

Milano, 3 febbraio 2023

All'attenzione di

Agenzia delle Entrate

Ufficio Accordi Preventivi

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Via e-mail (dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

Oggetto: *consultazione pubblica in tema di bozza di Circolare dell'Agenzia delle Entrate che contiene 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*

Partners

Avv. Edoardo Bärbera
Avv. Simone Cadeddu LL.M.
Avv. Afra Casiraghi
Avv. Antonella Ceschi
Avv. Edoardo Courir LL.M.
Dott.ssa Antonella De Gregori
Avv. Stefano Febbi
Avv. Giovanni Galimberti
Avv. Raimondo Maggiore
Avv. Federico Marini Balestra LL.M.
Avv. Pierpaolo Mastrocinquini
Avv. Massimiliano Mostardini
Avv. Cristiano Pambianchi
Avv. Amedeo Rampolla
Avv. Claudia Ricciardi
Avv. Alberto Salvadè
Dott. Comm. Gaetano Salvioli
Avv. Rossella Sansone
Avv. Stefano Silvestri LL.M.
Avv. Federico Valle

Of Counsel

Dott. Giuseppe D'Agostino
Prof. Avv. Antonio Gambaro
Prof. Avv. Andrea Giussani
Avv. Arturo Leone
Avv. Osvaldo Lombardi LL.M.
Prof. Avv. Eleonora Rosati LL.M.
Dott. Luigi Spada

Domicilio fiscale sede di Milano
C.F. 03891590964
P.IVA IT03891590964

La bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate in oggetto (di seguito, la “**Circolare**”), facendo seguito al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022 protocollo n.48243/2022 (di seguito, il “**Provvedimento**”), si pone l'obiettivo di fornire ai contribuenti una serie di chiarimenti e soluzioni interpretative in relazione al nuovo regime agevolativo opzionale, collegato all'utilizzo - nell'ambito di un'attività di impresa - di specifici beni immateriali da parte del titolare del diritto al loro sfruttamento economico (di seguito anche “**Nuovo regime**”), introdotto dall'articolo 6 del D.L. 21 ottobre 2021 n.146 convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2021 n.215, come modificato dalla L. 30 dicembre 2021 n.234 (“**Legge di Bilancio 2022**”).

Tale regime, come noto, a partire dall'esercizio 2021 ha sostituito quello disciplinato dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della L.23 dicembre 2014 n.190, come successivamente modificato (di seguito anche "**Previgente regime**").

Il Nuovo regime di Patent Box, a differenza del precedente, consiste in una deduzione fiscale maggiorata delle spese sostenute dal soggetto "investitore" nello svolgimento di attività di ricerca sviluppo riferibili a determinati beni immateriali.

Ciò premesso, esprimendo innanzitutto un doveroso apprezzamento per l'opportunità che è stata accordata agli operatori di formulare commenti in merito alla bozza di Circolare, siamo lieti di poterVi fornire, di seguito, alcune osservazioni e proposte di integrazione, volte a chiarire le modalità operative di fruizione dell'agevolazione in oggetto.

Per le definizioni non riportate nel presente documento, si fa diretto riferimento alla Circolare.

A. Tematica: Ambito Soggettivo – Definizione di "soggetto investitore"

Paragrafo 3 della Circolare

Osservazioni

Il paragrafo in esame definisce l'ambito soggettivo di applicazione del nuovo regime di Patent Box precisando che, al fine di poter essere ammessi tra i beneficiari dell'agevolazione, i titolari di reddito di impresa devono assumere la veste di "investitori".

Il punto xviii del paragrafo denominato Definizioni statuisce che per "investitore" debba intendersi "*il soggetto titolare del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale agevolabile*". Correlativamente le dichiarazioni sostitutive fanno riferimento alla indicazione della titolarità del diritto.

Ora, sotto un profilo squisitamente giuridico il titolare di un diritto è colui che ne ha la piena e definitiva disponibilità, grazie a specifici atti traslativi come la cessione. Il concetto giuridico di titolarità non si attaglia, quindi, alla figura

del licenziatario che tecnicamente non è il titolare del diritto ma di un contratto che gli consente di esercitarlo per un periodo solitamente determinato o per un'area geografica limitata.

