



Milano, 3 Febbraio 2023

All'attenzione di
Agenzia delle Entrate e

p.c.

Marco Meulepas
marco.meulepas@pwc.com

Nicola Broggi
nicola.broggi@pwc.com

Dario Sencar
dario.sencar@pwc.com

Ugo Cannavale
ugo.cannavale@pwc.com

Franco Boga
franco.boga@pwc.com

Paolo Francesco Tripoli
paolo.francesco.tripoli@pwc.com

Giorgio Massa
giorgio.massa@pwc.com

Oggetto: Consultazione pubblica sulla bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022

Autorizzazione al trattamento e alla pubblicazione online: Il presente documento contiene la visione collettiva di PwC TLS esclusivamente ai fini della "Consultazione pubblica sulla bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022".L'autorizzazione al trattamento dello stesso documento, inclusa la pubblicazione online, si intende pertanto concessa da parte di PwC TLS esclusivamente ai fini della procedura in Corso

TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti

Table listing members of the TLS Association, including names and contact information for various offices across Italy.

Milano - Piazza Tre Torri 2 - 20145, Italia - Tel. +39 02 916051 - Fax +39 02 91605000 | Bari - 70122, Via Abate Gimma 72 - Tel. +39 080 5640211 - Fax +39 080 5640299 - 70124, Via Papa Pio XII 60 - Tel. +39 080 544444 - Fax +39 080 5619024 | Bergamo - 24121, Largo Belotti 5 - Tel. +39 035 2269691 - Fax +39 035 2269625 | Bologna - 40126, Via Angelo Finelli 8 - Tel. +39 051 6167711 - Fax +39 051 6167799 | Brescia - 25121, Viale Duca d'Aosta 28 - Tel. +39 030 3697601 - Fax +39 030 3697690 | Firenze - 50121, Viale Antonio Gramsci 15 - Tel. +39 055 2482911 - Fax +39 055 2482999 | Napoli - 80121, Via dei Mille 16 - Tel. +39 081 716141 - Fax +39 081 7161450 | Novara - 28100, Via Fratelli Rosselli 28 | Padova - 35138, Via Vicenza 4 - Tel. +39 049 873421 - Fax +39 049 8734299 - 35137, Galleria dei Borromeo 4 | Palermo - 90141, Via Marchese Ugo 60 - Tel. +39 091 6268669 - Fax +39 091 301321 | Parma - 43123, Viale Tanara 20/A - Tel. +39 0521 275914 - Fax +39 0521 281844 | Roma - 00154, Largo Angelo Fochetti 29 - Tel. +39 06 5717851 - Fax +39 06 5717857 | Torino - 10122, Corso Palestro 10 - Tel. +39 011 592271 - Fax +39 011 5922777 | Trento - 38121, Viale Della Costituzione 33 | Treviso - 31100, Viale Gian Giacomo Felissanti 90 - Tel. +39 0422 425611 - Fax +39 0422 425699 | Varese - 21100, Via Albuzzi 43 - Tel. +39 0332 285039 - Fax +39 0332 284474 | Verona - 37135, Via Francia 21/C - Tel. +39 045 8051411 - Fax +39 045 8051499

**Premessa generale**

PwC TLS – Avvocati e Commercialisti (e nel seguito anche PwC TLS) esprime il pieno supporto e la totale adesione all’iniziativa dell’Agenzia delle Entrate di effettuare una pubblica consultazione sulla bozza di circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box e schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022, anche in considerazione della necessità di chiarire alcuni aspetti applicativi del nuovo regime agevolativo di cui all’articolo 6, comma 4, del D.L. n. 146 del 2021.

Ciò premesso, nel seguito illustriamo alcuni profili connessi ai contenuti dello schema di Circolare relativa al Provvedimento ed oggetto di pubblica consultazione. PwC TLS 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: Termine per l’esercizio dell’opzione di accesso al regime e proroga di 6 mesi prevista per il primo periodo d’imposta di applicazione del nuovo regime (i.e. periodo d’imposta 2021)****Punto 11.2 della bozza di Provvedimento paragrafo 2 e paragrafo 3.1 della bozza di Circolare (Modalità di Accesso)****Osservazione**

L’accesso al regime è subordinato all’esercizio di un’opzione da comunicarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta al quale la stessa si riferisce. Inoltre, la Bozza chiarisce che l’opzione per il nuovo regime Patent box può essere esercitata anche tardivamente: (i) nella dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come “dichiarazione tardiva” oppure come “dichiarazione integrativa/sostitutiva” di quella già trasmessa nei termini, ovvero (ii) anche successivamente, avvalendosi, ricorrendone le condizioni, dell’istituto della c.d. “remissione in bonis”

