

## Patent box su software, le opportunità della registrazione successiva all'utilizzo

**Quando:** Entro versamento a saldo Ires/Irpef e Irap o entro termine ordinario di trasmissione della dichiarazione dei redditi Unico e Irap relative al periodo d'imposta di registrazione alla Siae ed effettivo o di primo utilizzo del software.

**Cosa scade:** Quantificazione del beneficio fiscale sulle spese di ideazione e realizzazione software.

**Per chi:** Soggetti che esercitano l'opzione al regime in relazione a software protetti da copyright.

**Come adempiere:** Opzione in dichiarazione dei redditi e variazione in diminuzione del reddito imponibile ai fini Ires/Irpef e del valore della produzione ai fini Irap.

### In sintesi

Il nuovo regime patent box di cui all'articolo 6 del DL 146/2021 è particolarmente vantaggioso per le **attività di ideazione e realizzazione del software**.

Infatti, nel caso del software **protetto da copyright**, l'accesso al beneficio può avvenire anche **in assenza di registrazione presso la Siae** o presso enti o organismi equipollenti, con applicazione del meccanismo ordinario alle spese per attività rilevanti sostenute nel periodo d'imposta di riferimento.

La registrazione alla Siae rappresenta un adempimento a valenza meramente dichiarativa, che consente di applicare il meccanismo premiale agevolando i costi sostenuti fino all'ottavo periodo d'imposta precedente (recapture ottennale).

La risposta dell'agenzia delle entrate all'interpello 40/2024 del 9 febbraio scorso, suggerisce la possibilità di un **utilizzo sinergico** di meccanismo premiale e ordinario.

L'impresa titolare del diritto allo sfruttamento economico di un software già in uso, i cui costi di ideazione e realizzazione siano già stati eventualmente agevolati, dal 2021, col patent box ordinario, ricorrendo alla registrazione "tardiva" alla Siae o presso enti equipollenti potrebbe beneficiare della recapture ottennale sui periodi d'imposta non agevolati in via ordinaria. Il tema è stato oggetto di approfondita disamina di Assonime nella circolare 12 del 20 giugno 2024.

### Il regime patent box applicato ai software protetti da copyright

Il nuovo regime patent box introdotto dall'articolo 6 del 146 citato e s.m.i. a decorrere dal **periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021**, in sostituzione del previgente regime di cui all'articolo 1,

commi 37-45, legge 190/2014, consiste in una **maggiorazione del 110%** a fini fiscali, operante sottoforma di variazione fiscale in diminuzione dal reddito imponibile ai fini Irpef/Ires e dal valore della produzione ai fini Irap, dei costi di ricerca e sviluppo di software protetti da copyright, brevetti industriali e disegni e modelli giuridicamente tutelati.

L'accesso all'agevolazione in relazione ai software richiede la sussistenza dei requisiti oggettivi di **tutela di originalità e creatività**, tali da qualificare il bene immateriale tra le opere dell'ingegno protette dalla legge 633/1941 (c.d. legge Diritto d'autore).

Come precisato dall'agenzia delle Entrate nella circolare 5/E/2023: «per “software protetto da copyright”, la cui tutela è garantita dalla legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. legge sul diritto di autore), si intendono i programmi per elaboratore, in qualunque forma espressi, purché originali e quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla legge sul diritto di autore le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso».

La sussistenza dei requisiti di originalità e creatività del software può essere **dimostrata con modalità alternative**:

- ricorrendo ad una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi del Dpr 445/2000, che attesti anche la titolarità dei diritti esclusivi sul software e contenga la descrizione del programma per elaboratore, a cui può essere allegata copia su supporto ottico non modificabile, ai sensi dell'articolo 2 del Dpcm 244/1994 in materia di registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore;
- ricorrendo alla registrazione del software presso la Siae;
- ricorrendo alla registrazione del software presso altri enti o organismi pubblici, suscettibile di produrre effetti equivalenti alla registrazione presso la Siae.

La registrazione alla Siae o presso enti o organismi equipollenti non assume alcun rilievo ai fini dell'esistenza giuridica e della tutela legale dell'opera: la protezione del software è **garantita dalla legge sul diritto d'autore** a partire dal momento della sua creazione.

