

Luca Angelone¹
Maurizio Bancalari¹
Stefano Basso¹
Andrea Bitti¹
Davide Blevé²
Luca Bosco¹
Marcello Braglia¹
Paolo Bulleri¹
Raffaele Calabrese³
Paolo Caprotti¹
Elena Cardani¹
Aldo Castoldi¹
Antonella Cavallaro¹
Fabrizio Cavalli¹
Eleonora Celli¹
Alberto Ciocca¹
Andrea Cirri¹
Serena Cividri¹
Fabio Tullio Coaloa¹
Pasquale Colaci¹
Claudio Corcoglioniti¹
Matteo Cornacchia¹
Maddalena Costa¹
Matteo Costigliolo¹
Michele Crisci¹
Mario De Biasi¹
Giovangiusseppe De Luca¹
Laura Demurtas¹
Monica Di Lascio¹
Walter Di Rosa¹
Roberto Fama¹
Olderigo Fantacci¹
Alessandro Fasolino¹
Stefano Fedele¹
Andrea Ferrario¹
Gian Mario Fulco¹
Riccardo Gabrielli¹
Giovanni Galafassi¹
Pier Paolo Ghetti¹
Emanuele Innocenzi¹
Paolo Ippoliti¹
Mauro Lagnese¹
Giuseppe Lagrutta¹
Gianmaria Leoni¹
Alessandro Lualdi¹
Nadia Magistri¹
Andrea Maina¹
Lorenzo Marchetto¹
Giuseppe Marianetti¹
Vito Marraffa¹
Marco Mazzetti di Pietralata¹
Stefano Mazzotti¹
Roberto Monasterolo¹
Francesca Muserra¹
Giorgio Orlandini¹
Andrea Pericci¹
Antonio Piciocchi¹
Raffaele Rechi¹
Oliver Riccio¹
Roberto Rocchi¹
Carlo Rolandi¹
Barbara Rossi¹
Daniela Rubeco¹
Francesco Saltarelli¹
M.Luigi Santaniello Dornbusch
Valentina Santini¹
Fabrizio Saveri¹
Stefano Schiavolo¹
Angelo Spagnolo¹
Marco Strafile¹
Andrea Tancredi¹
Daniele Terenzi¹
Chiara Tomassetti¹
Alessio Vagnarelli¹
Simone Vilgiardi¹
Ranieri Villa¹
Stefano Zambelli¹
Marco Ziliotto¹
Alessandro Zito¹

Immacolata Abbamondi¹
Pasquale Agnello¹
Iliaria Alba¹
Andrea Alberti¹
Alessandro Arcuri¹
Simone Arecco¹
Andrea Ardo¹
Davide Baldissara¹
Arnaldo Barbaro¹
Elena Barbani¹
Fabio Barocchiere¹
Alvise Benedetti¹
Andrea Bertello¹
Andrea Bertolotto¹
Gianmarco Bertorello¹
Caterina Besio¹
Arianna Biagini¹
Grazia Biora¹
Piero Bonarelli¹
Andrea Bonaria¹
Adriana Bonilauri¹
Roberto Bottino¹
Andrea Bravo¹
Elisa Brichese¹
Rosangela Bruno¹
Carlo Buono¹
Enrico Calcagnile¹
Enrico Canini¹
Riccardo Carafoli¹
Santina E. Carità¹
Claudio Carrara¹
Alessandra Castaldi¹
Claudio Castellani¹