Inoltre, è prevista un’esimente sanzionatoria per il contribuente che detiene la documentazione idonea e ne dichiara il relativo possesso (cd. regime Oneri Documentali). In merito alla documentazione idonea, lo schema di Nuovo Provvedimento modifica il punto 11.2 come segue:

*“La documentazione deve essere firmata dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi. 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.”*

Coerentemente al paragrafo 3.1 della bozza di Circolare viene indicato che:

*“Ai sensi del secondo periodo del punto 11.2 del Provvedimento, 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”.*

**Contributo**

In merito - condividendo la scelta di introdurre una proroga in relazione al primo periodo d’imposta di applicazione della nuova normativa anche in considerazione dell’ormai imminente scadenza dei 90 giorni prevista al più tardi per il 28 febbraio 2023 - preme sottolineare che, dal tenore letterale del Nuovo Provvedimento, la proroga di 6 mesi sembrerebbe essere concessa esclusivamente in relazione alla sottoscrizione (mediante firma digitale con marca temporale) della Documentazione Idonea, concedendo quindi al contribuente un termine più ampio unicamente per predisporre il set documentale previsto per

poter beneficiare dell'esimente sanzionatoria di cui all'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (regime "Oneri Documentali").

A tal proposito, secondo un'interpretazione letterale delle disposizioni e del Provvedimento (come modificato) per poter accedere al nuovo regime agevolativo a partire dal 2021 e contestualmente accedere al regime Oneri Documentali, il contribuente dovrebbe, al più tardi entro il termine di novanta giorni dal termine ordinario (ovvero entro il prossimo 28 febbraio 2023) esercitare l'opzione di accesso al regime e quella relativa al possesso della documentazione, salvo poi avere un termine ampio di 6 mesi per finalizzarla e sottoscriverla mediante firma elettronica con marca temporale.

Ciò premesso - in considerazione dell'ormai imminente scadenza del 28 febbraio nonché dell'incertezza che ha caratterizzato la nuova normativa nonché delle tempistiche necessarie per la pubblicazione della versione definitiva della circolare e del Provvedimento -, al fine di consentire al contribuente una valutazione ponderata in merito all'accesso al nuovo regime agevolativo - sarebbe auspicabile prevedere un regime specifico per l'esercizio dell'opzione d'accesso e per la predisposizione degli Oneri Documentali come segue:

a) ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER L'ACCESSO AL REGIME

Limitatamente al primo anno di applicazione, una proroga del termine per l'opzione di accesso al regime prevedendo dando come possibili alternative:

- esercizio dell'opzione relativamente all'anno 2021 da esercitare entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa a periodo d'imposta 2022 (per gli esercizi coincidenti con l'anno solare - 30 novembre 2023);

ovvero

- esercizio dell'opzione relativamente all'anno 2021 da esercitare entro 6 mesi dal termine per l'invio della "dichiarazione tardiva" o "dichiarazione integrativa sostitutiva". In tal modo allineando il termine per l'esercizio dell'opzione al maggior termine concesso per la predisposizione degli Oneri Documentali.

b) ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER L'ACCESSO AL REGIME DEGLI ONERI DOCUMENTALI

Con riferimento all'accesso facoltativo al regime degli Oneri Documentali, andrebbe meglio esplicitato se, in relazione al periodo d'imposta 2021, l'opzione "Possesso Documentazione" debba essere esercitata: (i) al più tardi entro il termine di novanta giorni dal termine ordinario (cioè, al pari dell'opzione di accesso al regime, entro il prossimo 28 febbraio 2023) ovvero (ii) se, in considerazione della proroga di 6 mesi prevista dal nuovo testo del Provvedimento per apporre la marca temporale con firma digitale, l'opzione possa essere esercitata entro tale termine più ampio.

Si segnala che tale seconda - più flessibile - interpretazione, oltre a rispondere all'esigenza del contribuente di avere più tempo anche per valutare anche l'accesso al regime Oneri Documentali (in considerazione, ad esempio, della dettagliata documentazione e informazioni richiesti a supporto), sarebbe preferibile e più ragionevole in quanto, in tale ipotesi, allineerebbe la comunicazione del possesso della documentazione con quello di effettiva finalizzazione e sottoscrizione della stessa da parte del legale rappresentante.

