

Risposta n. 342/2023

OGGETTO: Patent Box – Esercizio dell'opzione per il Nuovo Patent Box in relazione ai medesimi beni immateriali già oggetto dell'opzione per il Vecchio Patent Box in assenza di ruling e dell'esercizio dell'opzione OD – Articolo 6, comma 10, del D.L. n. 146 del 2022; punto 12.4 del Provvedimento prot. n. 48243/2022 del 15 febbraio 2022.

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

QUESITO

La società *ALFA S.P.A.* (di seguito, l'"Istante" o la "Società") rappresenta che nel 2015 aveva esercitato l'opzione per il regime di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (di seguito, "*Vecchio Patent Box*") per il quinquennio 2015-2019 e presentato (in data gg mm 2015) istanza di accordo preventivo ai sensi del punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015, prot. n. 154278 (di seguito, "*Provvedimento PB*") relativamente all'utilizzo diretto delle seguenti tipologie di beni immateriali:

- *software* protetto da *copyright*;

- marchi di impresa;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

In data *gg mm* 2019, la Società ha comunicato la volontà di rinunciare alla prosecuzione della suddetta procedura di *ruling* essendo intenzionata ad avvalersi dell'opzione per la determinazione in via autonoma del reddito agevolabile prevista dall'art. 4 del D.L. 30 aprile 2019 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

Tuttavia, avendo riscontrato difficoltà nel reperimento dei dati necessari per la determinazione del reddito agevolabile, l'Istante non ha in concreto beneficiato del Vecchio *Patent Box* in relazione al quinquennio 2015-2019, non avendo mai indicato nelle relative dichiarazioni dei redditi alcuna deduzione a titolo di *Patent Box* nei Modelli Unico e Irap né, tantomeno, ha esercitato l'opzione per il regime di autoliquidazione previsto dall'art. 4 del D.L. n. 34/2019.

Nel modello redditi SC 2021, la Società ha esercitato in via cautelativa una nuova opzione quinquennale per il regime del Vecchio *Patent Box* in relazione a 4 *software* protetti da *copyright* (di seguito, i "*Software*"), ma anche in relazione al periodo di imposta 2020 la medesima non si è avvalsa dell'opzione per l'autoliquidazione *ex art.* 4 D.L. n. 34/2019 e non ha effettuato alcuna variazione in diminuzione per beneficiare del Vecchio *Patent Box*.

Tanto premesso, rilevato che:

- a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 6 del D.L. n. 146/2021 il regime del Vecchio *Patent Box* è stato sostituito da una nuova agevolazione (di seguito, "Nuovo *Patent Box*");

- il comma 10 del menzionato art. 6, come da ultimo modificato ad opera della Legge di Bilancio 2022, dispone che a partire dal periodo di imposta in corso al 28 dicembre 2021 non è più possibile esercitare *"le opzioni previste dall'art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e dall'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34"*;

- il secondo periodo del medesimo comma 10 stabilisce altresì che restano ferme le opzioni per il Vecchio *Patent Box* *"... afferenti ai periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto ..."* pur essendo riconosciuta ai contribuenti la facoltà di *"...scegliere in alternativa al regime opzionato, di aderire al regime agevolativo di cui al presente articolo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate"*;

- tuttavia, l'ultimo periodo del comma 10 nega tale facoltà a quei soggetti *"...che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di cui all'articolo 31-ter» del D.P.R. n. 600/1973 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ovvero presentato istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate a conclusione di dette procedure, nonché «... che abbiano aderito al regime di cui all'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58"*;

- il punto 12.4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022 (di seguito, Provvedimento Nuovo *Patent Box*), nel dare attuazione al regime transitorio delineato dal predetto comma 10, stabilisce che i soggetti di cui al comma 10 dell'articolo 6 "*non rientranti nella previsione di cui ai precedenti punti 12.2 [n.d.r. trattasi dei soggetti che si sono avvalsi della procedura di *ruling* prevista dal Vecchio *Patent Box*] e 12.3 [n.d.r. trattasi dei soggetti che in relazione al Vecchio *Patent Box* hanno esercitato l'opzione OD] che intendono optare per il nuovo regime *patent box* devono esprimere l'opzione nuovo PB come previsto al punto 12.1 [n.d.r. mediante comunicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce]. A seguito di tale opzione, quella manifestata per il precedente regime *patent box* si considera revocata";*

- il punto 12.5 prevede poi che "*I contribuenti non possono esercitare l'opzione PB, neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 28 dicembre 2021*";

e considerato che:

- la Società non ha mai beneficiato in concreto del Vecchio *Patent Box* in relazione ai *Software*;

- l'Istante intende optare per il Nuovo *Patent Box* relativamente ai *Software* a partire dal periodo di imposta 2021;

- né l'art. 6 del D.L. né il Provvedimento sul Nuovo *Patent Box* disciplinano in maniera espressa la possibilità per il contribuente di avvalersi della facoltà di cui al punto 12.4 del Provvedimento Nuovo *Patent Box* in relazione ai medesimi beni

immateriali già oggetto dell'opzione per il Vecchio *Patent Box* che viene ad essere revocata anticipatamente;

la Società chiede se possa esercitare l'opzione quinquennale per il Nuovo *Patent Box* a partire dal periodo di imposta 2021 e con riferimento ai *Software* già oggetto nel 2020 di opzione per il Vecchio *Patent Box*.