Matilde Castoldi¹
Filippo Cavallero¹
Daniele Cazzulani¹
Pietro Celauro¹
Elisa Cerreto¹
Michele Ciavotta¹
Francesco Clienti¹
Mara Cirianni¹
Raffaele Ciriello¹
Camilla Cencetti¹
Maria Cristina Corno¹
Tiziana Creta¹
Francesco Crotti¹
Sara Crovetto¹
Antonio Cuda¹
Giorgio A. D'Addato¹
Federico D'Amelio¹
Simona De Gaetani¹
Fabio De Marinis¹
Chiara Demarco¹
Carlo De Paolis¹
Mauro Dessi¹
Silvia Di Florio¹
Raffaella Di Foggia¹
Mattia Di Sangro¹
Rosalea Di Toro¹
Francesca Falsini¹
Ella Fausti¹
Niccolò A. Favà¹
Emma Ferrara¹
Sabrina Ferrazzi¹
Federico Forno¹
Andrea Frassanito¹
Filippo Galavotti¹
Fabrizio Gambaetta¹
Giorgio Gambini Scota¹
Annalisa Gandolfi¹
Paolo Garbarini¹
Federica Gardano¹
Laura Gialloredo¹
Iliaria Giannone¹
Giuseppe Giordano¹
Sarah Giuliano¹
Lorenzo Gobbi¹
Camilla Golzi¹
Marco Gubernati¹
Francesco Guidi¹
Cristoforo Kielland¹
Ettore Laborante¹
Valentina Lamperti¹
Ferdinando Lauro¹
Cristina Lavezzari¹
Stefano Lavore¹
Francesca Lino¹
Paolo Lombardo¹
Stefano Lopresti¹
Vincenzo Lorenti¹
Daniel Lupo¹
Laura Macrelli¹
Veronica Maestroni¹
Marzio Mancini¹
Davide Mangano¹
Marzia Manica¹
Georgia Manuelli¹
Alessandro Marino¹
Margherita Masnata¹
Giorgia Masullo¹
Francesco Mattiolo¹
Gianluca Mauriello¹
Gregorio Mazza¹
Matteo Meli¹
Giuseppe Merano¹
Mauro Minichini¹
Simone Moretti¹
Eleonora Musiari¹
Riccardo Nestola¹
Luca Nobile¹
Katrin Oberhauser¹
Alessio Pacitti¹
Francesco Paggini¹
Andrea Paoletti¹
Carlotta Di Parente¹
Anna Parini¹
Elisa Pasqui¹
Giulia Pasquini¹
Giorgio Piccini¹
Anna Rita Pentuzzi¹
Giulia Persico¹
Veronica Petrucci¹
Marco Peveri¹
Alexandra Pica¹
Chiara Piccolotto¹
Andrea Ponti¹
Filippo Poti¹
Michele Rainone¹
Mattia Restelli¹
Giuseppe Ricco¹
Fabio Riva¹
Antonia Rizza¹
Carlo Romito¹
Raimondo Rossi¹
Rodrigo Rubert¹
Domenico Russo¹
Francesca Salvatori¹
Andrea Samoila¹
Antonio Sangiovanni¹
Miriam Santacroce¹
Vanessa Savini¹
Maria G. Scasserra¹
Claudia Senni¹
Azzurra Sestito¹
Luciano A. Siciliano¹
Roberto Siliari¹

Paola Stella¹
Gabriella Strano¹
Davide Tarantini¹
Fabio Tarsia¹
Manuele Tinè¹
Donatella Tomasiello¹
Francesco Tonini¹
Michele Torrioni¹
Andrea Toscano¹
Gianluca Trappolini¹
Francesco Trivisano¹
Fabio Vignale¹
Francesco Vitali¹
Anna Volkova¹
Federica Zanovello¹
Enrico Zennaro¹
Maura Zucco Alberto¹

Of counsel
Manuela Belloni¹
Giampaolo Chinappi¹
Eugenio Della Valle¹
Carlo Dragani¹
Elena Fiorina¹
Luigi Jemoli¹
Luca Melandri¹
Luca Miele¹
Emmanuel Orlando¹
Francesco Pedrotti¹
Attilio Pelosi¹
Antonio Petrillo¹
Natasha Reuta¹
Guerrino Russetti¹
Alessandro Sura¹

2 febbraio 2023

Spettabile

Agenzia delle Entrate
Settore controllo
Via Giorgione, 106
Roma (RM)

Inviata via email all'indirizzo: dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

OGGETTO: Consultazione pubblica per acquisire le osservazioni di operatori economici, ordini professionali ed esperti allo schema di circolare dell'Agenzia delle entrate che contiene chiarimenti e soluzioni interpretative sulle nuove modalità di fruizione dell'agevolazione prevista dal regime Patent box a seguito delle novità implementate all'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146.

Egregi Signori,

STS-Deloitte (di seguito semplicemente "STS") ringrazia l'Agenzia delle Entrate per la possibilità di fornire osservazioni, cogliendo con piacere l'opportunità di partecipare alla consultazione pubblica indetta il 17 gennaio u.s..

Si formulano di seguito alcune osservazioni e suggerimenti al documento (di seguito "Bozza di Circolare") emanato da Codesta Spettabile Agenzia, i quali, auspichiamo, possano trovare spazio nella versione finale della circolare.

Al riguardo, si esprime il nostro consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia del contributo fornito e del soggetto proponente.

Rimanendo a disposizione per eventuali chiarimenti o approfondimenti, l'occasione è gradita per porgere i nostri migliori saluti.

