

Il nuovo Patent Box un'opportunità da cogliere: come gestire l'agevolazione per gli anni passati e per quelli a venire

Il nuovo Patent Box: un'opportunità da cogliere

Dott. Federico Venturi
Pirola Pennuto Zei & Associati

Definizioni

1. Per «**vecchio Patent Box**» si intende il regime opzionale di tassazione agevolata introdotto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, come disciplinato dai decreti attuativi interministeriali del 30 luglio 2015 e del 28 novembre 2017;
2. Per «**nuovo Patent Box**» si intende il regime opzionale di cui all'articolo 6 del D.L. 21 ottobre 2021 n. 146;
3. Per «**Provvedimento**» si intende il provvedimento emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate il 15 febbraio 2022, protocollo n. 48243/2022, attuativo delle disposizioni contenute nell'articolo 6 del D.L. 21 ottobre 2021 n. 146;
4. Per «**Circolare**» si intende la Circolare n. 5/E emanata dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate il 24 febbraio 2023 contenente i chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box di cui all'articolo 6 del D.L. 21 ottobre 2021 n. 146.

Overview dell'agevolazione (1/2)

Il D.L. 146 del 21/10/2021 ha abrogato il «vecchio» Patent Box - agevolazione commisurata al reddito prodotto dall'utilizzo degli IP agevolabili - e con l'art. 6 ha introdotto il «nuovo» Patent Box che consiste in una **maggiorazione del 110%** delle spese di ricerca e sviluppo sostenute per lo sviluppo, l'accrescimento, il mantenimento, la protezione e lo sfruttamento di beni immateriali agevolabili utilizzati, direttamente o indirettamente, nello svolgimento dell'attività d'impresa.

L'agevolazione, in concreto, consente di conseguire un **risparmio d'imposta pari al 30,69%** delle spese agevolate ($110\% * 27,9\%$).

L'opzione ha durata **quinquennale**, è **irrevocabile** e **rinnovabile** a scadenza ed è fruibile direttamente e autonomamente dal contribuente mediante **autoliquidazione** nella Dichiarazione dei Redditi.

Overview dell'agevolazione (2/2)

Il nuovo Patent Box consente di beneficiare della «super deduzione» al 110% delle spese di ricerca, sviluppo e innovazione relative a:

- Software coperto da copyright;
- Brevetti industriali, brevetti per modello d'utilità, brevetti e certificati per varietà vegetali e topografiche di prodotti a semiconduttori;
- Disegni o modelli giuridicamente tutelati.

Sono esclusi dal novero dei beni agevolati i marchi ed il know how, che avevano fortemente caratterizzato il precedente Patent Box

Il Punto 1 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022, come meglio dettagliato dal punto 3 della Circolare del 24 febbraio 2023, prevedono che l'opzione sia esercitata dall'**investitore che sia titolare dello sfruttamento economico del bene immateriale**, e che il bene venga **utilizzato direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività d'impresa**.

Il soggetto «investitore»

L'investitore è il soggetto che:

- ❖ si fa carico dei **costi** per effettuare gli investimenti,
- ❖ ne sopporta i **rischi**, e
- ❖ si avvale degli eventuali **risultati**.

Come confermato dalla Circolare il riferimento al titolare dello sfruttamento economico del bene **prescinde dalla titolarità giuridica dello stesso**, potendo dunque accedere al nuovo Patent Box anche coloro che utilizzano il bene in forza di un contratto di licenza o sub-licenza purché questi assumano la veste di investitore ed esercitino le attività di ricerca e sviluppo ammissibili (N.B. a patto che non siano costi infragruppo).

Restano dunque esclusi dalla definizione di investitore – e ad essi è preclusa la possibilità di accedere all'agevolazione – i contribuenti che, pur essendo titolari dello sfruttamento economico del bene, non restano incisi dei costi sostenuti per gli investimenti, non ne sopportano il rischio né ne acquisiscono i benefici.

Le annualità agevolabili

L'agevolazione nuovo Patent Box può essere esercitata a decorrere dal **periodo d'imposta 2021**.