Da ultimo, sempre con riferimento al maggior termine di sei mesi per l'apposizione della firma elettronica con marca temporale, andrebbe chiarito se detto termine decorra dalla data di effettiva presentazione della dichiarazione in cui ho esercitato l'opzione per l'accesso al regime, con ciò rilevando anche i casi di presentazione come tardiva o integrativa-sostitutiva (es. entro il 28 febbraio 2023 e prorogando la scadenza, per effetto dei 6 mesi, al 31 agosto 2023), o se lo stesso decorra sempre dalla scadenza "ordinaria" (in tal caso dal 30 novembre e, pertanto, con scadenza prorogata al 31 maggio 2023).

**Finalità**

Fornire maggiore chiarezza agli operatori in ossequio al principio del legittimo affidamento del contribuente.

\*\*\*

**Tematica 2: applicazione del meccanismo premiale al software****Osservazione**

La bozza di Circolare definisce il software protetto da copyright quale bene intangibile che dà diritto al nuovo regime Patent box in quanto tutelato ai sensi della Legge 22 aprile 1941, n.633, c.d. legge sul diritto d'autore.

In merito all'applicazione del meccanismo premiale viene tuttavia richiesto, quale requisito essenziale, anche la registrazione del software presso la SIAE.

**Punto 4.3 della bozza di Circolare (Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale)**

La bozza di circolare con riferimento al software fa presente 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”.*

**Commento:**

Il requisito della registrazione del bene presso la SIAE, come correttamente segnalato nella stessa bozza di Circolare, non costituisce un elemento costitutivo ai fini della protezione e tutela del bene (in quanto queste ultime sono garantite dalla c.d. legge sul diritto di autore). In aggiunta, come anche indicato dall'articolo 103 co. 5 della menzionata legge, la registrazione ha l'effetto di una mera pubblicità dichiarativa e non costitutiva come nel caso dei brevetti.

Proprio in ragione di tale peculiare disciplina, che caratterizza il software rispetto agli altri intangibili oggetto della agevolazione in esame, nella stessa bozza di Circolare è stato chiarito che la prova della esistenza del software, il contenuto dello stesso nonché i requisiti di originalità e creatività che ne consentono la protezione possano essere attestati mediante una dichiarazione sostitutiva, soggetta a sanzioni penali (cfr. § 4.1.1).

La necessità della registrazione del software presso la SIAE non è prevista come elemento costitutivo della fattispecie agevolativa nella disciplina di riferimento del Patent box né nel Provvedimento attuativo della stessa. Essa, inoltre, rappresenta una novità anche con riferimento alla precedente disciplina del Patent box. Ciò ha ingenerato un ragionevole affidamento dei contribuenti nel poter fruire del beneficio senza la necessità di effettuare tale registrazione.

Rendere infungibile con efficacia retroattiva tale requisito formale costituirebbe un onere ingiustificato per tutti i contribuenti e penalizzerebbe in misura ancora più rilevante le aziende soggette a particolari vincoli di segretezza in ragione dell'attività svolta, ad esempio, le imprese operanti nel settore della difesa. Tali società infatti sono soggette a stringenti misure di sicurezza nazionale con riferimento alla gestione dei propri software. Tuttavia, mentre nell'ipotesi di deposito di una domanda brevettuale il Codice di Proprietà industriale prevede una particolare procedura per le applicazioni militari (cfr. art. 198 D.lgs n. 30/2005), una disciplina simile non è prevista per il deposito del software. Ciò a conferma del fatto che per i brevetti il deposito ha efficacia costitutiva, nel software solo dichiarativa.

Pertanto, subordinare la possibilità di dedurre i costi con il meccanismo premiale all'effettuazione di un adempimento che la normativa stessa sulla proprietà intellettuale qualifica come facoltativa è incoerente con il quadro normativo e di prassi che si andrebbe a comporre per effetto della pubblicazione della circolare da parte dell'Agenzia. Si rischierebbe infatti di rendere di fatto obbligatorio un deposito che la legge stessa indica come meramente eventuale ai fini della tutela.

In base a tali considerazioni, si ritiene che, in alternativa alla registrazione del software presso la SIAE prevista dalla Circolare al § 4.3, la data di creazione dell'opera possa essere attestata mediante la medesima dichiarazione sostitutiva prevista nel § 4.1.1.