Studio Tributario e Societario – Deloitte STP S.r.l.

1. Dottore Commercialista e Revisore Legale
2. Avvocato
3. Dottore Commercialista
4. Revisore Legale
5. Consulente del Lavoro
6. Avvocato e Cassazionista
7. Doganista
8. Avvocato e Revisore Legale

Torino Treviso Varese Vicenza

Sede Legale: Via Tortona, 25 – 20144 Milano | Capitale Sociale: deliberato per Euro 24.600,00 - sottoscritto e versato per Euro 20.100,00
Codice Fiscale/Registro delle Imprese Milano n. 10581800967 - R.E.A. Milano n. 2543103 | Partita IVA: IT 10581800967

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informazione completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

La presente comunicazione è stata predisposta dallo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit esclusivamente per le finalità in essa indicate e sulla base delle informazioni che sono state ad esso rese disponibili. Essa, nel rispetto della normativa applicabile, non comporta per lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit, alcuna assunzione di responsabilità, diretta o indiretta, diversa o ulteriore a quanto concordato nell'ambito dell'eventuale assunzione di un incarico professionale da parte dello Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit. Nell'ambito dello svolgimento della propria attività di consulenza professionale, lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit conserva in ogni caso la facoltà di riconsiderare in ogni momento la posizione espressa nella presente comunicazione ovvero di distanziarsene in particolare qualora mutino le circostanze che l'hanno determinata ovvero vengano meno i presupposti sulla cui base è stata predisposta.

© Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra professionisti S.r.l. Società Benefit



Tematica: AMBITO SOGGETTIVO

Paragrafo della circolare: 3. Ambito soggettivo

Osservazione:

Nella Bozza di Circolare si afferma che, qualora un soggetto benefici sia del regime Patent Box sia del Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo ed Innovazione (art. 1, commi 198 e ss., L. 160/2019), 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. Sono escluse, pertanto, le società, nel corso dei periodi d'imposta di svolgimento delle attività di R&S:

- destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231;
- che non rispettano le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e
- che non adempiono agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Contributo:

Si ritiene che tale approccio restrittivo non sia in linea con la normativa in quanto:

- la normativa Patent Box stabilisce delle esclusioni specifiche e tali condizioni non sono tra le esclusioni menzionate;
- non è corretto il rimando al Decreto MISE 26 maggio 2020 in quanto lo stesso è richiamato dal Provvedimento del 15 febbraio 2022 al solo fine di definire le "Attività rilevanti" rientranti nel regime Patent Box e non dei soggetti ammessi all'agevolazione;
- la normativa del Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo ed Innovazione e del Patent Box sono normative diverse, seppur applicabili ai medesimi progetti di ricerca/innovazione.

Finalità:

Pur capendo la *ratio* dell'indicazione inclusa nella Bozza di Circolare, la finalità della presente osservazione è quella di rendere l'interpretazione della normativa più aderente al dettato letterale della norma stessa e alle intenzioni del legislatore che, altrimenti, avrebbe esplicitato nella legge la volontà di escludere una categoria di soggetti.

Tematica: DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Paragrafo della circolare: 3.1 Modalità di accesso / 7.2 Vizi di natura formale della documentazione – Tardività o assenza della marca temporale

Osservazione:

La Bozza di Circolare non chiarisce quali siano gli effetti di eventuali dichiarazioni integrative in caso di errori materiali o di calcolo delle spese agevolate.

Contributo:

Appare utile chiarire quale debba essere l'approccio nel caso in cui il contribuente debba modificare il valore della variazione in diminuzione del beneficio PB per mero errore materiale o di calcolo (e.g. errore nell'inclusione di un costo non agevolabile). Al riguardo, si propone la seguente procedura:

- aggiornamento della Sezione B della Documentazione con il nuovo calcolo;
- apposizione nuova marca temporale sul documento finale;
- invio della dichiarazione integrativa;
- versamento eventuali imposte in eccesso, anche mediante procedura di ravvedimento operoso.

Se quella indicata potesse essere la procedura da seguire, sarebbe opportuno chiarire se fosse possibile apportare anche modifiche di natura qualitativa alla documentazione idonea, tenendo traccia delle versioni precedenti (firmate digitalmente e marcate temporalmente) per dare evidenza delle modifiche occorse.

