”, al **paragrafo 4, sub-paragrafo 4.3**, della suddetta bozza di Circolare, con riferimento ai disegni e modelli non registrati, è stato precisato che:

*“L’ampliamento delle attività rilevanti in relazione al “meccanismo premiale” - coerentemente alla ratio della norma - è funzionale al recupero di quelle attività di ricerca, e di conseguenza dei costi, svolte al fine della creazione del bene immateriale e dell’ottenimento del titolo di privativa industriale.*

*Si precisa, al riguardo, come chiarito anche al paragrafo 2, che il comma 10-bis consente la fruizione del meccanismo premiale a decorrere dal periodo d’imposta in cui il contribuente ha ottenuto il titolo di privativa industriale.*

*Si ritiene, pertanto, che, con riferimento ai disegni e modelli non registrati, agevolabili a partire dal periodo in corso alla data di prima divulgazione al pubblico, non sia possibile procedere ad un recapture dei costi precedentemente sostenuti in quanto manca un*

*titolo di privativa industriale, conseguibile solo mediante registrazione.”*

### **Osservazione**

La norma prevede l'agevolabilità ai fini del Patent Box di disegni e modelli giuridicamente tutelati, prevedendo per questi la possibilità di fruire della maggiorazione del 110% delle relative spese di ricerca e sviluppo.

Tra essi, come correttamente riportato dalla bozza di Circolare al sub-paragrafo 4.1.3., vanno ricompresi anche quelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità.

Il sub-paragrafo 4.3, sembrerebbe escludere in maniera categorica la possibilità, per i disegni e modelli non registrati ma giuridicamente tutelati, di accedere al meccanismo di *recapture*, con ciò determinando le seguenti ed evidenti distorsioni:

- 1) Si pensi, ad esempio, ad un modello non registrato giuridicamente tutelato reso noto al pubblico per la prima volta nel mese di gennaio (in ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare), per il quale le attività di design siano state svolte nel periodo giugno-dicembre dell'anno precedente. Con riferimento a tale ipotetico modello, non solo non sarebbe possibile procedere ad un *recapture* dei costi precedentemente sostenuti ma, di fatto, lo stesso non darebbe origine a nessuna agevolazione, in quanto nessun costo è stato sostenuto nell'anno di prima divulgazione.

Risulta evidente che, la dizione generica utilizzata dal legislatore, "*ottenimento della privativa industriale*", sia una formula generale da intendersi valida per tutti i beni immateriali, e non debba intendersi finalizzata ad attuare una selezione tra i beni che possono o non possono ottenere il beneficio del *recapture*. Infatti, è pacifico che il legislatore abbia esteso il concetto di "privativa industriale" anche al software (espressamente citato come bene eleggibile per il meccanismo di *recapture*), pur non esistendo, di fatto, per tale bene la possibilità di ottenere una privativa industriale.

Pertanto, riteniamo che il concetto di “*ottenimento di privativa industriale*”, dovrebbe essere interpretato in maniera estensiva, quale momento in cui i beni, benché non registrati o non registrabili, vengono ad esistenza ed iniziano a godere della tutela giuridica (e questo vale sia per i disegni e modelli sia per i software richiamati espressamente nell’ambito del meccanismo premiale). Tale momento per i modelli non registrati corrisponde alla prima divulgazione al pubblico, mentre per i software, secondo la legge sul diritto d’autore, deve identificarsi con il momento di creazione dell’opera.

- 2) Si pensi poi al caso in cui lo stesso modello di cui al punto precedente, fosse invece stato reso noto al pubblico nel mese di dicembre (esercizio coincidente con l’anno solare), e le cui attività di design siano state svolte nel periodo giugno-novembre del medesimo anno di prima divulgazione. Questo modello, stando all’interpretazione dell’Agenzia, sarebbe agevolabile e darebbe origine ad un beneficio pieno, dal momento che le spese sono state sostenute nell’anno in cui è avvenuta la prima divulgazione, a differenza dell’altro ipotetico modello (cfr. punto 1) reso noto al pubblico a gennaio, il quale non darebbe origine a nessuna agevolazione. Si verrebbe a creare quindi una discriminante legata al momento in cui il bene viene reso noto al pubblico, che non sembrerebbe avere alcuna giustificazione, né teorica né legislativa.