Al riguardo, si fa presente che, rispetto all'originaria istanza di interpello con la quale il contribuente aveva formulato un quesito interpretativo ulteriore rispetto a quello sopra riportato, con nota RU ... del ... l'Istante ha esplicitamente rinunciato a tale ulteriore questione che in questa sede non viene rappresentata. Contestualmente, con la medesima nota, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa la Società ha fatto presente che:

- la comunicazione di rinuncia alla prosecuzione della procedura di *ruling* è stata trasmessa tramite PEC in data gg mm 2019 alla Direzione Regionale ... dell'Agenzia delle entrate;

- le difficoltà nel reperimento dei dati necessari ai fini della determinazione del contributo economico di periodo degli IP agevolabili ai fini del Vecchio *Patent Box* attengono principalmente alla necessità di dover operare manualmente le attività di rielaborazione dei dati emergenti dal sistema contabile-gestionale della Società. Quest'ultima, anche ove avesse voluto beneficiare del Vecchio *Patent Box* solamente a partire dal periodo d'imposta 2020 avrebbe comunque dovuto procedere alla determinazione del risultato economico realizzato dai *Software* nelle annualità precedenti, in modo tale da scomputare dal reddito agevolabile di periodo le eventuali perdite realizzate dagli stessi. Pertanto, la fruizione da parte della Società del Vecchio

Patent Box avrebbe di fatto richiesto l'impiego di proprie risorse umane per un periodo prolungato di tempo;

- l'esercizio in via cautelativa dell'opzione per il Vecchio *Patent Box* per il quinquennio 2020-2024 discendeva dalla volontà della Società di non privarsi della facoltà di usufruire di tale regime, in attesa di completare l'analisi di convenienza tra Vecchio *Patent Box* e Nuovo *Patent Box* in termini di numero e tempi di lavoro delle risorse umane necessarie per giungere alla determinazione degli importi agevolabili;

- la possibilità di agevolare con il Nuovo *Patent Box* i *Software* già oggetto di opzione per il previgente regime è stata nel frattempo espressamente confermata dalla Circolare 24 febbraio 2023, n. 5/E che - in linea con i chiarimenti resi nella Risposta ad interpello n. 2 del 4 gennaio 2023 - ha affermato come l'impossibilità a transitare nel nuovo regime *Patent Box* operi solo per quei contribuenti che, nei periodi d'imposta antecedenti al 2021, "*abbiano esercitato sia una valida opzione PB che una valida opzione OD*" o per quei "*soggetti che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di cui all'art. 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ovvero istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo a conclusione di dette procedure*". Considerato che nel modello Redditi SC 2021 la Società non ha esercitato anche l'opzione OD né ha effettuato alcuna variazione in diminuzione a titolo di Vecchio *Patent Box*, l'Istante ritiene che questa sia legittimamente autorizzata a transitare al Nuovo *Patent Box* in relazione ai *Software*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter beneficiare nel periodo di imposta 2021 del Nuovo *Patent Box* in relazione ai medesimi beni immateriali già oggetto dell'opzione per il vecchio *Patent Box* esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020 in quanto, non avendo concluso l'accordo di *ruling* e non essendosi mai avvalsa del regime di autoliquidazione dell'art. 4, D.L. n. 34/2019, non rientra in alcuna delle fattispecie previste dal comma 10 dell'art. 6, D.L. n. 146/2021. L'Istante ritiene altresì che non sussista alcuna preclusione nella normativa al fatto che il contribuente possa avvalersi del Nuovo *Patent Box* in relazione ai medesimi beni immateriali già agevolati in precedenza con il regime del Vecchio *Patent Box* e che la Società sia dunque pienamente legittimata ad esercitare l'opzione per il Nuovo *Patent Box* in relazione ai *Software* a partire dal periodo di imposta 2021 (punto 12.4 del Provvedimento).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che esula dal presente parere qualsiasi valutazione in ordine alla correttezza del comportamento tenuto dalla Società istante nelle annualità antecedenti a quella specificamente oggetto di interpello, con particolare riferimento alla sussistenza dei requisiti per l'accesso al regime *Patent Box* previsto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, Legge n. 190 del 23 dicembre 2014, alla legittimità delle opzioni PB esercitate/revocate e all'assenza, per i due quinquenni, di elementi che dimostrino l'esercizio delle opzioni cd. OD. Si evidenzia altresì che il presente parere non presuppone la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di *design* e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità dei beni immateriali all'agevolazione, come previsto dal secondo periodo del punto 13.1 del

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022, prot. n. 48243/2022 (di seguito il "Provvedimento Nuovo PB").

