

## Patent box per la concessione del software se c'è ricerca e sviluppo

*Federico Gavioli*

Sono agevolabili e rientrano nella disciplina del “patent box” l’attività di implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software se c’è attività di ricerca e sviluppo

\*\*\*

L’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 28/E, del 9 marzo 2017, ha chiarito che le attività di concessione in uso del software applicativo coperto da copyright, individuate nella licenza iniziale, canoni di assistenza/manutenzione e realizzazione delle modifiche, possono ritenersi agevolabili ai fini della disciplina del patent box se riguardano *“attività di implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software, in considerazione dell’obbligatorietà, prevista dalla norma, di svolgere un’attività di ricerca e sviluppo”*.

### **Il quesito**

Una SRL esercita attività di produzione di programmi per elaboratori elettronici, con particolare riferimento alla produzione di un software applicativo dedicato alle aziende produttive nel comparto manifatturiero, denominato GAMMA, registrato presso il Registro Pubblico speciale Programmi per Elaboratore tenuto dalla SIAE.

I ricavi relativi all’attività caratteristica della società possono essere suddivisi tra:

- ricavi direttamente riconducibili alla concessione in uso del software GAMMA, che rappresenta il core business aziendale;
- ricavi relativi ad attività accessorie e complementari, ovvero attività di assistenza e consulenza prestata a clienti relativa ad altri software e/o sistemi operativi di proprietà di terzi.

L’istante precisa che le attività accessorie consistono in: assistenza sistemistica su sistemi operativi Windows/Linux; assistenza tecnica su server; assistenza su reti aziendali; assistenza software/hardware prestata a clienti presso fiere.

Con riferimento ai ricavi derivanti dall'utilizzo del software GAMMA, la società fornisce al cliente finale:

a) la concessione in uso del prodotto mediante:

- licenza iniziale;

- successivi canoni di assistenza/manutenzione sul prodotto;

b) su richiesta specifica, la realizzazione e concessione in uso di implementazioni, personalizzazioni, funzioni aggiuntive del software GAMMA, individuate dalla società istante attraverso il termine «*modifiche*»; dette creazioni vanno ad accrescere le potenzialità del prodotto, ampliando la gamma di servizi soddisfacibili ed incrementandone le possibilità di utilizzo.

La società fa presente di voler optare, a partire dall'1 gennaio 2016, per il regime di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, introdotto con l'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. regime agevolativo *patent box*).

Ai fini della citata agevolazione, la società specifica che ha svolto fin dall'origine e continua a svolgere internamente attività di ricerca e sviluppo. Nello specifico, la società svolge le seguenti attività: ideazione e realizzazione del software; ideazione e realizzazione di implementazioni e sviluppi; ricerca fondamentale, ovvero lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze inerenti il bene immateriale; sviluppo sperimentale e competitivo.

La società chiede chiarimenti in merito alla corretta individuazione delle “*tipologie di utilizzo*” agevolabili nel caso in questione. In particolare, chiede di sapere se sia corretto considerare agevolabili le seguenti attività di:

“*concessione in uso del prodotto, sotto forma di licenza iniziale*”;

“*concessione in uso del prodotto, sotto forma di successivi canoni di assistenza/manutenzione*”;

“*realizzazione e concessione in uso delle «modifiche»*”.

### **Patent box: cenni**

La legge di Stabilità 2015, veicolata nella legge 190/2014, ha introdotto, nel nostro ordinamento, il Patent box, un regime di tassazione agevolata su base opzionale per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali; tale regime si applica a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa residenti nel territorio dello Stato e a quelli residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, alla quale devono essere attribuiti i beni immateriali agevolabili.

Con un avviso apparso sulla Gazzetta Ufficiale n. 244 del 20 ottobre 2015, il Ministero dello Sviluppo economico ha comunicato l'avvenuta pubblicazione, sul proprio sito istituzionale, del decreto interministeriale 30 luglio 2015 sul Patent box (cd. decreto attuativo).