In questa situazione, il perimetro soggettivo dell'investitore andrebbe chiarito, qualora si intendesse estendere il beneficio anche nelle situazioni in cui il licenziatario resti comunque inciso dai costi sostenuti nell'effettuazione degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo e ne sopporti il relativo rischio. Provando a fare un esempio, in caso di *software* o disegno e modello creati su commissione, non è necessariamente il committente il titolare dei diritti di autore. Per accordo delle parti, ben potrebbe essere titolare di una licenza, quindi di un rapporto contrattuale che non cede il diritto ma ne consente lo sfruttamento.

B. Tematica: Modalità di accesso al Nuovo regime di Patent Box

Paragrafo 3.1 della Circolare

Osservazioni e contributi

Il paragrafo in esame, a commento del punto n.12 del Provvedimento, chiarisce che *“l’opzione per il Nuovo regime di Patent Box può essere esercitata anche tardivamente, nella dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come “dichiarazione tardiva” oppure come “dichiarazione integrativa/sostitutiva” di quella già trasmessa nei termini”*. L’opzione, in aggiunta, può essere esercitata tardivamente anche avvalendosi della c.d. *“remissione in bonis”* (ossia entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile), sempre che la violazione non sia stata contestata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali l’autore dell’inadempimento abbia avuto formale conoscenza e sempreché ricorrano le ulteriori condizioni previste dall’articolo 2, comma 1, del D.L. n.16 del 2 marzo 2021. Al ricorrere di tali condizioni, si precisa, *“il contribuente può avvalersi della remissione in bonis anche in relazione all’opzione OD nuovo*

*PB, purch  lo stesso abbia predisposto la documentazione idonea, apponendo sulla stessa la firma elettronica con marca temporale, **al pi  tardi entro il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria di presentazione della dichiarazione annuale**”.*

Ci  posto, si ritiene che dovrebbe essere meglio chiarito come tali disposizioni si coniughino con la possibilit , prevista dalla stessa Circolare nel medesimo paragrafo limitatamente al primo periodo di imposta di applicazione del Nuovo regime (i.e. esercizio 2021), di apporre la firma elettronica con marca temporale **entro sei mesi** dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In particolare, si ritiene che debba essere specificato se tale proroga:

- (i) sia a beneficio esclusivo dei soli contribuenti che, con riferimento all’esercizio 2021, avessero correttamente esercitato l’opzione nuovo PB, ma non si fossero avvalsi della possibilit  di predisporre idonea documentazione ai fini della *penalty protection*, ovvero ritenessero di dover modificare la documentazione firmata nei termini a seguito dell’emanazione della Circolare in commento;

oppure

- (ii) se possa rappresentare un’opportunit  anche per i contribuenti che, stante l’assenza di alcuni chiarimenti operativi fondamentali apportati solo con la Circolare oggi in commento, avessero valutato di non optare per il Nuovo regime entro i termini originariamente previsti, ma volessero esercitare l’opzione tardivamente.

Ad avviso di chi scrive, proprio perch  si tratterebbe di una deroga valida solo per il primo periodo di imposta di applicazione del Nuovo regime, sarebbe opportuno optare per la seconda soluzione, anche in considerazione del fatto che alla scadenza originaria (30 novembre 2022) non erano disponibili tutte le informazioni e i chiarimenti operativi che avrebbero permesso ai

contribuenti di valutare, concretamente, la possibilità e la convenienza di optare per il nuovo regime di autoliquidazione.

Finalità

Lo scopo del contributo è di valutare l'opportunità di consentire – con riferimento al primo periodo di imposta di applicazione del Nuovo regime (i.e. esercizio 2021) – l'esercizio dell'opzione nuovo PB entro sei mesi dalla scadenza originaria, assumendo che la Circolare in commento sia pubblicata in versione definitiva entro una data che lasci un tempo sufficiente ai contribuenti per ottemperare a tale facoltà rispetto ai sei mesi dalla scadenza. Ciò sia per allinearsi a quanto previsto per l'opzione OD nuovo PB, ma soprattutto per permettere l'accesso al Nuovo regime anche ai contribuenti che, vista l'assenza di adeguati chiarimenti che consentissero delle compiute valutazioni di opportunità, non avessero esercitato l'opzione nei termini previsti.