### **Contributo**

Si propone pertanto di modificare il testo come segue: *“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. **In alternativa alla predetta registrazione, il contribuente potrà attestare mediante la dichiarazione sostitutiva di cui al paragrafo 4.1.1, che il bene immateriale sia stato realizzato in un determinato anno fiscale.***

### **Finalità**

Consentire equità e parità di trattamento agli operatori

\*\*\*

### **Tematica 3: Cause di esclusione**

Punto 1.3 del Provvedimento e 3 della bozza di Circolare - Cause di esclusione dalla possibilità di esercizio dell'opzione nuovo PB e del beneficio

### **Osservazione**

Il punto 1.3 del Provvedimento esclude, dalla possibilità di esercizio dell'opzione nuovo PB e, quindi, dalla fruizione del beneficio le imprese che hanno determinate condizioni di carattere soggettivo nonché quelle 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.

La Circolare precisa che le cause di esclusione su indicate operino anche con riferimento all'applicazione del meccanismo premiale. Sembra pertanto interpretare tale condizione di esclusione nel senso di precludere la maggiorazione di cui al comma 10-bis dell'articolo 6 per l'intero arco temporale di otto anni valido per il meccanismo premiale anche qualora il contribuente dovesse non rispettare quanto indicato ai precedenti punti da a) a c), per uno solo dei periodi di validità del meccanismo premiale.

Tale assunto sembra penalizzante in quanto l'esclusione dovrebbe essere limitata al solo periodo di imposta per il quale tali condizioni si verificano e non per l'intero arco temporale se negli altri periodi d'imposta il contribuente risulta in regola con le condizioni su indicate

#### **Contributo**

Si propone pertanto di modificare il testo come segue:

*“Si ritiene, infine, che tutte le suddette cause di esclusione operino anche con riguardo al meccanismo premiale. Pertanto, se nel periodo d'imposta in cui si ottiene il titolo di privativa industriale, oppure in uno degli otto periodi d'imposta antecedenti in cui sono sostenute le spese maggiorabili, si verifica una delle predette cause di esclusione, il contribuente non può beneficiare della maggiorazione prevista dal comma 10-bis dell'articolo 6 **limitatamente ai periodi di imposta per i quali le cause di esclusioni si manifestino**”.*

#### **Finalità**

Consentire equità nella fruizione del meccanismo premiale.

\*\*\*

### **Tematica 4: Modelli e disegni**

#### **Osservazione**

La bozza di Circolare al paragrafo 4.3 esclude dal regime premiale i modelli e disegni non registrati. Tale esclusione non è immediatamente riscontrabile nelle fonti normative e potrebbe portare a effetti parossistici.

Si pensi ad esempio a una società della moda che sviluppi una collezione senza registrare i modelli e disegni e la divulghi a marzo 2022. I costi sostenuti nel 2021 (es, a novembre o dicembre 2021) per sviluppare tale collezione non potrebbero rientrare nel regime ordinario (perché sostenuti in un periodo diverso da quello di divulgazione) e nemmeno nel regime premiale.

In diversi settori non è comune registrare i disegni e modelli (o almeno una gran parte di essi) trattandosi di modelli destinati a essere sostituiti dopo breve tempo (es collezioni della moda per i capi non iconici).

#### **Contributo**

Si propone di consentire il regime premiale per i modelli disegni anche non registrati.

In alternativa, si propone di chiarire che le attività di ricerca fisiologicamente sostenute in un periodo d'imposta sono agevolabili anche qualora i modelli e disegni non registrati siano stati divulgati nel periodo successivo.

#### **Finalità**

Consentire equità nella fruizione del meccanismo premiale

\*\*\*

### **Tematica 5: Vincolo di complementarietà**

#### **Osservazione**

Diversi aspetti documentali risultano semplificati ove sia presente un vincolo di complementarietà tra gli intangibili agevolati (in particolare nel regime ordinario).

#### **Contributo**

Occorrerebbe chiarire che il vincolo di complementarietà di cui all'articolo 2.1.d) del provvedimento possa essere letto alla luce della prassi in materia di "vecchio patent box" consentendo ad esempio alle società di considerare una collezione come un singolo intangibile trattandosi di modelli e disegni tipicamente realizzati contestualmente e ispirati da un'armonia creativa che li accomuna.

\*\*\*

### **Tematica 6: Beni unici**

#### **Osservazione**

Potrebbero sorgere alcuni dubbi circa l'agevolabilità dei costi sostenuti per i beni "unici" considerando come si tratti di disegni e modelli che trovano manifestazione in un unico esemplare oggetto di vendita.

#### **Contributo**

Sarebbe opportuno chiarire che, nel caso menzionato, il modello o disegno rimane agevolabile anche se, per scelta del titolare della proprietà intellettuale, non è stato replicato.