### **Contributo**

Sulla base di quanto sopra, un’interpretazione estensiva della norma determinerebbe una visione più ragionevole, prevedendo, dunque, la possibilità anche per i modelli e disegni non registrati di poter godere del meccanismo premiale.

In tal caso si ritiene che la data di prima divulgazione rappresenti il momento dal quale decorre il periodo per poter attuare il meccanismo premiale.

### ***Finalità***

Lo scopo è quello di evitare la presenza di evidenti meccanismi distorsivi nell'applicazione della norma e di creare una selezione tra i beni che possono o non possono ottenere il *recapture*. Da una parte quindi sembrerebbe che, per l'accesso al regime, sia sufficiente la tutela giuridica del bene (ottenibile anche senza registrazione), ma di fatto si richiede l'effettiva registrazione degli stessi ai fini dell'accesso al meccanismo premiale di *recapture*.

In alcuni casi, come nell'esempio riportato sopra, la mancata possibilità di applicare il meccanismo premiale, di fatto, non consentirebbe al modello non registrato di accedere ad alcuna agevolazione.

**Tematica 2:** Interpretazione della norma (articolo 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215) con riferimento alla corretta applicazione del meccanismo di premiale (*recapture*) alla seguente categoria di bene immateriale:

- software coperto da *copyright*.

### ***Paragrafo della circolare***

Al fine di chiarire il “concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale”, al **paragrafo 4, sub-paragrafo 4.3**, della suddetta bozza di circolare, con riferimento alle attività di ideazione e realizzazione del software, è stato precisato 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.*

*In riferimento al software, la maggiorazione del 110% delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione potrà quindi essere effettuata a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. 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.”*

### **Osservazione**

È noto, ed è stato più volte chiarito anche dalla stessa Agenzia (vedasi, a titolo di esempio, tra le altre Circolare n.11/E del 2016, paragrafo 4.1.1, risposta ad interpello n. 73 del 2 febbraio 2021) che la protezione del software, bene immateriale tutelato dalla normativa sul diritto d'autore (l. 633/1941) in quanto ritenuto opera dell'ingegno a carattere creativo, nasce automaticamente con la sua creazione. Dal momento che i diritti d'autore di qualsiasi opera di ingegno – e quindi anche del software - possono essere esercitati per il solo fatto dell'avvenuta creazione, di conseguenza la registrazione dello stesso alla SIAE non assume alcuna valenza di privativa industriale né di tutela del bene.

Sul punto, vale la pena infatti evidenziare che la SIAE non svolge alcuna verifica né sulla ricorrenza dei presupposti di legge per considerare il software protetto dal diritto d'autore, né circa le informazioni fornite dal richiedente in ordine alla paternità dello stesso.

Pertanto, non si comprende la differenza di efficacia rispetto ad una autodichiarazione del proprietario e/o creatore del software, elemento questo che era stato ritenuto sufficiente prova dell'esistenza e validità del software tanto dal legislatore quanto da Codesta Agenzia.

La registrazione del software, infatti, è volontaria, avendo carattere facoltativo, in quanto, come per le altre opere tutelabili dal diritto d'autore, il diritto nasce dalla creazione e non dalla registrazione dell'opera alla SIAE e non conferisce comunque all'opera depositata alcuna tutela.