C. Tematica: Modalità di accesso al Nuovo regime di Patent Box - Nuovi beni immateriali: rapporto tra derivazione e complementarietà

Paragrafi 3.1 e 3.2 della Circolare

Osservazioni

Nel paragrafo 3.1 si legge che “è necessario che il contribuente eserciti una ulteriore opzione nuovo PB anche nel caso in cui il “nuovo bene” che si intende agevolare presenti vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione. In tale ultima ipotesi, la nuova opzione avrà una durata coincidente con la residua durata della precedente”. Il paragrafo precisa ulteriormente “per un “nuovo bene” si intende sia un bene venuto ad esistenza successivamente all'esercizio di una prima opzione per il nuovo PB, sia un bene già esistente che il contribuente aveva deciso, inizialmente, di escludere dal perimetro dell'agevolazione”.

Ad avviso di chi scrive, non è chiaro se tra i nuovi beni soggetti a vincolo di complementarietà rientrino anche gli sviluppi e le elaborazioni del bene

immateriale. Questo, soprattutto, in considerazione del fatto che i nuovi sviluppi potrebbero dare vita a separati diritti di autore sull'opera sviluppata. Lo stesso vale per le invenzioni derivate ed i brevetti di miglioramento. Ma il tema si pone in particolare per il *software* che riceve sistematicamente nuovi sviluppi. E questi sviluppi tendenzialmente possono comportare il sorgere di nuovi diritti di autore, derivati dai precedenti ma pur sempre tutelabili autonomamente.

Ora, non è chiaro se gli sviluppi siano da considerarsi evoluzioni successive dello stesso bene, “*beni soggetti a vincolo di complementarità*” o addirittura “*nuovi beni*” e, di conseguenza, quale debba essere l'approccio operativo che il contribuente dovrebbe adottare.

A tal proposito si osserva che, se si facesse riferimento alle attività definite “rilevanti” che includono il “*potenziamento, sviluppo, mantenimento [...] dei beni agevolabili*”, potrebbe sembrare non necessaria una nuova opzione. Ma l'aspetto andrebbe chiarito specie in considerazione del fatto che tali sviluppi e miglioramenti potrebbero non essere protetti da un unico diritto.

Lo stesso dubbio riguarda ad esempio gli sviluppi successivi in relazione ad un *software* agevolato nel Previgente regime. Se gli stessi dovessero rientrare nel concetto di “*beni soggetti a vincolo di complementarità*” ovvero “*nuovi beni*” sembrerebbe preclusa la possibilità di far restare incardinati nella vecchia disciplina anche tali sviluppi. Si tratta di aspetti che andrebbero comunque chiariti.

D. Tematica: Entrata in vigore e regime transitorio

Paragrafo 3.2 della Circolare – punto a) Contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent Box

Osservazioni e contributi

Nel paragrafo in esame, si forniscono importanti chiarimenti operativi per i contribuenti che intendessero transitare dal Previgente al Nuovo regime di Patent Box. In particolare, si prevede la possibilità, per i contribuenti che, con

riferimento al Previgente regime avessero presentato istanza di accesso alla procedura di *ruling* ma non avessero ancora sottoscritto il relativo accordo, di transitare nel Nuovo regime, previa comunicazione di rinuncia all'Ufficio competente e conseguente esercizio dell'opzione nuovo PB nelle modalità previste dalla Circolare in commento.

La nuova opzione produrrà i suoi effetti a partire dal periodo di imposta di esercizio della stessa, con conseguente decadenza del diritto a fruire del beneficio previsto dal precedente regime agevolativo.

Tale previsione, a parere di chi scrive, meriterebbe un'ulteriore riflessione al fine di valutare la possibilità di far valere retroattivamente la nuova opzione PB, permettendo così ai contribuenti di beneficiare del nuovo regime agevolativo – in luogo del vecchio – a partire dall'esercizio della vecchia opzione PB.