Ciò premesso, l'applicazione del nuovo regime patent box ai software protetti da copyright beneficia di un approccio dell'Agenzia delle entrate favorevole al contribuente, grazie alla possibilità di combinare opportunamente e sinergicamente meccanismo ordinario e premiale sulle diverse annualità interessate da attività di ideazione e realizzazione dei beni agevolati.

### **Il meccanismo ordinario applicato ai software con copyright**

L'applicazione del meccanismo ordinario patent box a software protetti da copyright, che consente di maggiorare in misura pari al 110% i costi delle attività rilevanti sostenuti nel periodo d'imposta di riferimento, richiede quale presupposto la creazione, **l'ultimazione e l'effettivo utilizzo dei beni**.

Come ampiamente sottolineato dall'agenzia delle Entrate, nella circolare 5/E/2023 e nella risposta all'interpello 40/2024, la registrazione alla Siae o presso enti equipollenti non è condizione

necessaria per fruire dell'agevolazione in via "ordinaria", ma assume rilievo **esclusivamente ai fini del meccanismo premiale**.

Né rappresenta una causa ostativa all'applicazione dell'agevolazione in via "ordinaria" la preesistenza del software al momento di entrata in vigore del Dl 146/2021 (22 ottobre 2021): l'agevolazione potrà applicarsi sulle spese sostenute nei periodi d'imposta dal 2021 e ss. in relazione alle attività rilevanti elencate all'articolo 3 del provvedimento 48243 del 15 febbraio 2022 del direttore delle Entrate.

Il meccanismo ordinario appare, dunque, la **soluzione ideale** nel caso di attività agevolabili concentrate in un periodo d'imposta e risulta una strada percorribile anche nel caso in cui la registrazione sia effettuata nello stesso esercizio di sostenimento delle spese (si veda al riguardo il quesito 5 della circolare dell'agenzia delle Entrate 5/E/2023).

Il patent box ordinario può risultare, inoltre, funzionale ad agevolare le spese sostenute in **periodi d'imposta successivi a quello di creazione del bene immateriale**, ad esempio le «spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi» previste all'articolo 4.1 lettera e) del provvedimento citato.

### **Il meccanismo premiale applicato ai software con copyright**

Il meccanismo premiale introdotto dal comma 10-bis dell'articolo 6, Dl 146/2021 consente di potenziare i benefici derivanti dall'adesione al regime patent box rendendo **agevolabili i costi sostenuti negli otto periodi d'imposta precedenti** a quello di ottenimento della privativa industriale (c.d. **recapture ottennale**): «qualora in uno o più periodi d'imposta le spese di cui ai commi 3 e 4 siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle di cui al comma 3, il contribuente può usufruire della maggiorazione del 110 per cento di dette spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale. La maggiorazione del 110 per cento non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale».

La *ratio legis* della recapture ottennale è quella di consentire il **recupero di tutti i costi** di creazione e di ottenimento della privativa industriale, ancorché sostenuti in diversi periodi d'imposta.

Dal momento che il nuovo regime patent box è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Dl 146/2021, il meccanismo premiale si applica esclusivamente in relazione ai beni il cui titolo di privativa industriale è stato conseguito **a partire dal periodo d'imposta 2021** (per i soggetti "solari") o dal **periodo in corso al 22 ottobre 2021** (per i soggetti non "solari").

Restano **esclusi dalla recapture ottennale** i beni immateriali il cui diritto di privativa industriale è stato acquisito nei periodi d'imposta precedenti al 2021 (per i soggetti "solari") o antecedenti al periodo in corso al 22 ottobre 2021 (per i soggetti non "solari"): tali intangibles potranno

beneficiare, in presenza di costi sostenuti dal 2021 per attività ammissibili identificate dall'articolo 3 del Provvedimento citato, del solo meccanismo ordinario.