Pertanto, l'introduzione di tale obbligo di registrazione alla SIAE, in netta discontinuità con quanto fino ad oggi previsto in tema Patent box (il software coperto da copyright era presente anche nella precedente normativa, e mai ne è stata richiesta per l'accesso la registrazione alla SIAE) ha come unici risultati tecnici:

1) introdurre un ulteriore obbligo in capo al contribuente per poter accedere al meccanismo di *recapture*, senza che ciò conferisca alcuna tutela giuridica o privativa industriale al software;

2) impedire, di fatto, l'applicazione del meccanismo di *recapture* con riferimento ai software per gli anni 2021 e 2022, sulla base di una interpretazione resa nota solamente nel 2023, la quale oltre ad essere incoerente con il passato, è altresì basata su un obbligo di carattere puramente formale e non sostanziale. Infatti, un contribuente che, ad esempio, abbia creato/pubblicato un software nel 2021 senza registrarlo alla SIAE, si troverebbe oggi, stando all'interpretazione della circolare, a doverlo registrare nel 2023 con l'evidente effetto di differire di due anni, immotivatamente, la possibilità di agevolare il bene col meccanismo di *recapture*;

3) creare un'evidente discrasia, apparentemente immotivata, tra le attività svolte nel corso dell'anno, le quali sarebbero agevolabili anche in assenza di registrazione alla SIAE (chiaramente ricorrendo i presupposti del *copyright* e purché le stesse siano inquadrabili come innovazione o ricerca e sviluppo) e quelle che invece sono state svolte negli anni precedenti, le quali appunto richiederebbero la registrazione alla SIAE per essere recuperate.

La scrivente ritiene che la *ratio* del meccanismo di *recapture* per il software fosse quella di ampliare il novero delle attività agevolabili (rispetto a quelle di ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica richiamate nell'ambito delle attività rilevanti), dal momento che viene prevista anche la fase di ideazione e creazione del software, e non certo quella di vincolare la possibilità di recupero a elementi che nulla hanno a che vedere con l'ottenimento della privativa industriale o la tutela giuridica del bene.

Fermo quanto precede, occorre anche evidenziare come – di fatto – tale previsione vada ad introdurre un ulteriore presupposto oggettivo per l’accesso, pieno e paritario con altri contribuenti, all’agevolazione in parola, in tal senso richiedendo che il software (i) sia protetto e (ii) registrato alla SIAE.

Tale circostanza sembra quindi, in altri termini, il tentativo di operare una modifica ad una norma di rango primario mediante l’utilizzo di una circolare interpretativa.

### **Contributo**

Sulla base di quanto rappresentato si ritiene necessario di eliminare il nuovo presupposto previsto dalla Bozza di Circolare di registrazione del software alla SIAE per l’accesso al meccanismo premiale, identificando quale momento a partire dal quale è possibile attuale tale meccanismo, la data di ideazione del software stesso.

### **Finalità**

Evitare di vincolare la possibilità di recupero a elementi che nulla hanno a che vedere con l’ottenimento della privativa industriale o la tutela giuridica del bene.

**Tematica 3:** Interpretazione della norma (articolo 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215) con riferimento ai “contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent Box”.

### **Paragrafo della circolare**

Al **paragrafo 3, sub-paragrafo 3.2, sub a), intitolato “Contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent Box”**, è stato precisato che:

*“Si osserva che la facoltà di transitare nel nuovo regime è riconosciuta purché non sia stato ancora sottoscritto con l’Agenzia un accordo [...]” di riling “[...] o quella per la quale l’istanza di accesso non sia decaduta per mancata integrazione*

*della documentazione nei termini previsti dalla relativa disciplina.”*

### **Osservazione**

Da un'interpretazione letterale del testo, non sarebbe chiaro il motivo per cui un contribuente non potrebbe passare al nuovo regime Patent Box nel caso in cui non sia stata integrata l'istanza iniziale di ruling eventualmente presentata.