Ciò anche alla luce del diverso trattamento previsto dalla Circolare in esame per il transito nel nuovo regime dei contribuenti che avessero optato per il Previgente regime agevolativo, nel caso di utilizzo indiretto dei beni. In relazione a tale fattispecie, infatti, la Circolare prevede la possibilità di rinunciare alla precedente opzione PB, semplicemente esercitando la nuova opzione PB, che produrrà i suoi effetti a partire dal periodo di imposta di esercizio della stessa, fermo restando l'agevolazione fruita nei periodi di imposta precedenti.

È evidente, quindi, che l'impostazione adottata nella Circolare in commento, se non modificata, genererà un'immotivata disparità di trattamento tra:

- (i) i contribuenti che in caso di utilizzo diretto, ovvero indiretto infragruppo, avessero presentato istanza di *ruling* per l'accesso al regime agevolativo e fossero ancora in attesa della stipula dell'accordo per poter fruire del beneficio fiscale; e

- (ii) quelli che utilizzando il bene in modo indiretto avessero già usufruito del beneficio fiscale, non dovendo attendere la conclusione di una procedura di *ruling* con l’Agenzia delle Entrate.

Finalità

Lo scopo del contributo è quello di evitare una disparità di trattamento tra contribuenti che, avendo agito secondo quanto previsto dalla precedente normativa, solo a causa di un “*diverso utilizzo del bene immateriale*” si trovassero ad oggi a poter beneficiare con differente convenienza delle possibilità offerte dal nuovo regime agevolativo.

E. Tematica: Entrata in vigore e regime transitorio

Paragrafo 3.2 della Circolare – punto b) Contribuenti che permangono nel precedente regime di Patent Box

Osservazioni

Il nuovo regime di Patent Box prevede che i contribuenti che (i) hanno sottoscritto un accordo di *ruling* con il competente Ufficio ovvero quelli che (ii) hanno optato per il regime di autoliquidazione OD non possano transitare nel nuovo regime fino a conclusione del quinquennio di riferimento.

Per questi ultimi, la Circolare prevede la possibilità, alternativa, di continuare ad autoliquidare il beneficio fino alla naturale scadenza del quinquennio, ovvero di presentare un’istanza di accesso alla procedura di accordo per i residui anni del quinquennio di validità dell’opzione. Con riferimento a tale seconda possibilità, si ritiene che debbano essere specificate le modalità operative secondo le quali il contribuente possa “transitare” dal regime dell’autoliquidazione alla procedura di *ruling*. Ci si riferisce, in particolare, alle modalità di fruizione del beneficio che, in un caso deve avvenire in tre rate annuali di pari importo e, nell’altro, è possibile solo a seguito della conclusione dell’accordo con l’Ufficio competente.

Sempre con riferimento al paragrafo in esame, si ritiene che debba essere chiarito come debbano operare i contribuenti che – avendo utilizzato il bene agevolabile in modo indiretto – si fossero avvalsi della possibilità di redigere idonea documentazione al fine di fruire dell'esimente sanzionatoria e ne debbano comunicare il possesso. La Circolare, infatti, si sofferma esclusivamente sulla fattispecie di contribuenti che avessero aderito al regime di autoliquidazione – per i quali la predisposizione della documentazione era obbligatoria – prevedendo che gli stessi possano continuare ad autoliquidare il beneficio fino a scadenza, senza necessità di esercitare l'opzione OD annuale. Nulla si precisa, invece per coloro che – utilizzando, come detto, il bene agevolabile in modo indiretto – si fossero avvalsi della facoltà di predisporre idonea documentazione al fine di beneficiare della *penalty protection*. Un chiarimento in tal senso sembra quindi più che necessario, stante l'assenza, nel Modello Redditi 2022 – Redditi 2021, di un quadro per la comunicazione del possesso di idonea documentazione con riferimento al Previgente regime agevolativo in caso di utilizzo indiretto.

Finalità

Lo scopo del contributo è quello di chiarire il trattamento dei contribuenti a cui fosse preclusa la possibilità di transitare nel Nuovo regime di Patent Box.

