

Risposta n. 223/2025

OGGETTO: *Corretta interpretazione e applicazione, ai fini IRES e IRAP, dell'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 ("Decreto Patent box") e ss.mm.ii., che disciplina l'opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali ("Patent box"), con riferimento a software coperti da copyright.*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA S.P.A. (di seguito anche "ALFA" o "Istante"), operante nel settore della gestione, elaborazione e distribuzione di informazioni di carattere legale, commerciale, contabile ed economico-finanziario, chiede chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione e applicazione (i) ai fini IRES e IRAP dell'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 ("Decreto Patent Box") e ss.mm.ii., che disciplina l'opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali ("Patent Box"), ed a tal fine dichiara quanto segue.

L'Istante fa presente che stante la tipologia di servizi offerti ai propri clienti, nell'ambito della catena del valore della Società, assume un ruolo centrale il sistema informatico e di elaborazione, che, come i servizi e prodotti offerti dalla stessa ai clienti, si basano su una molteplicità di *software "sviluppati internamente dalla Società"*, e per i quali la società investe ingenti risorse economiche ogni anno.

ALFA rappresenta che tra i suoi investimenti rientrano anche alcune spese eleggibili al regime del Nuovo *Patent Box* *"in quanto direttamente riferibili alle attività rilevanti di ricerca industriale e sviluppo sperimentale, di innovazione tecnologica di prodotto e di processo e di ideazione e realizzazione di software protetto da copyright (di seguito, le "Attività Rilevanti")*, come individuate, rispettivamente, ai punti 3.1 a), 3.1 b) e 5.2 del *Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, protocollo n. 48243/2022 del 15 febbraio 2022 così come successivamente modificato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, protocollo n. 52642/2023 del 24 febbraio 2023, che hanno dato luogo alla creazione di nuovi software protetti da copyright di titolarità della Società".*

Tali attività, continua l'interpellante, sono svolte principalmente da personale interno della Società a volte supportato anche da consulenti esterni, fermo restando comunque che la direzione tecnica dei progetti e il coordinamento delle risorse utilizzate vengono svolti da dipendenti di ALFA.

In particolare, ALFA evidenzia che:

"i costi riportati nelle WBS sono poi oggetto di capitalizzazione secondo quanto previsto dallo IAS 38 venendo dapprima imputati al conto patrimoniale "Immobilizzazioni in corso" e poi, una volta completata la creazione del software, gli

stessi sono iscritti nel conto di attivo patrimoniale "sviluppo software" con avvio del processo di ammortamento, che, in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS applicati dalla Società, è consentito nell'esercizio in cui il software diviene disponibile per la commercializzazione; il processo di capitalizzazione sopra rappresentato, il criterio di valorizzazione del tempo dedicato dal personale di ALFA alle diverse attività (basato sull'utilizzo non dei costi effettivi ma dei costi medi azienda per le diverse categorie di dipendenti) e l'avvio dell'ammortamento sono altresì oggetto di specifica attività di verifica da parte dei revisori contabili della Società in sede di revisione del bilancio di esercizio di ALFA".

L'Istante aggiunge, altresì, che "i software in parola non sono stati ad oggi oggetto di deposito presso la SIAE né sono stati registrati presso altri enti o organismi pubblici, non essendo tale adempimento richiesto ai fini della protezione e tutela giuridica dei beni immateriali in parola".

Stante quanto sopra illustrato, la società Istante chiede di confermare:

- quesito n. 1):** la possibilità di avvalersi dell'agevolazione *Patent Box*, con il cd. meccanismo ordinario, in relazione ai costi per la creazione e lo sviluppo di *software* protetti da copyright non registrati presso la SIAE, sostenuti nel medesimo periodo d'imposta;
- quesito n. 2):** la possibilità di godere del cd. Meccanismo Premiale nel caso di registrazione del *software* presso la SIAE, o, in caso di risposta negativa al primo quesito, che nel periodo di registrazione presso la SIAE possano essere recuperate tutte le spese sostenute per la creazione del *software* che non siano già state agevolate in via ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito n. 1:

La Società Istante ritiene che le spese per Attività rilevanti sostenute nel medesimo periodo d'imposta di creazione di un *software* siano agevolabili ai fini del nuovo *Patent Box* in tale periodo senza necessità di registrazione alla SIAE essendo a tal fine sufficiente la dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, attestante la titolarità e l'esistenza del *software*, come chiarito anche al paragrafo 4.1.1. della Circolare 5/E del 2023, richiamata dall'interpellante.