Come opportunamente evidenziato da Assonime nella circolare 12 del 20 giugno 2024, il principio generale sancito al comma 10-bis, che riconosce nella privativa industriale la conditio *sine qua* non per l'accesso al meccanismo premiale, è oggetto di "una sorta di "deroga" per i beni immateriali, quali software protetti da copyright e disegni e modelli, la cui tutela giuridica prescinde da formalità o registrazioni.

Per il software, assodata l'impossibilità di ottenere un titolo di privativa industriale in quanto la protezione è garantita dalla legge sul diritto d'autore a partire dal momento della creazione, l'agenzia delle Entrate ha individuato nella registrazione presso la Siae o presso enti equipollenti il presupposto per l'applicazione del meccanismo premiale.

Ne consegue che, in presenza di costi per l'ideazione e la **realizzazione di software sostenuti in più periodi d'imposta**, la registrazione alla Siae rappresenta l'espedito per applicare il meccanismo premiale in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di registrazione, recuperando i costi ammissibili fino all'ottavo esercizio precedente.

La conferma definitiva di questa potenzialità insita nell'applicazione dell'agevolazione ai software è contenuta nella risposta all'interpello 40/2024, in cui l'Agenzia sottolinea la possibilità di applicare la **recapture ottenibile al software registrato nel 2023**, ancorché preesistente ed entrato in uso nel 2021.

Assonime, nella circolare 12/2024, rileva come «l'Agenzia, infatti, conferma definitivamente che ai fini del meccanismo premiale di recapture il software – in base, in sostanza, ad una sorta di *factio iuris* – deve considerarsi giuridicamente "creato" solo quando ottiene il titolo di privativa nei termini indicati nella circolare n. 5 (e, cioè, allorché viene registrato presso la Siae)».

Ciò implica la possibilità, previa registrazione effettuata dal 2021 e ss., di applicare il meccanismo premiale anche a software creati, ultimati ed entrati in funzione ante 2021.

Qualora il software registrato non fosse ancora entrato in funzione, la fruizione dell'agevolazione resta subordinata all'effettivo utilizzo, situazione che potrebbe anche verificarsi in un periodo d'imposta successivo a quello di registrazione, come precisato dalle Entrate nella circolare 5/E/2023.

La "tardiva" entrata in funzione determina dunque lo slittamento temporale dell'agevolazione, fermo restando che la recapture si applica agli otto periodi d'imposta precedenti a quello di registrazione.

### **Applicazione ai software: la sinergia fra meccanismo premiale e ordinario**

Con la risposta all'interpello 40/2024 dell'agenzia delle Entrate e la disanima di Assonime nella circolare 12/2024, emergono spunti interpretativi interessanti sulla sinergia fra meccanismo patent box premiale e ordinario applicati al software protetto da copyright.

Nel caso prospettato dal contribuente nell'interpello citato, il software era già in uso nel 2021 ed era stato applicato il meccanismo ordinario patent box nei periodi d'imposta 2021 e 2022.

La registrazione alla Siae nel 2023 consente all'impresa di beneficiare del meccanismo premiale in sede di dichiarazione dei redditi e dell'Irap da presentare nel 2024 per il periodo d'imposta 2023, recuperando così i costi fino all'ottavo periodo d'imposta precedenti alla registrazione (recapture ottennale).

Ovviamente resta preclusa l'applicazione del premiale ai periodi d'imposta in cui l'istante ha beneficiato del meccanismo ordinario (2021 e 2022), onde evitare un'indebita duplicazione del beneficio su tali annualità.

In estrema sintesi, per l'Agenzia il momento di registrazione presso la Siae rileva, esclusivamente ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale, come momento in cui il software risulta giuridicamente creato e tutelato, con la conseguenza che la "tardiva" registrazione consente di agevolare i costi sostenuti per la creazione di beni preesistenti e già ampiamente in uso.

Per le imprese si prospetta la possibilità di applicare il patent box in via ordinaria sulle spese ammissibili per attività rilevanti sostenute anno per anno, dal 2021, su software preesistenti e di valutare opportunamente come e se procedere alla loro registrazione, recuperando eventuali costi di ideazione e realizzazione non ancora agevolati (in particolare quelli ante 2021) sostenuti fino all'ottavo anno precedente.