F. Tematica: Ambito oggettivo

Paragrafo 4.1 della Circolare – Beni immateriali agevolabili

Osservazioni

Non è da escludere che *software* e disegni e modelli con valore artistico non siano creati o utilizzati in Italia ma in altro Paese, pur essendo di titolarità di una società italiana. Ora, secondo il principio di territorialità del diritto di autore, esiste un diritto autonomo e separato in ogni Paese dove l'opera è stata creata o viene utilizzata. Ed il diritto di autore è disciplinato dalla legge di tale Paese.

Il diritto di autore è tendenzialmente uniformato dalle Convenzioni internazionali ed armonizzato a livello UE. Persistono tuttavia alcune

differenze tra le discipline di alcuni Paesi: ad esempio, anche se la disciplina del diritto di autore sui disegni e modelli è stata armonizzata, il criterio del valore artistico è una peculiarità della nostra legge.

Per questa via andrebbe precisato che i requisiti di tutela ed anche i principi che regolano la titolarità dei diritti andrebbero regolati dalla legge del Paese dove il bene ha un collegamento in termini di creazione o utilizzazione. Così è d'altro canto per i titoli di privativa registrati/concessi da Uffici di un determinato Paese. La disciplina di tali diritti è regolata dalla legge di quel Paese.

G. Tematica: Ambito oggettivo

Paragrafo 4.1 della Circolare – Beni immateriali agevolabili – La dichiarazione sostitutiva

Osservazioni e contributi

Nel paragrafo in esame si prevede la possibilità di dare prova dell'esistenza di taluni beni immateriali attraverso la produzione di *“una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del DPR 28 dicembre 2000 n.445, da detenere o consegnare all'Amministrazione finanziaria nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o di altra attività istruttoria”*.

A parere di chi scrive, sarebbe opportuno che tale dichiarazione non avvenisse nella forma della dichiarazione sostitutiva ex DPR 28 dicembre 2000 n. 445. L'esistenza dei requisiti di protezione non è una circostanza fattuale di cui è possibile accertare la veridicità. È il risultato di una valutazione giuridica che si sostanzia in una dichiarazione valutativa. Ed essa, per sua natura, non può ragionevolmente essere assoggettata alla disciplina della dichiarazione sostitutiva, in particolare sotto il profilo sanzionatorio. Pertanto, i requisiti di proteggibilità potrebbero essere oggetto di una semplice dichiarazione motivata ed argomentata. Naturalmente il discorso è diverso per la dichiarazione sostitutiva dei fatti su cui la valutazione giuridica della proteggibilità si basa.

Per i disegni e modelli con carattere creativo la dichiarazione deve contenere anche “*il nome dell’autore e, se questi non è vivente, la data della sua morte*”.

La ragione di tale previsione sta molto probabilmente nella determinazione del periodo di protezione. Secondo la regola generale la durata è calcolata sulla vita dell’autore e 70 anni post mortem.

Per *idem ratio* la stessa previsione sulla indicazione dell’autore e della sua morte andrebbe estesa anche alla dichiarazione sostitutiva del *software*.

Inoltre, potrebbero ricorrere situazioni ove l’autore non sia conosciuto. Basti pensare al *software* o al design di équipe o creato da prestatori terzi persone giuridiche, oppure all’autore anonimo o mascherato dietro uno pseudonimo che ne nasconde l’identità. Nei casi di opera anonima e pseudonima non si applica la durata generale dei 70 anni *post mortem*. Il diritto di autore dura 70 anni dalla prima pubblicazione. In questa situazione dovrebbe essere contemplata l’indicazione nella dichiarazione anche della prima pubblicazione dell’opera.

Può accadere che l’autore non sia oggettivamente rintracciabile. Anche in questo caso (salvo eventuale successiva rivendicazione di paternità) la durata del diritto di autore non può essere calcolata sulla vita dell’autore e 70 anni *post mortem*. E qui il riferimento alla data di prima pubblicazione potrebbe rappresentare un punto di riferimento per determinare una durata del diritto di autore presumibile, in ragione di un calcolo approssimativo basato sulla prospettiva di vita media (si pensi ad esempio ad un’opera pubblicata per la prima volta nel 1900). Anche per questa ragione sarebbe opportuno integrare il contenuto della dichiarazione sostitutiva con la data della prima pubblicazione.