Finalità:

L'obiettivo è quello di poter fornire una procedura chiara al contribuente per rimediare ad eventuali errori che sono sempre possibili, anche in virtù dell'emendabilità della dichiarazione dei redditi sancita dalla giurisprudenza di legittimità e di merito.

Tematica: RINUNCIA AL PRECEDENTE REGIME PATENT BOX

Paragrafo della circolare: 3.2 Entrata in vigore e regime transitorio

a) Contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent Box

Osservazione:

Il paragrafo della Bozza di Circolare in esame individua le modalità di transizione dal vecchio al nuovo regime Patent Box. In tal senso, per chiarezza, la Bozza di Circolare elenca al paragrafo 3.2 le principali casistiche che possono occorrere.

Con riferimento al paragrafo a)¹ sono chiarite le modalità di adesione al nuovo regime con particolare riferimento ai contribuenti che *“ricadono nel punto 12.4”* ovvero ai soggetti *“che, in vigenza del precedente regime Patent box, effettuavano un utilizzo indiretto dei beni immateriali e autoliquidavano l'agevolazione, sia per scelta in caso di utilizzo con imprese associate, sia come regime naturale in caso di utilizzo con parti terze”*.

Nella Bozza di Circolare si precisa che il mero esercizio dell'opzione nuovo PB, secondo le modalità previste dal punto 12.1 del Provvedimento, ha come effetto la tacita revoca dell'opzione per il precedente regime Patent box e l'ingresso nel nuovo regime. L'opzione nuovo PB avrebbe l'effetto di manifestare *“la volontà [del contribuente; n.d.r.] di rinunciare a precedenti opzioni PB [...] con riferimento a tutti i beni immateriali cui si riferiscono le opzioni esercitate in vigenza del precedente regime [sottolineatura aggiunta; n.d.r.]”*.

Tale approccio generalizzato sembra essere discriminatorio e di difficile applicazione nei contesti complessi caratterizzati dalla presenza di molteplici beni e opzioni esercitate (per beni non complementari).

Inoltre, si osserva che la scelta di utilizzare all'interno del modello redditi una sola casella (OP21 – colonna 1) sia per la rinuncia alla vecchia opzione, sia per l'esercizio di una nuova opzione potrebbe creare una difficoltà per il contribuente di comunicare la propria volontà nel caso, ad esempio, in cui il contribuente intenda beneficiare delle due agevolazioni in relazione a opzioni e beni diversi.

Contributo:

Il *wording* e la procedura indicata nella Bozza di Circolare potrebbero creare delle difficoltà nell'esplicitazione della volontà del contribuente in tutte quelle situazioni in cui si volesse transitare (anche parzialmente) nel nuovo regime, così come in quelle in cui si volesse far coesistere i due regimi su beni diversi come ad esempio:

- Contribuente che ha esercitato nel corso degli esercizi diverse opzioni per utilizzo indiretto di beni non complementari (e.g. 2015 e 2016). Si ricorda che in tale ipotesi le stesse erano dotate di propria autonomia e durata. In questo caso risulterebbe errato considerare che l'opzione per il nuovo regime riferita ad esempio ai beni 2016 abbia l'effetto di rinuncia anche sull'opzione dei beni 2015;
- Contribuente che ha esercitato un'opzione per utilizzo indiretto dei beni immateriali riferita al vecchio Patent Box che non intende rinunciarvi e che intende esercitare una nuova opzione per nuovi beni immateriali da assoggettare alla nuova normativa.

Si propone, pertanto, di adottare la procedura per la rinuncia dell'opzione per il precedente regime Patent Box e l'ingresso nel nuovo regime, le stesse modalità previste per la comunicazione di rinuncia alla prosecuzione della procedura attivata in vigenza del precedente regime PB, ovvero tramite PEC, o con raccomandata a/r, all'ufficio territorialmente competente.

In alternativa si chiede di prevedere all'interno del modello redditi un apposito spazio per comunicare la rinuncia e con la possibilità di indicare all'interno della stessa i riferimenti necessari (a titolo esemplificativo

¹ Cfr. pagina 20 della Bozza di Circolare.

il protocollo telematico di invio del modello redditi) per individuare la o le opzioni per la o le quali il contribuente intende comunicare la rinuncia.

Finalità:

Si ritiene che il passaggio della Bozza di Circolare debba essere chiarito per favorire una corretta e più chiara indicazione della volontà del contribuente rispetto alla gestione delle opzioni esercitate in regime della vecchia normativa e le opzioni da esercitare per accedere alla nuova normativa.