Il primo periodo d'imposta nel quale è possibile esercitare l'opzione nuovo Patent Box nella dichiarazione dei Redditi («**regime ordinario**») è quello di **effettivo utilizzo del bene immateriale** (potrebbe essere successivo rispetto all'ottenimento della privativa).

Indipendentemente dall'annualità in cui viene esercitata l'opzione, il **regime premiale** si applica alle spese sostenute negli 8 esercizi precedenti l'**ottenimento della privativa**.

È possibile agevolare i beni immateriali il cui **titolo di privativa** sia stato ottenuto **prima del 2021** (ossia del primo anno in cui si può esercitare l'opzione nuovo Patent Box), ma in tal caso **non è possibile beneficiare del «regime premiale»** e le spese agevolabili dunque sono esclusivamente quelle sostenute nel periodo di imposta nel quale si opta per l'agevolazione (cd. «regime ordinario»), quindi dal 2021 in poi (Circolare Ministeriale 5/E, pag. 41).

Il regime ordinario ed il regime premiale

Il **regime ordinario** consente di agevolare le spese ammissibili dal Provvedimento che sono sostenute **nell'esercizio di opzione dell'agevolazione**, ed eventualmente nei successivi esercizi.

Il **regime premiale** consente di agevolare le spese per lo sviluppo, l'accrescimento, il mantenimento, la protezione e lo sfruttamento dell'IP sostenute **negli 8 esercizi precedenti l'ottenimento del titolo di privativa**. **Ai fini del regime premiale:**



rilevano le attività di ricerca fondamentale di cui all'art. 2 del Decreto MISE e le attività di ideazione e realizzazione del software protetto da copyright.



non sono agevolabili le spese connesse al mantenimento dei diritti, alla loro protezione, alla prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi.

Ciò significa, ad esempio, che per un titolo di privativa ottenuto nel corso del 2021 possono essere agevolate le spese sostenute sin dal 2013.

L'esercizio dell'opzione in annualità successive

Il paragrafo 4.3 della Circolare sembra ammettere implicitamente che se l'utilizzo del bene immateriale viene avviato in un anno successivo rispetto a quello di ottenimento della privativa si può esercitare l'opzione in tale annualità successiva.

Nel paragrafo 3.3 della Circolare, l'Agenzia nel trattare il tema dell'esercizio dell'opzione di nuovo Patent Box precisa che «per nuovo bene si intende sia un bene venuto ad esistenza successivamente all'esercizio di una prima opzione per il nuovo PB, sia un bene già esistente che il contribuente aveva deciso, inizialmente, di escludere dal perimetro dell'agevolazione».

A nostro avviso, basandoci su tali indicazioni ed in via meramente interpretativa (ed in tal senso sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate), riteniamo che non vi sia ragione di precludere la possibilità di esercitare l'opzione nuovo Patent Box in un anno successivo da quello di ottenimento del titolo di privativa anche nell'ipotesi in cui il mancato esercizio dell'opzione derivi da una semplice scelta del contribuente (ed il bene immateriale risulti dunque già impiegato nei processi aziendali). È quindi possibile applicare il regime premiale, escludendo invece gli anni dall'ottenimento della privativa all'esercizio dell'opzione.

La remissione in bonis

La Circolare ammette la possibilità di esercitare l'opzione nuovo Patent Box avvalendosi della **remissione in bonis** e ciò purché:

- non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento;
- il ricorso all'istituto della remissione in bonis non sia dettato da una scelta di convenienza o un ripensamento del contribuente;
- il contribuente versi in una situazione di buona fede e provi che la mancata comunicazione dell'opzione sia frutto di una mera dimenticanza/di un errore formale;

Inoltre, per beneficiare della **penalty protection** nel caso in cui l'opzione nuovo Patent Box sia esercitata avvalendosi della remissione in bonis è necessario che il contribuente non solo abbia **predisposto la documentazione idonea**, ma anche che abbia apposto sulla stessa la **firma elettronica con marca temporale** al più tardi entro il termine di **90 giorni dalla scadenza ordinaria** di presentazione della dichiarazione annuale

Per i contribuenti che volessero beneficiare dell'agevolazione nuovo Patent Box avvalendosi della remissione in bonis per il 2021 (presentazione della dichiarazione entro il 30 novembre 2023) e che non avessero già predisposto la documentazione idonea entro il 28 febbraio 2023 non è possibile beneficiare della penalty protection.