Inoltre, il contenuto della dichiarazione andrebbe comunque integrato con la indicazione anche di eventuali co-autori e della data delle relative morti.

Un ulteriore aspetto da considerare a proposito del contenuto della dichiarazione sostitutiva riguarda il meccanismo di premiale della c.d. “*recapture*”. La prima condizione di accesso al meccanismo, e cioè la prova dell’ottenimento del titolo entro una certa data, è soddisfatta dalla

registrazione/concessione e dalla dichiarazione sostitutiva o del deposito presso il registro generale delle opere dell'ingegno per i diritti non titolati¹ (e ciò nella prospettiva sopra indicata della inclusione della data di creazione del bene proteggibile dal diritto di autore).

Resta la seconda condizione, e cioè il compimento di attività di ricerca e sviluppo per gli anni precedenti. A questo ultimo fine le prove sulla esistenza del titolo non rilevano, ivi compresa ad esempio la concessione o registrazione della privativa titolata. Di qui l'opportunità di prevedere, nel contenuto della autodichiarazione, anche il dato temporale delle attività di ricerca e sviluppo.

In aggiunta ai contributi più di taglio legale in merito alla tematica qui affrontata, si evidenzia – da un punto di vista prettamente operativo - che la possibilità di produrre una prova dell'esistenza del *software* ovvero del disegno e modello attraverso una dichiarazione, resa ai sensi del DPR 28 dicembre 2000 n.445 dal legale rappresentante, non era chiaramente prevista dal Provvedimento, tantomeno con tutti i dettagli richiesti dalla Circolare. Sarebbe, pertanto, opportuno specificare se, anche ai fini della *penalty protection*, sia sufficiente che tale dichiarazione – datata e firmata dal legale rappresentante – sia resa disponibile in caso di verifica da parte delle Autorità Fiscali o se la stessa sia da considerarsi parte integrante della documentazione a supporto e quindi debba essere soggetta anche a marcatura temporale, al fine di essere considerata idonea.

Finalità

La finalità del contributo è quella di stimolare una riflessione sui contenuti della dichiarazione sostitutiva e, soprattutto, della sua valenza quale prova di esistenza di un diritto non soggetto a registrazione.

¹ *Software* e disegni e modelli non registrati

H. Tematica: Attività rilevanti

Paragrafo 4.2 della Circolare

Osservazioni e contributi

La Circolare conferma la previsione del Provvedimento di esclusione dei costi sostenuti per attività “rilevanti” svolte mediante contratti di ricerca stipulati con società appartenenti al medesimo gruppo. Si ritiene auspicabile, in relazione a tale tematica, un intervento di modifica per includere tali costi nella maggiorazione 110%, stante la discontinuità di tale previsione sia con il previgente regime di Patent Box sia con quanto previsto dalla normativa sul credito R&D.

Nel caso del Nuovo regime, peraltro, l’esclusione dei costi legati ad attività di ricerca e sviluppo svolte all’interno del medesimo gruppo di società appare ancor di più penalizzante, posto che trattasi di una agevolazione basata sui costi – e non più sul reddito – che devono necessariamente incidere sull’entità beneficiaria dell’agevolazione.

In aggiunta, si evidenzia che la Circolare non recepisce la modifica prevista nella nuova versione del Provvedimento che prevede di poter includere tra i costi agevolabili anche quelli derivanti da attività di ricerca e sviluppo commissionate a parti terze residenti in Stati con i quali l’Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, ovvero in Paesi che consentano un adeguato scambio di informazioni ai sensi del DM 4 settembre 1996. A tal proposito si chiede di precisare se vi sia la possibilità, per i contribuenti che avessero esercitato la nuova opzione PB nei termini originariamente previsti, di emendare a favore la dichiarazione presentata il 30 novembre e modificare la relativa documentazione a supporto, al fine di inserire anche tali ulteriori costi nella maggiorazione senza che ciò comporti un’estensione dei termini di accertamento.