*Infatti, la medesima Agenzia delle Entrate, nella circolare 11/E del 2016, ha affermato che “si ritiene che la mancata presentazione o integrazione della documentazione entro il termine previsto all'articolo 6 del Provvedimento del 1 dicembre 2015 e successive modificazioni determini la decadenza dell'istanza e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata, senza alcuna conseguenza per il contribuente. Qualora l'istanza di ruling venga nuovamente presentata e correttamente integrata, l'opzione diviene efficace – ed il quinquennio inizia a decorrere – dall'anno di presentazione della nuova istanza.”*

Dunque, un'istanza che non è stata integrata deve essere considerata decaduta e pertanto, non avrà determinato l'avvio di alcuna procedura di ruling. Pertanto, riteniamo che il contribuente che abbia presentato un'istanza senza integrarla possa legittimamente transitare al nuovo regime, anche con riferimento ai medesimi beni immateriali contenuti nell'istanza iniziale, esercitando una nuova opzione Patent Box con riferimento a tali beni.

### **Contributo**

Sarebbe corretto eliminare dal paragrafo sopra menzionato l'avverbio “non”.

### **Finalità**

Permettere al contribuente che abbia presentato un'istanza senza integrarla di transitare al nuovo regime Patent Box, anche con riferimento ai medesimi beni immateriali contenuti nell'istanza,

esercitando una nuova opzione Patent Box con riferimento a tali beni.

**Tematica 4:** Interpretazione della norma (articolo 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215) con riferimento ai “contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent Box”.

### **Paragrafo della circolare**

Al **paragrafo 3, sub-paragrafo 3.2, sub a) intitolato “Contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent Box”**, è stato precisato, inoltre, che:

*“La volontà di rinunciare a precedenti opzioni PB opera con riferimento a tutti i beni immateriali cui si riferiscono le opzioni esercitate in vigore del precedente regime.”*

### **Osservazione**

Sulla base di un’interpretazione letterale del testo, sembrerebbe che la rinuncia al vecchio regime Patent Box debba avvenire, obbligatoriamente, con riferimento a tutti i beni immateriali a cui si riferiscono le opzioni del vecchio Patent Box già esercitate.

Il testo normativo, al contrario, sembrerebbe collegare la rinuncia alla procedura di riling (e non all’opzione) non specificando che la rinuncia debba essere intesa obbligatoriamente come omnicomprensiva : *“I soggetti di cui al comma 10 dell’articolo 6 che hanno presentato, con riferimento al precedente regime Patent Box, un’istanza di accesso alla procedura, o di rinnovo della stessa, possono esercitare l’opzione nuovo PB di cui al punto 1.1 del presente provvedimento previa comunicazione da trasmettersi [...] all’Ufficio [...]”*

Il testo normativo, inoltre, richiama il caso di presentazione di una sola istanza, mentre nella prassi, molto frequentemente, potevano presentarsi casi in cui un contribuente avesse in essere contemporaneamente due o più diverse procedure di riling aventi ad oggetto beni immateriali differenti, creati e chiesti in agevolazione in esercizi differenti (e caratterizzati da opzioni differenti). Con riferimento a ciò, l’Agenzia delle Entrate nella

Circolare 11/E del 2016 ha chiarito che: *“nel caso in cui in periodi di imposta successivi l’impresa intenda “agevolare” un nuovo bene immateriale, tra quelli individuati dall’articolo 6 del decreto Patent Box, la stessa dovrà esercitare una nuova opzione. Anche tale nuova opzione avrà durata pari a cinque periodi d’imposta a decorrere dal suo esercizio e richiederà di attuare ex novo tutti gli adempimenti del caso (ad esempio, inoltro di una nuova istanza di ruling)”*.

In questi casi, trattandosi di procedure di ruling differenti, non si ritiene coerente la preclusione al contribuente, espressa dalla bozza di Circolare, la possibilità di individuare quale procedura eventualmente rinunciare e quale procedura eventualmente lasciare attiva.

### **Contributo**

Sulla base di quanto sopra si propone di eliminare l’intero capoverso.

### **Finalità**

Fornire maggiore chiarezza agli operatori.

**Tematica 5:** Interpretazione della norma (articolo 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215) con riferimento alle “spese agevolabili ai fini del meccanismo premiale”.