Tematica: IDENTIFICAZIONE DEI BENI AGEVOLABILI E DELLE SPESE AGEVOLABILI

Paragrafo della circolare: 4.1 Beni immateriali agevolabili e 4.4 Spese agevolabili

Osservazione:

La Bozza di Circolare ricorda che *“non rientrano nell’ambito applicativo delle istanze di interpello di cui all’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, quelle volte a ottenere un parere in ordine alla circostanza che un determinato bene rientri tra quelli immateriali agevolabili, in quanto tale indagine presuppone l’esperienza di attività di natura “tecnica” che non rientrano nella competenza dell’Agenzia delle entrate bensì in quella del Ministero delle Imprese e del made in Italy”* e che *“possono essere oggetto della deduzione maggiorata solo le spese per attività correlabili al bene agevolabile;... qualora le spese riferibili alle attività rilevanti siano correlate a più beni immateriali (cc.dd. spese promiscue)”*, il contribuente dovrebbe presentare una dichiarazione sostitutiva nella quale individuare il **criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, dei citati costi tra le diverse attività e non sarebbero ammessi criteri forfettari.**

Si chiede una revisione dei suddetti paragrafi per quanto segue.

Contributo:

Il contribuente, al fine di poter essere certo che stia correttamente operando, deve rappresentare i dubbi di natura tecnica al Ministero delle Imprese e del made in Italy **consapevole di poter avere una risposta in tempi ragionevoli** (ad es. 120 gg, 180gg) come avviene per gli interpelli presentati all’Agenzia delle entrate. Come ben sapete vi sono richieste non evase da anni. Dovrebbe essere richiesta a nostro avviso una regolamentazione di tali interpelli in linea con quanto avviene per quelli proposti all’Agenzia delle entrate.

In connessione con tale tematica, la richiesta di identificare i costi correlati a più beni immateriali secondo elementi oggettivi dovrebbe poter essere oggetto di interpello per dare la possibilità al contribuente di calcolare l’agevolazione secondo criteri condivisi.

Finalità:

Dare al contribuente la possibilità di individuare i beni agevolabili e di calcolare correttamente le spese rilevanti ai fini del Nuovo Patent Box.

Tematica: RICERCA COMMISSIONATA

Paragrafo della circolare: 4.2 Attività rilevanti

Osservazione:

La Bozza di Circolare chiarisce che le *“le attività di ricerca e sviluppo debbano essere svolte sotto la direzione tecnica dell’investitore, utilizzando il personale di quest’ultimo”*.

Si chiede che il punto sia ulteriormente chiarito.

Contributo:

Alla luce del wording della Bozza di Circolare, si chiede che venga chiarito che il personale del committente sia utilizzato solo per le attività di direzione tecnica.

Finalità:

L'obiettivo del presente contributo è quello di chiarire un passaggio della Bozza di Circolare che non risulta essere chiaro.

Tematica: CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE IN PRESENZA DI MECCANISMO PREMIALE PER I SOFTWARE

Paragrafo della circolare: 4.3 Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale / 5 Calcolo dell'agevolazione

Osservazione

Nel paragrafo 4.3, in riferimento al *software* viene specificato che la maggiorazione del 110% delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione potrà essere effettuata a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. Tuttavia, non vengono forniti esempi sul calcolo della maggiorazione per tale fattispecie, né chiarimenti sul periodo d'imposta in cui tale maggiorazione dovrà essere esposta in dichiarazione dei redditi.

Contributo

Come correttamente affermato dall'Agenzia delle entrate per "*software* protetto da *copyright*" si intende un bene protetto dalla Legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. Legge sul diritto di autore), non essendo previsto per legge un titolo di privativa industriale volto a garantire e a tutelare le attività di ideazione e realizzazione del *software*.

Si rappresenta preliminarmente che la tutela giuridica del *software* prescinde da un titolo di privativa in quanto la protezione del diritto d'autore trascura qualsiasi formalità. Infatti, un *software* risulta tutelabile quando presenta le caratteristiche della creatività (definita da novità e originalità) e dell'estrinsecazione esterna. È fondamentale notare come la legge accordi protezione a un'opera dell'ingegno creativa/originali in virtù del mero atto della sua creazione e dal momento stesso della creazione, senza che sia richiesta alcuna formalità costitutiva².

Sul punto, nel paragrafo 4.3 *Concetto di attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale*, viene specificato che **la registrazione dei *software* presso il Pubblico Registro alla SIAE³ risulti necessaria** per conferire una data certa per la creazione dell'opera al fine di poter beneficiare del c.d. "meccanismo premiale", che trova applicazione solo 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).