Finalità

La finalità del contributo è quella di valutare la possibilità di includere, tra le spese agevolabili, anche quelle sostenute per attività di ricerca e sviluppo

svolte da società appartenenti al medesimo gruppo. Ciò sia al fine di allineare la normativa a quella del credito R&D – con la quale vi è un evidente parallelismo – e in continuità con il Previgente regime Patent Box.

I. Tematica: Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale

Paragrafo 4.3 della Circolare

Osservazioni e contributi

Il meccanismo premiale consente di dedurre in maniera maggiorata anche i costi sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti a quello di ottenimento del titolo. E ciò per le attività di ricerca e sviluppo riferibili a beni immateriali protetti da un titolo di privativa ottenuto a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 (così p. 10 paragrafo 2).

Il meccanismo premiale opera in presenza di due condizioni: i) l'ottenimento del titolo a partire da certa data; ii) il compimento di attività di ricerca e sviluppo per gli anni precedenti.

Il paragrafo in analisi esclude i disegni e modelli non registrati dal meccanismo premiale di *recapture* dei costi precedentemente sostenuti. Ciò perché qui manca un titolo di privativa industriale registrato. Ammette tuttavia al meccanismo il *software* depositato presso il registro speciale dei programmi per elaboratore tenuto da SIAE: ciò perché la registrazione conferisce una data certa alla esistenza, alla pubblicazione ed alla paternità.

Il paragrafo 4.3. nulla dice sull'opera di design proteggibile dal diritto di autore perché creativa e di valore artistico ex art. 2 n. 10 della Legge sul Diritto d'Autore (l.d.a.).

Sull'esclusione appare doverosa una riflessione che verrà sviluppata di seguito, anche in considerazione della definizione dell'ambito oggettivo di applicazione del Nuovo regime agevolativo.

Il paragrafo n. 4 della Circolare, in particolare, elenca i beni immateriali agevolabili indicando, per ciascuna categoria di essi, come possa essere data la prova della esistenza del bene. E così:

- *software* (paragrafo 4.1.1.): dichiarazione sostitutiva ex dpr 28.12.2000 n. 445 da detenere e consegnare all'occorrenza. Questa dichiarazione deve attestare la titolarità del diritto, il titolo originario o derivato (con indicazione del relativo negozio traslativo), la sussistenza dei requisiti di tutela, la descrizione del programma (ed eventuale suo deposito su supporto ottico secondo le modalità del dpcm 3.1.1994 n. 244). Non è chiesto il deposito presso il registro speciale dei programmi per elaboratore;
- brevetti (paragrafo 4.1.2): attestato di concessione del brevetto;
- disegni e modelli (paragrafo 1.1.3 lett a): attestato di registrazione;
- disegni e modelli non registrati (paragrafo 1.1.3 lett. b): dichiarazione sostitutiva ex dpr 28.12.2000 n. 445 da detenere e consegnare all'occorrenza.

La dichiarazione deve indicare la titolarità, la sussistenza dei requisiti di protezione, la data e l'evento in cui il disegno è stato divulgato per la prima volta nella Comunità.

Per i modelli e disegni di valore artistico (paragrafo 1.1.3 lett. c) vale quanto previsto per quelli non registrati (fatta eccezione per la data e per l'evento di prima divulgazione), con l'aggiunta del nome e se non è vivente della data della morte dell'autore.

Questi aspetti vanno esaminati congiuntamente per coerenza sistematica.

a) L'ambito oggettivo (par. 4)

Quanto all'accesso al beneficio per i diritti di privativa non titolati, la prova dell'esistenza del titolo non può naturalmente essere data attraverso la produzione dei certificati. Per i disegni e modelli si ovvia a ciò con il ricorso alla dichiarazione sostitutiva, e precisamente con la indicazione della data di prima divulgazione e del relativo evento (da cui sorge il diritto). Stessa

soluzione andrebbe applicata anche al diritto di autore sul *software* e sui disegni e modelli di valore artistico. Qui invece la dichiarazione non contempla l'indicazione della data di creazione (da cui sorge il diritto). In questa prospettiva è suggeribile prevedere per questi ultimi titoli che la dichiarazione sostitutiva debba riguardare anche la data di creazione dell'opera.

b) Ambito meccanismo di *recapture* (par. 4.3.)