Quesito n. 2:

Ad avviso dell'Interpellante, nell'ipotesi in cui il contribuente proceda alla registrazione di un *software* presso la SIAE (o presso altri enti o organismi pubblici) in un periodo d'imposta successivo a quello di creazione dello stesso:

- in caso di risposta positiva al primo quesito è possibile agevolare nel periodo d'imposta di registrazione presso la SIAE mediante il Meccanismo Premiale le spese per Attività Rilevanti sostenute per la creazione del *Software* non oltre l'ottavo anno precedente alla registrazione alla SIAE, con esclusione di quelle sostenute nell'anno di creazione e/o nei successivi periodi d'imposta e già agevolate in via ordinaria;
- viceversa, assumendo una risposta negativa, nel periodo d'imposta di registrazione alla SIAE potranno essere recuperate tutte le spese sostenute per la creazione del *software* (incluse quelle sostenute a partire dal periodo d'imposta di creazione dello stesso) e che non siano già state agevolate in via ordinaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza, in capo alle Istanti, di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge e dai documenti di prassi ai fini della spettanza dei benefici, compresa la sussistenza del requisito del rischio tecnico connesso ai Servizi di sviluppo; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi (*cfr*: Circolare n. 9/E del 2016).

In particolare, riguardo al primo aspetto si ricorda che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto misure agevolative che presuppongono l'espletamento di preliminari verifiche tecniche non di competenza dell'Agenzia delle entrate in ordine alla sussistenza dei requisiti che consentono di fruire del beneficio; al riguardo, è stato chiarito che, nell'ipotesi di mancata allegazione all'istanza di interpello del parere del competente organo tecnico in ordine alla riconducibilità di una determinata attività tra quelle ammissibili all'agevolazione (come nel caso di specie), la risposta dell'Agenzia delle entrate verte soltanto sull'esame del quesito di carattere fiscale assumendo acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, coerentemente ai suddetti chiarimenti, il presente parere non comporta, per le attività in questione, alcun implicito riconoscimento della sussistenza dei requisiti richiesti per la fruizione dell'agevolazione *Patent box*.

L'articolo 6 del Decreto Patent Box prevede, al comma 3, che *"Ai fini delle imposte sui redditi, i costi di ricerca e sviluppo sostenuti dai soggetti indicati al comma 1 in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa, sono maggiorati del 110 per cento. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 1"*.

Il medesimo articolo 6 del decreto-legge n. 146 del 2021 dispone, altresì, che *"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"*.

Le disposizioni attuative dell'articolo in argomento sono state adottate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. RU 48243 del 15 febbraio 2022 (di seguito, "Provvedimento").

Con riferimento alla fruizione del beneficio qui in esame, con la Circolare 5/E del 2023 è stato, per quanto qui di interesse, chiarito che:

- "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 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 veritieri, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'articolo 76 del d.P.R. 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. La dichiarazione deve altresì contenere la descrizione del programma per elaboratore a cui può essere allegata copia del programma su supporto ottico non modificabile, conformemente alle previsioni dell'articolo 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 gennaio 1994, n. 244 in materia di registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore".

Nel medesimo documento di prassi, precisando che per quanto attiene alla fruizione dell'agevolazione in via "ordinaria", si rinvia quanto precisato al paragrafo

4.1.1., con riferimento al cd. meccanismo premiale è stato precisato che "*Per quel che concerne le attività di ideazione e realizzazione del software, ancorché per tale bene non sia possibile ottenere un titolo di privativa industriale, requisito espressamente richiesto dal comma 10-bis dell'articolo 6, in quanto la protezione è garantita dalla legge sul diritto d'autore a partire dal momento della creazione dell'opera, si ritiene che tali attività possano considerarsi rilevanti ai fini del meccanismo premiale nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE. In riferimento al software, dunque, si potrà beneficiare del meccanismo premiale a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. Pur non rappresentando tale adempimento un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, lo stesso presuppone la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter qualificare il bene tra le opere dell'ingegno. Resta ferma la possibilità di dimostrare la sussistenza dei requisiti oggettivi anche provando l'avvenuta registrazione presso altri enti o organismi pubblici, purché la stessa produca effetti equivalenti a quella effettuata presso la SIAE.*

Quesito n. 1

Il primo quesito concerne la possibilità di avvalersi dell'agevolazione *Patent Box*, con il cd. meccanismo ordinario, in relazione ai costi sostenuti nel periodo d'imposta per la creazione e lo sviluppo di *software* protetti da copyright anche se i predetti *intangibles* non siano stati registrati presso la SIAE.

Giova ricordare che, per quanto rappresentato nella Circolare n. 5/E del 2023, anche in assenza della registrazione presso la SIAE, la prova della esistenza del software,

la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno, nonché la circostanza per cui la titolarità dei diritti esclusivi su di esso sia in capo al richiedente - a titolo originario o derivativo - possono 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).

Nel medesimo documento di prassi, infatti, si evidenzia che quanto detto in relazione al cd. meccanismo premiale non si estende alla determinazione del beneficio in via "ordinaria" cui è dedicato il paragrafo 4.1.1.

Ciò premesso, nel caso di specie, fermo restando quanto precisato in premessa in relazione alle attività agevolabili e ai relativi costi, e tenuto conto di quanto disposto dalla Legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. legge sul diritto di autore), deve concludersi che ALFA può fruire del beneficio cd. *Patent box* in relazione alle spese connesse alla creazione e lo sviluppo di *software* protetti da *copyright*, qualora risultino rispettati anche tutti gli ulteriori requisiti posti dalle disposizioni che ne regolano il funzionamento, così come chiariti con la relativa prassi dell'amministrazione finanziaria.