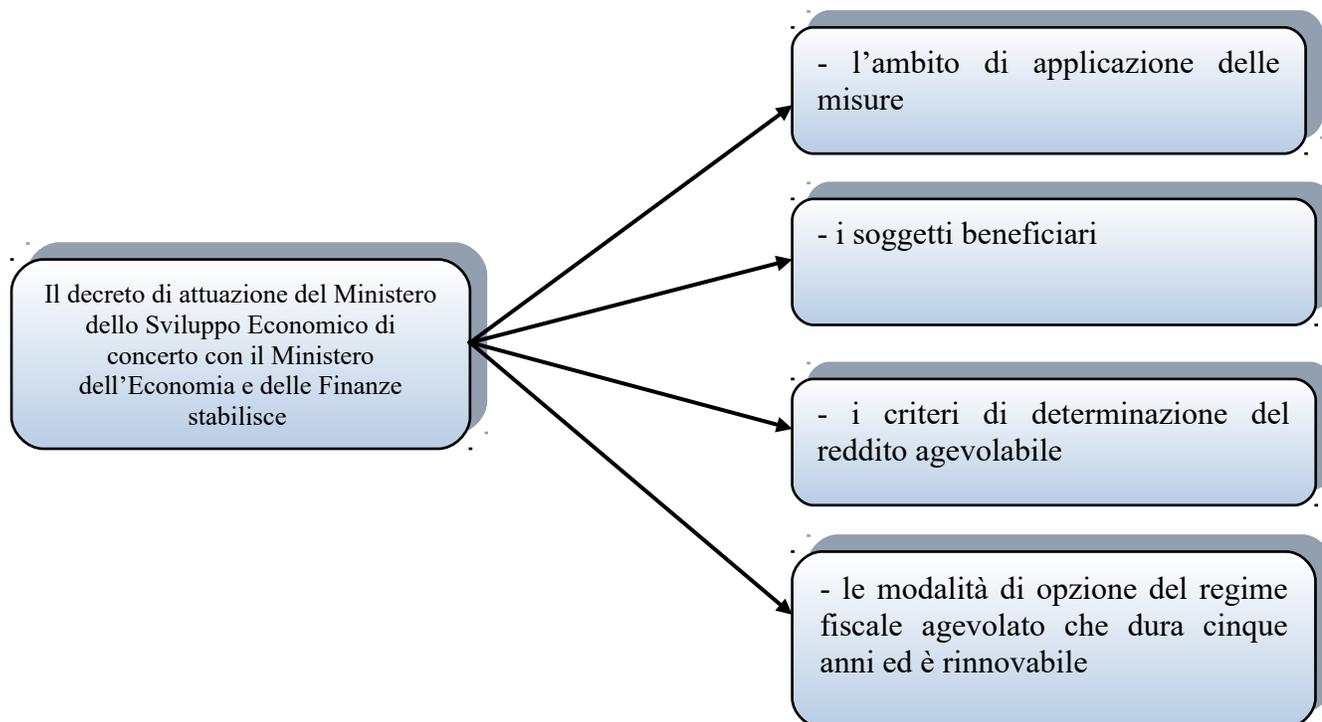
Con la successiva pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015, è stato approvato, lo schema di comunicazione da utilizzare per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014.

L'agevolazione è rivolta ai titolari di reddito d'impresa; il nuovo regime si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 e seguenti).

L'agevolazione del Patent box che prevede, su opzione del contribuente, la parziale esclusione dalla tassazione dei redditi ottenuti mediante sfruttamento economico o utilizzo diretto di determinate categorie di beni cd. intangibili, è stata definita nelle sue modalità operative con un decreto di attuazione del Ministro dello Sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

## Principi contenuti nel decreto del MEF e

### MISE



Le norme sul Patent Box, introdotte nella legge di Stabilità per il 2015, prevedono una tassazione agevolata sui redditi derivanti da alcune tipologie di software, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, purché giuridicamente tutelabili.

L'agevolazione consiste in una deduzione pari:

- al 30% nel 2015;
- al 40% nel 2016;
- al 50% dal 2017,

di tali redditi.