Le annualità agevolabili

Benché non ci siano chiarimenti espressi da parte della normativa e della prassi (*), dalla lettura del Provvedimento e della Circolare riteniamo che in via interpretativa si possa sostenere che **nel caso di un bene immateriale per il quale è stata ottenuto il titolo di privativa nel corso dell'esercizio 2021 si possa optare per:**

Remissione in bonis del Modello Redditi SC 2022- redditi 2021 (scadenza 30/11/2023)

- ✓ **Non** si può beneficiare della **penalty protection**;
- ✓ Dovrebbe esser possibile beneficiare del **meccanismo premiale** (annualità 2020-2013);
- ✓ Dovrebbero essere agevolabili anche le **spese di R&S sostenute nel 2021 e seguenti**.

Esercizio dell'opzione nuovo Patent Box nel Modello Redditi SC 2023 – redditi 2022 (scadenza 30/11/2023)

- ✓ Si può beneficiare della **penalty protection**;
- ✓ Dovrebbe esser possibile beneficiare del **meccanismo premiale** (annualità 2020-2013);
- ✓ **Non** potrebbero essere agevolabili le **spese di R&S sostenute nel 2021**;
- ✓ Dovrebbero essere agevolabili anche le **spese di R&S sostenute nel 2022 e seguenti**.

(*) Come affermato anche da Assonime nella Circolare n. 20 del 28 giugno 2023 la tematica è piuttosto complessa ed è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia.

Confronto tra discipline: vecchio e nuovo Patent Box (1/2)

	vecchio Patent Box		nuovo Patent Box
Annualità	2015-2018	2019-2020	2021 →
Soggetti interessati	titolari reddito d'impresa	titolari reddito d'impresa	titolari reddito d'impresa
Beni intangibili agevolabili	<ul style="list-style-type: none"> - marchi (esclusi dal 2017) - software protetto da copyright - brevetti industriali - disegni e modelli - know how 	<ul style="list-style-type: none"> - software protetto da copyright - brevetti industriali - disegni e modelli - know how 	<ul style="list-style-type: none"> - software protetto da copyright - brevetti industriali - disegni e modelli
Meccanismo	Detassazione del 50% del reddito riferito agli IP	Detassazione del 50% del reddito riferito agli IP	Maggiorazione del 110% dei costi di R&S

Confronto tra discipline: vecchio e nuovo Patent Box (2/2)

	vecchio Patent Box		nuovo Patent Box
Annualità	2015-2018	2019-2020	2021 →
Durata ed esercizio dell'opzione	Irrevocabile per 5 periodi d'imposta (opzione PB)	Irrevocabile per 5 periodi di imposta (opzione OD annuale se fruita mediante autoliquidazione)	Irrevocabile per 5 periodi di imposta (opzione nuovo PB)
Ruling / Autoliquidazione	Ruling obbligatorio se utilizzo diretto dell'IP	Possibilità di optare per la determinazione diretta del reddito agevolabile con autoliquidazione in dichiarazione senza ruling	Autoliquidazione in dichiarazione; nessun ruling con l'Agenzia delle Entrate
Penalty protection	N.A.	Prevista in caso di esercizio dell'opzione di possesso della «documentazione idonea»	Prevista in caso di esercizio dell'opzione di possesso della «documentazione idonea»
Credito R&S	Cumulabili	Cumulabili	Cumulabili

Il regime transitorio dal vecchio al nuovo Patent Box

Le disposizioni sul nuovo Patent Box si applicano a partire dalle opzioni esercitate per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 146/2021 (22 ottobre 2021). Di conseguenza, **per i beni il cui titolo di privativa sia stato ottenuto a partire dal 2021 è possibile esercitare soltanto l'opzione per il nuovo Patent Box.**