Si tratta, però, di una previsione poco condivisibile in quanto, come illustrato *supra*, la registrazione presso la SIAE ha una valenza meramente "dichiarativa" e non "costitutiva" della tutela giuridica dell'IP.

Del resto, come correttamente indicato a pag. 25 della Bozza di Circolare, "*La prova della esistenza del software può risultare da una dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi del d P R 28 dicembre 2000, n. 445, da detenere e consegnare all'Amministrazione Finanziaria nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o di altra attività istruttoria ; tale dichiarazione resa nella consapevolezza delle sanzioni penali applicabili nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'articolo 76 del dPR citato, **attesta 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**".*

Alla luce di ciò, lo Scrivente ritiene che richiedere al contribuente un adempimento ulteriore (generalmente facoltativo) rappresenterebbe un ulteriore aggravio di costi e adempimenti non necessari

² Ai sensi dell'art. 6 L. 633/194, infatti "*Il titolo originario dell'acquisto del diritto di autore è costituito dalla creazione dell'opera, quale particolare espressione del lavoro intellettuale*" e non richiede alcuna formalità quale potrebbe essere la registrazione in elenchi tenuti da autorità o enti a ciò preposti.

³ Inoltre, tale formalità non è stata prevista né dalla disciplina normativa di riferimento del nuovo Patent Box né dal Provvedimento Attuativo del 15 febbraio 2022 n. 48243, risultando contenuta solo nella Bozza di Circolare in esame, disponibile in consultazione pubblica dal 17 febbraio 2023, ovvero 15 mesi dopo l'entrata in vigore del DL 146/2021.

che non giustificano la necessità di una “data certa” già garantita dall’autocertificazione ai sensi del DPR 445/2000.

Qualora l’Amministrazione ritenesse indispensabile tale adempimento, in un’ottica collaborativa, si propongono di seguito alcune ulteriori osservazioni.

Si suggerisce, nel rispetto del principio di affidamento e di buona fede, di determinare un regime transitorio per il primo e per il secondo periodo d’imposta di applicazione del nuovo regime Patent box (i.e. periodi d’imposta 2021 e 2022 per i soggetti cd. solari), prevedendo che, ai fini del meccanismo premiale, la registrazione alla SIAE possa essere effettuata in un periodo d’imposta successivo, senza precludere la maggiorazione al 110% delle spese per le quali si renderebbe applicabile la *recapture* e senza l’applicazione di sanzioni e interessi.

Parimenti, tale regime transitorio dovrà essere applicato ai *Disegni e modelli giuridicamente tutelati* e in particolare alle fattispecie descritte alle lettere a) e b) del paragrafo 4.3 della Bozza di Circolare non assoggettabili a tutela per mezzo di un titolo di privativa industriale e, quindi, esclusi dal meccanismo della *recapture*.

In merito alle modalità di esercizio di tale facoltà, si suggerisce il seguente approccio in un caso di un software, protetto da *copyright* nel 2021, per il quale siano state sostenute spese agevolabili sostenute a partire dal 2013 e che sia stato registrato presso la SIAE nel 2023:

- la *recapture* delle spese sostenute per le attività di ideazione e realizzazione del *software* per gli otto anni precedenti potrà essere effettuato a partire dal **periodo di imposta in corso al 31.12.2021**, nonostante la formalità relativa alla registrazione alla SIAE sia effettuata nel 2023, senza applicazione di sanzioni, in vigenza di periodo transitorio in cui non erano stati forniti i chiarimenti specificati al paragrafo 4.3. Di conseguenza si dovrebbe poter beneficiare della *recapture* a partire dal periodo d’imposta di protezione del software con *copyright* (i.e. nel caso dell’esempio 2021) e **la relativa maggiorazione** (relativa ai costi sostenuti dal periodo d’imposta 2013 al periodo d’imposta 2021) **verrà esposta interamente nel modello Redditi 2022** (mediante dichiarazione integrativa).

Da ultimo, si invita a chiarire che con riferimento ai *software* venuti ad esistenza nel 2020 o in periodi d’imposta precedenti, che non beneficiano dunque del c.d. “meccanismo premiale” sia possibile agevolare le attività rilevanti, di cui al paragrafo 4.2, realizzate in ciascun esercizio di applicazione del regime in oggetto, attestando la titolarità dei diritti esclusivi sul *software* tramite la dichiarazione resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, senza la necessità di ottenere la registrazione alla SIAE per *software* già esistenti.