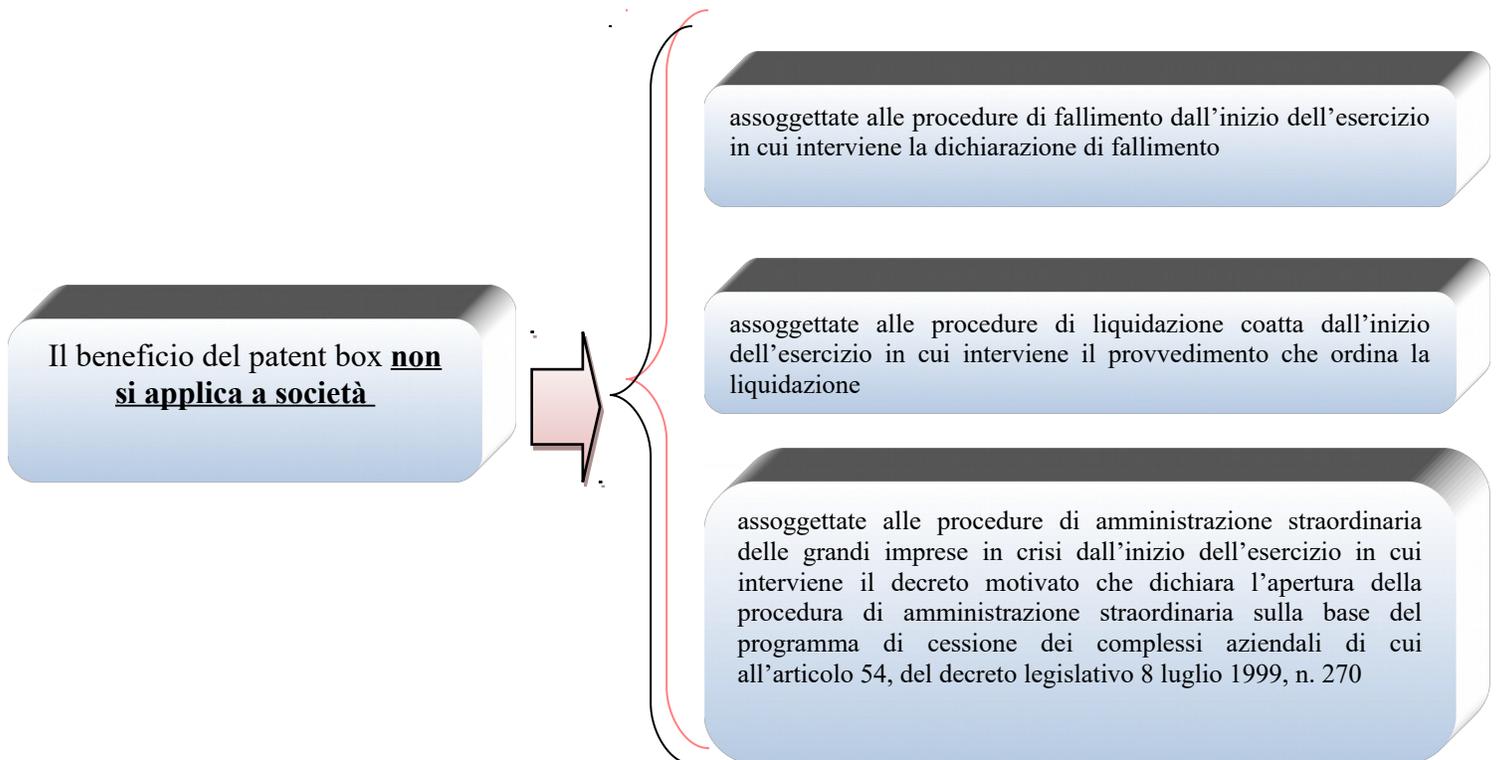
## Chi sono i soggetti che possono utilizzare

### il patent box

I soggetti beneficiari dell'agevolazione in parola sono:

- 1) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917;
- 2) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a – b, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917; trattasi di società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- 3) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata; si tratta degli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- 4) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 a eccezione delle società semplici; si tratta di società in nome collettivo e società in accomandita semplice;
- 5) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali.

L'opzione può essere esercitata da chi ha diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali .



### **La risposte delle Entrate**

L'Agenzia delle Entrate evidenzia preliminarmente che il legislatore si è preoccupato di differenziare l'utilizzo diretto del bene immateriale agevolabile dalla concessione in uso dello stesso (c.d. utilizzo indiretto); ciò, al fine di distinguere le modalità di determinazione del reddito agevolabile ascrivibile all'utilizzo dei beni immateriali oggetto di incentivazione. Ne deriva che la tipologia di utilizzo del bene immateriale è una scelta che ricade in capo al contribuente che dovrà conseguentemente determinare il reddito agevolabile autonomamente in caso di utilizzo indiretto, ovvero confrontarsi preventivamente con l'Agenzia delle Entrate mediante un accordo in caso di utilizzo diretto.

Nel caso di specie il bene cui si fa riferimento è il software protetto da copyright. La circolare 11/E, del 7 aprile 2016, ha chiarito che per software protetto da copyright si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso. La prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva, ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, che, nella consapevolezza delle sanzioni penali, nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, attesti 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.

I tecnici delle Entrate sulla base del c.d. “*nexus approach*” che consente di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica rilevano che tale attività deve sostanziarsi nello sviluppo, mantenimento ed accrescimento del bene stesso.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'attività di sviluppo, mantenimento ed accrescimento del software protetto da copyright debba sostanziarsi nelle attività di implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software.

Tra queste, non rientrano quelle attività che configurano una forma puramente strumentale all'utilizzo del software, estranee al perimetro della sua tutela, quali l'attività di formazione del personale, il basic help desk di cd. “*secondo livello*”, il supporto telefonico, il canone periodico per l'utilizzo di software applicativi in cloud...

Tali attività, infatti, non rappresentano un esercizio esclusivo di una prerogativa autoriale.

## **Le conclusioni**

I tecnici delle Entrate ritengono che la richiesta della società istante di considerare agevolabili le attività di concessione in uso del prodotto possa essere valutata positivamente se consistenti nelle attività di implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software, in considerazione dell'obbligatorietà, prevista dalla norma, di svolgere un'attività di ricerca e sviluppo.

Tali attività sono quelle cui occorre fare riferimento per la determinazione del reddito agevolabile che sarà determinato, nel caso di specie, tenendo conto anche dei canoni al netto dei costi, diretti ed indiretti, ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta.

4 aprile 2017  
Federico Gavioli