Il legislatore ha previsto un «**regime transitorio**» per i soggetti che hanno esercitato l'opzione del vecchio Patent Box in periodi d'imposta antecedenti il 2021 e che possono scegliere, **in alternativa al vecchio regime, di aderire al nuovo Patent Box.**

La facoltà di transitare al nuovo Patent Box è **espressamente esclusa** per:

- i soggetti che hanno **presentato istanza di ruling** (ovvero istanza di rinnovo) ed abbiano **già sottoscritto un accordo preventivo** con l'Agenzia;
- i soggetti che hanno aderito al **regime di «autodeterminazione»** di cui all'art. 4 del D.L. 34/2019.

Il soggetti che possono transitare al nuovo Patent Box

La possibilità di rinunciare al vecchio Patent Box e transitare al nuovo è **ammessa** per:

1) I soggetti che abbiano presentato istanza di ruling (o rinnovo) non ancora sottoscritta.

In tal caso è necessario inviare una comunicazione tramite PEC o con raccomandata A/R all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al vecchio Patent Box, nella quale viene manifestata in maniera irrevocabile la volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura (*).

() Inoltre, nel compilare il rigo OP21 della Dichiarazione dei Redditi per comunicare l'adesione al nuovo Patent Box, dovrà essere compilato anche il campo «identificativo ruling» indicando il numero di protocollo di registrazione dell'istanza rinunciata.*

2) I soggetti che con il precedente Patent Box effettuavano un utilizzo indiretto dei beni immateriali e autoliquidavano l'agevolazione.

In tal caso è necessario esprimere l'opzione per il nuovo Patent Box nella dichiarazione dei redditi; la diretta conseguenza è che l'opzione manifestata per il vecchio Patent Box si considera tacitamente revocata.

Il passaggio al nuovo Patent Box

Per i contribuenti che abbiano già attivato una procedura di ruling o di rinnovo dell'accordo preventivo, **il transito al nuovo Patent Box non è un obbligo.**

L'Agenzia delle Entrate precisa, infatti, che per tali contribuenti resta ferma la possibilità di concludere la procedura già avviata ed addivenire ad un accordo permanendo nel vecchio regime Patent Box.

A tal fine la Circolare precisa che con «istanza di rinnovo» si fa riferimento a rinnovi di accordi il cui termine di vigenza termina nel 2019 (quinquennio 2015-2019 rinnovato per il quinquennio 2020-2024), in quanto **gli accordi il cui termine è nel 2020** (da rinnovare per il quinquennio 2021-2025) **non sono più rinnovabili con il vecchio Patent Box.**

N.B. Come osservato anche da Assonime, i contribuenti che abbiano una procedura di ruling pendente e che decidono di transitare al nuovo Patent Box **perdono la possibilità di beneficiare dell'agevolazione vecchio Patent Box per tutte le annualità antecedenti rispetto a quella in cui è stata esercitata l'opzione per il nuovo Patent Box.**

La cumulabilità tra vecchio e nuovo Patent Box

Per i contribuenti che non possono – o non vogliono – transitare al nuovo Patent Box, la Circolare sembra ammettere **una fase di temporanea convivenza tra il vecchio ed il nuovo Patent Box in relazione a beni immateriali diversi**, fase che terminerà nel 2024 quando terminerà la fruibilità del vecchio regime.

Peraltro, a partire dal 2021 non è possibile optare per il vecchio Patent Box nemmeno per beni complementari a beni per i quali già era stata esercitata l'opzione vecchio Patent Box.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate si è in più occasioni espressa (da ultimo nella Circolare) nel senso che **non sussiste alcuna preclusione all'esercizio dell'opzione per il nuovo Patent Box in relazione a beni diversi da quelli già oggetto di una precedente opzione per il vecchio regime di Patent Box, anche qualora tali nuovi beni siano complementari ai precedenti.**

Grazie dell'attenzione

Dott. Federico Venturi: federico.venturi@studiopirola.com