Finalità

Il presente contributo è volto a richiedere chiarimenti pratici circa il periodo d’imposta a partire dal quale è possibile beneficiare della maggiorazione al 110% dei costi per il *software* coperto da *copyright* registrato presso la SIAE in un periodo d’imposta diverso da quello della sua creazione nel caso di applicazione del c.d. meccanismo premiale, nonché le modalità di esercizio del diritto alla deduzione.

Tematica: SCOMPUTO CONTRIBUTI

Paragrafo della circolare: 4.4. Spese agevolabili

Osservazione:

La Bozza di Circolare precisa che i costi oggetto della maggiorazione di cui al nuovo regime *Patent Box* devono essere “*assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall’impresa per il loro finanziamento*”.

Inoltre, il documento non chiarisce se il beneficio di cui al nuovo regime *Patent Box* rientri nel novero “*delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titoli ricevuti per le stesse ammissibili*”, da decurtare dalla base di calcolo del credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica ai sensi dell’art. 1, comma 203, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 e successive modifiche (di seguito “credito d’imposta R&SID”).

Contributo:

Sulla base della Bozza di Circolare i costi oggetto di maggiorazione devono essere “*assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall’impresa per il loro finanziamento*”.

Tale chiarimento non trova alcun riscontro nella norma istitutiva del nuovo regime *Patent Box* (i.e., art. 6 del Decreto-Legge 21 ottobre 2021, n. 146), a differenza di quanto previsto in relazione al credito d’imposta R&SID, per il quale il legislatore dispone espressamente che la base di calcolo del credito d’imposta deve essere “*assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili*”.

Alla luce di quanto sopra, sarebbe opportuno eliminare il suddetto riferimento presente nella Bozza di Circolare in quanto non coerente con il dato normativo del nuovo regime *Patent Box*.

Per quanto riguarda il credito d’imposta R&SID, invece, appare utile chiarire se il beneficio derivante dalla maggiorazione *Patent Box* debba essere considerato quale “sovvenzione” o “contributo” da decurtare dalla base di calcolo del credito d’imposta.

Sul punto, si ritiene che il beneficio *Patent Box* non si configuri quale “sovvenzione” o “contributo” rilevante ai fini in oggetto, poiché non costituisce un contributo “diretto” ricevuto a valere sugli stessi costi ammissibili, ma un’agevolazione “indiretta” sotto forma di riduzione del reddito imponibile, la cui fruizione risente: i) per quanto riguarda l’IRES, della sussistenza di un reddito imponibile ovvero dei limiti dell’utilizzo delle perdite fiscali; ii) per quanto riguarda l’IRAP, della sussistenza di un valore della produzione netta positivo.

Qualora venisse confermato che il beneficio *Patent Box* rilevi ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d’imposta, sarebbe opportuno fornire chiarimenti circa il comportamento che dovrà porre in essere il contribuente che ha usufruito del credito d’imposta in relazione ai periodi d’imposta 2020 e 2021, ossia antecedentemente alla pubblicazione di chiarimenti ufficiali in materia. A parere dello scrivente, nell’ipotesi di avvenuta compensazione del credito d’imposta R&SID, non dovrebbero rendersi applicabili le sanzioni previste per l’indebita compensazione di crediti d’imposta di cui all’art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Da ultimo, si rileva come, laddove entrambe le misure rientrassero fra i “contributi” rilevanti ai fini in oggetto, lo scomputo di ciascun contributo dalla base di calcolo dell’altra misura risulterebbe di difficile applicazione sotto il profilo operativo in quanto ogni base di calcolo dovrebbe essere nettizzata dall’altro contributo, inoltre, risulterebbe in contrasto con la volontà del legislatore di rendere possibile il cumulo tra il credito d’imposta R&SID e la maggiorazione *Patent Box*, come desumibile dall’abrogazione del divieto di cumulo previsto originariamente dalla norma istitutiva del nuovo regime *Patent Box*.

Finalità:

Il presente contributo ha la finalità di richiedere di allineare il contenuto della Circolare sul nuovo regime *Patent Box* al dettato normativo, nonché di fornire chiarimenti in ordine agli impatti del beneficio derivante dalla maggiorazione *Patent Box* sulla base di calcolo del credito d’imposta R&SID.