Appare opportuno, da ultimo, evidenziare che l'interpellante dichiara che le spese per le quali s'intende fruire dell'agevolazione *Patent box* sostenute dall'istante derivano da un processo di valutazione delle ore dedicate alle attività agevolabili e sono oggetto di capitalizzazione, in applicazione dei principi contabili internazionali (IAS 36).

In proposito, si rammenta che con la Circolare n. 5/E del 2023 è stato precisato che " *i costi oggetto di maggiorazione - assunti al netto di eventuali contributi ricevuti dall'impresa per il loro finanziamento - rilevano nel loro ammontare fiscalmente*

deducibile e sono imputati, ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, a ciascun periodo di imposta in applicazione del principio di competenza di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, indipendentemente dai regimi e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione degli stessi costi".

Per l'individuazione dei criteri per l'identificazione e quantificazione di tali spese si applicano le regole previste dal Decreto MISE, analogamente a quanto previsto per le correlate "attività rilevanti", fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità delle spese (cfr. Circolare n. 5/E del 2023). Con il medesimo documento di prassi è stato, altresì, rappresentato che

- *"possono essere oggetto della deduzione maggiorata solo le spese per attività rilevanti correlabili al bene agevolabile";*
- *non possono rientrare tra le stesse quelle di tipo amministrativo, le spese generali o comunque i costi sostenuti a beneficio dell'intera struttura aziendale e non, quindi, riferibili direttamente alle attività rilevanti collegate ai beni immateriali agevolabili".*

Resta, in ogni caso, fermo che sulla base di quanto disposto con il Provvedimento, al punto 7.4, romanino i), lett. b) il contribuente è tenuto a predisporre una dichiarazione, sottoscritta dal rappresentante legale ed eventualmente dal prestatore di lavoro, che individui il criterio di ripartizione, oggettivo e verificabile, dei citati costi tra le diverse attività. Come chiarito nella Circolare n. 5/E del 2023, non sono dunque ammessi criteri meramente forfetari, ma si richiede che, alla base della costruzione dei driver in questione, vi siano elementi oggettivi e riscontrabili, coerenti con la specifica realtà aziendale del contribuente.

Quesito n. 2

Il secondo quesito proposto dall'Istante ha ad oggetto chiarimenti in ordine alla fruizione, in caso di *software*, del cd. meccanismo premiale di cui al comma 10-*bis*.

L'Istante, precisamente, chiede conferma dell'applicazione del regime premiale nel caso in cui si sia proceduto alla registrazione del *software* presso la SIAE in una fase successiva al sostenimento dei costi per la creazione e lo sviluppo di *software* protetti da *copyright* di cui al quesito n. 1.

In argomento nel paragrafo 4.3 della citata Circolare 5/E del 2023 è stato chiarito che "... (Omissis)... *le attività di ideazione e realizzazione dei software ... possono considerarsi rilevanti ai fini del meccanismo premiale nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE.*

In riferimento al software, dunque, si potrà beneficiare del meccanismo premiale a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. Pur non rappresentando tale adempimento un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, lo stesso presuppone la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter qualificare il bene tra le opere dell'ingegno".

In altri termini, nella citata Circolare n. 5/E del 2023, è stato già chiarito che la registrazione presso la SIAE ha rilievo ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale e che detta registrazione ha natura meramente dichiarativa. Pertanto nell'ipotesi in cui un *software* che già sia in uso, e per il quale si sia già fruito del beneficio *Patent Box* in via ordinaria, venisse registrato in un periodo d'imposta successivo, è consentito l'accesso

alla c.d. *recapture* a partire dalla data di registrazione, fermo restando il rispetto delle previsioni normative così come chiarite nei relativi documenti di prassi.

Si rammenta che in base al già citato articolo 11, comma 4, della legge n. 212 del 2000 "*Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2*". La circolare 4/E del 7 maggio 2021, riprendendo quanto già chiarito dai precedenti documenti di prassi (cfr., in particolare, Circolare 9/E del 1 aprile 2016) ha precisato che, qualora il quesito abbia ad oggetto fattispecie corrispondenti a quelle per le quali l'Agenzia abbia già pubblicato atti di prassi o le risposte di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 agosto 2018, il quesito è inammissibile per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

Stante quanto già chiarito il quesito n. 2 deve ritenersi inammissibile, per mancanza delle condizioni di obiettiva incertezza, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000.

Da ultimo, si ricorda che, in ogni caso, resta ferma la possibilità di dimostrare la sussistenza dei requisiti oggettivi anche provando l'avvenuta registrazione presso altri enti o organismi pubblici, purché la stessa produca effetti equivalenti a quella effettuata presso la SIAE (cfr. Circolare n. 5/E del 2023).

**firma su delega del Direttore Centrale
Grandi contribuenti e internazionale
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**