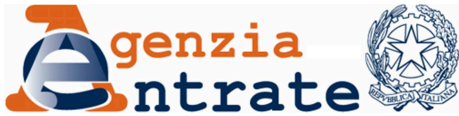


RISOLUZIONE N. 28/E



Agenzia delle entrate
Direzione Centrale Normativa

Roma, 09 MARZO 2017

OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - “Patent Box”: attività di sviluppo, mantenimento ed accrescimento del software protetto da copyright

Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.r.l. 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 di ALFA S.r.l. 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, ALFA S.r.l. 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.

Al riguardo, l'istante fa presente di voler optare, a partire dal 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.

Ai fini della citata agevolazione, ALFA S.r.l. 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 di cui sopra;
- 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.

Ciò posto, l'istante 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»".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riguardo alle tipologie di utilizzo agevolabili del bene immateriale in questione, l'istante rileva che in base all'art 7 del decreto ministeriale 30 luglio 2015, contenente disposizioni attuative relative al "Patent box", *"rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione:*

- (i) la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6;*

(ii) l'uso diretto dei beni immateriali di cui all'art. 6, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso”.

Il successivo comma 2, inoltre, prevede che *“Nel caso di cui al comma 1, lettera (i) il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi”.*

La relazione illustrativa al citato decreto 30 luglio 2015 precisa che *“il reddito agevolabile è quello che deriva dall'uso diretto del bene immateriale o dalla concessione in uso. In quest'ultimo caso, il reddito agevolabile è determinato dai relativi canoni al netto dei costi, diretti e indiretti, ad essi connessi di competenza del periodo di imposta”.*

Tanto premesso, ALFA S.r.l. ritiene agevolabile:

- a) la concessione in uso del prodotto software GAMMA, che l'istante addebita al cliente sotto forma di licenza iniziale, in quanto tipologia di utilizzo espressamente e chiaramente menzionata dal decreto ministeriale 30 luglio 2015;
- b) il reddito relativo ai successivi canoni di aggiornamento/manutenzione ed alle sopracitate “modifiche” (sviluppi di funzionalità aggiuntive o migliorative).

Deve infatti considerarsi, secondo l'istante, che raramente un programma software continua a funzionare inalterato per tutta la durata d'impiego; di solito si rendono necessarie modifiche e miglioramenti, anch'essi da tutelare giuridicamente, giacché in mancanza il software sarebbe destinato a divenire ben presto obsoleto e privo di utilità.

La modifica, il potenziamento e il miglioramento del programma rappresentano la c.d. “manutenzione migliorativa” dello stesso, che si traduce in un potenziamento delle utilità ricavabili.

Di fatto, quindi, entrambe le attività in questione consistono nello sviluppo del software GAMMA: nel caso della manutenzione/aggiornamento ordinaria, il relativo ricavo è realizzato attraverso l'addebito di canoni fissi

periodici, mentre nel caso di realizzazione di “modifiche” vi è un addebito specifico collegato alla richiesta del cliente.

Il fattore che accomuna i ricavi derivanti dalle predette implementazioni ed i ricavi da licenza iniziale è rappresentato dal trasferimento del diritto d’uso.

La concessione della licenza d’uso iniziale non è altro che il trasferimento del diritto d’uso del software in versione “base”.

I canoni di aggiornamento/manutenzione periodica non rappresentano altro che il corrispettivo per il trasferimento del diritto d’uso del software così come risultante dalle modifiche migliorative ordinariamente e costantemente realizzate da ALFA S.r.l..

I ricavi derivanti dalle “modifiche”, allo stesso modo, rappresentano il corrispettivo della concessione in uso delle implementazioni realizzate su richiesta del cliente.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. “legge di stabilità 2015”) prevede un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. “Patent Box”) per i redditi derivanti dall’utilizzo di *“software protetto da copyright, da brevetti industriali, da marchi d’impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili”* con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Il legislatore, in sostanza, ha previsto, per tutti i soggetti titolari di reddito d’impresa, inclusi i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a condizione che siano residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio è effettivo, la parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei

sopra citati beni immateriali, sul modello di altri Stati europei e in coerenza con standard internazionali condivisi.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 41, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 *“Le disposizioni dei commi da 37 a 40 si applicano a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 37 svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39”*.

L'obiettivo, in linea con la necessità di prevenire una competizione fiscale dannosa tra Stati, è quello di concedere benefici fiscali esclusivamente al reddito generato da beni immateriali, laddove le attività di ricerca e sviluppo vere e proprie siano state svolte dal contribuente stesso. Tali spese rappresentano un indicatore di attività sostanziali.

Le disposizioni attuative della disciplina concernente tale regime opzionale sono state emanate con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 30 luglio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 244 del 20 ottobre 2015 (“decreto Patent Box”).

L'articolo 6, comma 1, del citato decreto definisce ed elenca i beni immateriali che consentono alle imprese di accedere al regime opzionale di tassazione agevolata.

L'articolo 7 del decreto Patent Box, rubricato *“Tipologie di utilizzo agevolabili”*, fornisce le modalità di determinazione del reddito agevolabile ascrivibile all'utilizzo dei beni immateriali oggetto di incentivazione, distinguendo l'utilizzo diretto dalla concessione in uso.

Con riferimento a tale articolo, l'istante chiede di conoscere se sia corretto considerare agevolabili, nell'ambito della concessione in uso del diritto

all'utilizzo dei beni immateriali, le attività di licenza iniziale, canoni di assistenza/manutenzione, realizzazione delle c.d. "modifiche".

Al riguardo, il citato articolo prescrive, al comma 1, che *“Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione: i) la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6; ii) l'uso diretto dei beni immateriali [...]”*.

Il legislatore, infatti, 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 d.p.r. 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.

La presente risposta viene resa nel presupposto che l'istante sviluppi programmi per elaboratore originali quali risultato di creazione intellettuale, e che lo stesso abbia diritto allo sfruttamento economico del citato software e svolga attività di ricerca e sviluppo.

Ciò, in osservanza al principio OCSE del c.d. “nexus approach” che consente di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica che si sostanzia nello sviluppo, mantenimento ed accrescimento del bene stesso. Il comma 1 dell'articolo 8 del decreto Patent Box dispone, infatti, che *“Rientrano nelle attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni di cui all'art. 6, le seguenti attività: (i) la ricerca fondamentale...”;(ii) la ricerca applicata...;(iii) il design...; (iv) l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright...”*.

Al riguardo, si 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, ecc. Tali attività, infatti, non rappresentano un esercizio esclusivo di una prerogativa autoriale.

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che la richiesta dell'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.

Si ricorda, infine, che l'istante potrà facoltativamente adottare, in caso di concessione del diritto all'utilizzo di tali beni a parti correlate (nazionali ed estere), i criteri e metodi di determinazione del reddito agevolabile stabiliti mediante l'accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate. Qualora, invece, il reddito agevolabile derivi dalla concessione in uso dei beni immateriali a terze parti indipendenti, non è possibile attivare la citata procedura di accordo preventivo.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)