Tematica: DOCUMENTAZIONE IDONEA PER LE PMI – DEFINIZIONE DI “EQUIPOLLENZA”

Paragrafo della circolare: 6.3 Documentazione idonea per le PMI

Osservazione:

I contribuenti possono accedere al regime degli Oneri Documentali attraverso procedure semplificate nel rispetto del principio comunitario del contenimento degli oneri amministrativi.

In tal senso, la Circolare fornisce indicazioni generiche in merito alle informazioni da inserire nella Documentazione da parte delle PMI (Piccole e Medie Imprese) “chiarendo” che tali informazioni siano “equipollenti” a quelle delle altre imprese. Tuttavia, la definizione di “equipollenza” non è esplicitata e viene lasciata discrezione al contribuente di scegliere cosa comunicare e come farlo (seppur dando alcune indicazioni generiche).

Contributo:

Si richiede di voler definire in maniera più puntuale (ad esempio sotto forma di un elenco esaustivo) quali siano le informazioni essenziali da includere da parte delle PMI. Infatti, il contribuente, in assenza di chiarimenti e al fine di minimizzare i rischi in caso di verifica, potrebbe trovarsi nella condizione di essere obbligato a preparare una documentazione “completa”, facendo venire meno i vantaggi “semplificativi” previsti dalla norma comunitaria.

Finalità:

In assenza di specifici chiarimenti, appare opportuno identificare il perimetro entro il quale le PMI possano muoversi limitando i rischi di contestazione di una informativa incompleta.

Tematica: INAPPLICABILITÀ DEL REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE

Paragrafo della circolare: N/A

Osservazione:

La Bozza di Circolare non riporta alcun chiarimento in merito all’applicabilità della *penalty protection* in ambito penale.

Contributo:

A parere dello Scrivente, la *penalty protection* dovrebbe riguardare non soltanto la sanzione amministrativa, ma anche – e soprattutto – la sanzione penale per infedele dichiarazione prevista, al superamento di determinate soglie, dall’art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Come noto, la sanzione penale, diversamente da quella amministrativa, richiede un *quid pluris*, ovvero il dolo specifico e, quindi, un disvalore del comportamento posto in essere dal contribuente, particolarmente accentuato e che non può certo ritenersi ravvisabile in tutte quelle ipotesi in cui il contribuente abbia adempiuto correttamente ai propri obblighi documentali e di comunicazione all’Amministrazione finanziaria, di volta in volta previsti dalle normative applicabili.

D’altra parte, a parere dello Scrivente, in virtù dell’incertezza che emerge dalle tematiche tecnico-scientifiche legate ai progetti di ricerca e sviluppo che esulano dalle competenze di codesto rispettabile Ufficio, dovrebbe applicarsi, nel caso di specie, anche la causa esimente di cui al comma 1-bis dell’art. 4 del D. Lgs. n. 74 del 2000 che esclude, ai fini della configurazione del reato di dichiarazione infedele, la rilevanza “*della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali*”. Pertanto, in presenza del set documentale previsto dal Provvedimento – da considerarsi alla stregua di “documentazione rilevante ai fini fiscali” – dovrebbe ogni potersi applicare l’esimente di cui comma 1-bis dell’art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000.

Finalità:

L’obiettivo è quello di chiarire il perimetro applicativo della c.d. *penalty protection*.

Tematica: MARCA TEMPORALE

Paragrafo della circolare: 7.2 Vizi di natura formale della documentazione – Tardività o assenza della marca temporale

Osservazione:

La Bozza di Circolare stabilisce che “*l’esigenza sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale è quella di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione, da parte del contribuente, della maggiorazione del 110%*”.

Contributo:

La Circolare potrebbe precisare, se altri strumenti, validati dalla giurisprudenza e implementati nella prassi ordinaria, possano, in alternativa, soddisfare la medesima esigenza. Si pensi, ad esempio, a un invio della documentazione (completa) via PEC al proprio indirizzo e-mail certificato e successiva firma da parte del legale rappresentante: tale processo garantisce infatti la certezza e l'immodificabilità del contenuto del messaggio di posta elettronica il cui contenuto è la Documentazione Patent Box, nonché la data d'invio/ricezione, tanto quanto l'apposizione della marca temporale.

Finalità

L'obiettivo del presente contributo è quello di rispondere alle esigenze di fornire data certa mediante un meccanismo alternativo che possa sopperire ai casi in cui possa essere difficoltosa la raccolta della firma del legale rappresentante (e.g. si pensi al caso di un legale rappresentante residente all'estero).