Non si comprende l'esclusione dei disegni e modelli non registrati perché qui la dichiarazione sostitutiva menziona comunque anche la data di prima divulgazione e la indicazione del relativo evento. Tale dichiarazione è considerata sufficiente ai fini dell'accesso al beneficio e non si vede perché non possa essere considerata altrettanto per l'accesso al meccanismo di *recapture*.

Stesso discorso per il *software* ed i modelli e disegni di valore artistico sul presupposto che per essi la dichiarazione dovrebbe opportunamente indicare anche la data di creazione.

Un discorso ulteriore merita la soluzione di consentire la *recapture* ai soli *software* registrati. Questa soluzione appare in contrasto con il principio di uguaglianza. Discrimina infatti tra beni immateriali della stessa natura (*software*) tutti in ipotesi assoggettabili al Patent Box, anche ai sensi del citato paragrafo 4 della Circolare.

La soluzione della registrazione è stata pensata probabilmente per ovviare alla assenza di un certificato o registrazione che indichi la data di ottenimento del titolo. Tuttavia, a ben vedere, la registrazione del *software* non è idonea a certificare la data di creazione del *software*. Ed infatti, la registrazione determina una presunzione di esistenza dell'opera, di prima pubblicazione/ utilizzazione e della sua paternità ex art. 103 l.d.a.. La data di esistenza è quella del deposito. Ma il concetto della prova che ad una determinata data

un'opera esiste è differente da quello che ad una determinata data l'opera è stata creata. La registrazione nulla dice in termini di presunzione sulla data di creazione. Ne costituisce conferma il fatto che nel modello 349 predisposto da SIAE per la richiesta di deposito non va indicata la data di creazione, ma la sola data di prima pubblicazione. Le due date non necessariamente coincidono.

Inoltre, ammesso che vi sia una sorta di vicinanza (non tanto giuridica perché i due concetti sono totalmente differenti) quanto temporale tra creazione e prima utilizzazione, la data della prima utilizzazione viene indicata autonomamente e discrezionalmente dal depositante. Quest'ultimo ben potrà depositare una domanda di registrazione di un *software* indicando che esso è stato utilizzato per la prima volta 10 o 7 o 5 anni prima. SIAE non effettua alcun controllo. Né è chiesto di fornire prova della veridicità di quanto dichiarato. Sotto questo profilo, dunque i) non solo la registrazione in SIAE non crea alcuna presunzione sulla data di creazione del *software* ma, paradossalmente, ii) costituisce una forma di dichiarazione meno vincolante anche sotto il profilo sanzionatorio rispetto alla dichiarazione sostitutiva ex dichiarazione sostitutiva ex dpr 28.12.2000 n. 445.

In questo quadro, una soluzione efficace ed allo stesso tempo non discriminatoria potrebbe consistere nel prevedere l'indicazione della data di creazione nella dichiarazione sostitutiva per il diritto di autore, e per quanto riguarda il *software* rendere soltanto opzionale o suggeribile il suo deposito presso il registro speciale dei programmi per elaboratore.

In via alternativa per il diritto di autore si potrebbe estendere ai modelli e disegni la registrazione presso il Pubblico Registro Generale delle opere protette ex art. 103 l.d.a..

Finalità

Lo scopo del contributo è di valutare l'opportunità di includere tra i beni immateriali che possano beneficiare del meccanismo premiale anche i *software* non registrati alla SIAE e i disegni e modelli non registrati e quelli proteggibili dal diritto di autore, in quanto beni eleggibili ai fini del Nuovo regime agevolativo. La loro esclusione dal meccanismo di *recapture* comporterebbe, infatti, un disallineamento normativo assolutamente ingiustificato.

Ringraziando nuovamente per l'opportunità che ci è stata accordata, restiamo a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate nel presente documento.

Esprimiamo il nostro consenso alla pubblicazione delle osservazioni esposte.

Distinti saluti

Studio Legale Bird & Bird