### **Paragrafo della circolare**

Al **paragrafo 4, sub-paragrafo 4.5, intitolato “Spese agevolabili ai fini del meccanismo premiale”**, è stato precisato che:

*Il meccanismo premiale prevede l’“esclusione delle spese connesse al mantenimento, al rinnovo, alla scadenza e alla protezione dei diritti su beni immateriali agevolati, che sono collegate a beni intangibili già esistenti”*.

### **Osservazione**

Con riferimento al suddetto paragrafo, non risulta chiaro il motivo per cui le spese di protezione sostenute per beni immateriali agevolati sarebbero escluse dal novero di quelle rientranti nel meccanismo di *recapture*. Si consideri, ad esempio, un brevetto la cui domanda viene depositata nel 2020, con relativa privativa industriale concessa nel 2022. In questo caso, il contribuente sostiene i costi per la registrazione e deposito della domanda, compresi quelli relativi a consulenti esterni, nel 2020 (al momento appunto del deposito della domanda). Secondo un'interpretazione letterale della bozza di Circolare sembrerebbe che tali costi non potrebbero essere mai essere recuperati, perché:

- Nel 2020 non è stata ancora ottenuta la privativa industriale sul bene agevolabile;
- Nel 2022 i costi, al momento dell'ottenimento della privativa, non sarebbero inclusi nel meccanismo premiale.

### ***Contributo***

Sulla base di quanto sopra si ritiene necessario che venga fatta chiarezza sulla possibilità di recuperare tali costi nell'ambito dell'agevolazione ed eventualmente il momento temporale in cui questo sia possibile.

### ***Finalità***

Fornire maggiore chiarezza agli operatori in merito al trattamento dei costi sostenuti per la protezione dei beni immateriali.

**Tematica 6:** Interpretazione della norma (articolo 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215) con riferimento alle “spese agevolabili ai fini del meccanismo premiale”.

### ***Paragrafo della circolare***

**Al paragrafo 4, sub-paragrafo 4.5, intitolato “Spese agevolabili ai fini del meccanismo premiale”, è stato precisato che:**

*“In linea con la risposte fornite dall’Agenzia delle entrate in occasione di incontri con la stampa specializzata, riprese nel paragrafo 9, si chiarisce inoltre che, essendo il nuovo regime agevolativo fruibile a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 146/2021, il meccanismo premiale trova applicazione 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).*

*Conseguentemente, se il diritto di privativa è stato acquisito nel 2020 o in anni precedenti (il riferimento è da intendersi sempre a periodi di imposta coincidenti con l’anno solare), il meccanismo premiale non sarà fruibile e il contribuente, nel periodo d’imposta 2021, potrà maggiorare esclusivamente le spese agevolabili ai sensi del punto 4 del Provvedimento, sostenute nel medesimo anno.”*

### **Osservazioni**

La bozza di Circolare, come del resto già chiarito dall’Agenzia nell’ambito di incontri con la stampa specializzata, ha previsto che il meccanismo di *recapture* fosse possibile solamente per quei beni immateriali per i quali viene acquisito il diritto di privativa industriale a partire dall’esercizio 2021.

Non viene disciplinato - né chiarito - il caso in cui, ad esempio, per un bene immateriale per il quale è stato ottenuto un diritto di privativa industriale nel 2021 venga esercitata l’opzione nuovo Patent Box a partire dal 2022.

In tale caso, non risulta chiaro se, con riferimento al periodo di imposta 2022, possa essere attuato il meccanismo di *recapture* che consente il recupero delle attività svolte fino ad un periodo massimo di 8 anni, oppure, alternativamente, siano recuperabili con riferimento all’esercizio 2022 solamente le attività svolte in quell’anno.

### **Contributo**

Fare chiarezza su quali attività e costi possano essere recuperati ai fini del Patent Box nel caso in cui venga esercitata un'opzione per beni creati in esercizi antecedenti a quello di esercizio dell'opzione.

**Finalità**

Fornire agli operatori maggiore chiarezza.

\*\*\*

Il documento viene trasmesso via mail all'indirizzo [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it), e se ne autorizza la diffusione, anche parziale.

Syntex Stp S.p.A.

Dott. Valentino Pannacci