Sempre in via preliminare si evidenzia che con nota RU ... del ..., in sede di presentazione della documentazione integrativa in risposta alla richiesta prot. n. ... del ..., l'Istante ha formulato una rinuncia espressa ad uno dei due quesiti prospettati, che non si riporta nella presente risposta ed in relazione al quale, pertanto, non si esprime alcun parere, senza che ciò assuma rilievo ai fini della formazione del silenzio assenso di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Su tali aspetti resta impregiudicato ogni potere di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, l'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, così come successivamente modificato dalla legge 28 dicembre 2021, n. 234, ha semplificato il regime *Patent Box*, di cui dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, trasformandolo in un regime di tipo "*front-end*".

In particolare, la nuova disciplina agevolativa consente di aumentare, ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, del 110 per cento le spese sostenute nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo finalizzate al mantenimento, al potenziamento, alla tutela e all'accrescimento del valore dei *software* protetti da *copyright*, dei brevetti industriali e dei disegni e modelli giuridicamente tutelati.

Inoltre, ai sensi del comma 10-*bis* del richiamato articolo 6, il nuovo regime agevolativo consente di recuperare, nel periodo di imposta in cui un bene immateriale agevolabile ottiene un titolo di privativa industriale, le spese di ricerca e sviluppo,

sostenute negli otto periodi di imposta precedenti, che hanno contribuito alla sua creazione, maggiorandole del 110 per cento.

Viene, altresì, prevista a favore dei contribuenti la possibilità di predisporre una documentazione idonea che permette di non essere assoggettati, al ricorrere di determinate condizioni, alla sanzione per infedele dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Il citato articolo 6, infine, demanda a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'adozione delle disposizioni attuative, la regolamentazione della documentazione idonea, nonché le modalità di esercizio delle opzioni di adesione al nuovo regime *Patent Box*, esercitabili sia dai contribuenti che non hanno aderito al precedente regime, sia, con alcune limitazioni, da quelli che intendono transitare dal vecchio al nuovo regime.

Le disposizioni attuative della normativa in commento sono state adottate con il Provvedimento Nuovo PB del 15 febbraio 2022, prot. n. 48243/2022, da ultimo modificato con Provvedimento prot. n. 52642/2023 del 24 febbraio 2023.

Tanto premesso, in relazione al quesito posto si evidenzia che l'articolo 6, comma 10, del D.L. n. 146 del 2021 prevede che *"Con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta, non sono più esercitabili le opzioni previste dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e dall'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58. I soggetti di cui ai commi 1 e 2 che abbiano esercitato o che esercitino opzioni ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, afferenti ai periodi d'imposta*

antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al regime agevolativo di cui al presente articolo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Sono esclusi dalla previsione di cui al secondo periodo coloro che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ovvero presentato istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate a conclusione di dette procedure, nonché i soggetti che abbiano aderito al regime di cui all'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58".

La relazione governativa al d.d.l. di conversione in legge, A.S. 2446, precisa che *"il comma 10 reca l'abrogazione del previgente regime del patent box e regola la disciplina transitoria relativa al passaggio dal detto regime a quello di nuova introduzione. L'abrogazione comporta che, a partire dalla data di entrata in vigore della presente norma, non è più possibile esercitare l'opzione per il regime di patent box previsto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e dell'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58; pertanto, a decorrere dalla data di entrata in vigore delle disposizioni in commento, non è più possibile presentare istanza di accordo o di rinnovo all'Agenzia delle entrate, né optare per il «cosiddetto regime di autoliquidazione OD» introdotto dall'articolo 4 del decreto-legge n. 34, del 2019, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 58 del 2019. Con riferimento alle disposizioni transitorie è prevista, per i contribuenti che abbiano validamente esercitato opzione per il regime*

agevolativo di cui alla previgente disciplina in data antecedente all'entrata in vigore della presente disposizione, la facoltà di optare per il nuovo regime a condizione che quella esercitata per il previgente regime sia ancora in corso e che non sia stato già sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate secondo la procedura di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Ulteriore condizione di efficacia per l'esercizio dell'opzione al nuovo regime è l'invio di apposita comunicazione da effettuarsi nei termini e secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Restano, pertanto, esclusi dal nuovo regime i contribuenti che hanno già sottoscritto un accordo preventivo patent box con l'Agenzia delle entrate, per i quali sono fatti salvi gli effetti derivanti dall'accordo sottoscritto. Sono, altresì, esclusi dal nuovo regime i contribuenti che prima dell'entrata in vigore della norma in commento hanno validamente esercitato opzione per il regime di autoliquidazione OD introdotto dal cosiddetto «decreto Crescita». Anche per tali contribuenti sono fatti salvi gli effetti derivanti dal valido esercizio dell'opzione già esercitata in vigenza del previgente regime".

Al riguardo, il Provvedimento Nuovo PB, nel disciplinare le modalità di esercizio dell'opzione, ha previsto che:

- l'opzione nuovo PB è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce, ha durata quinquennale ed è irrevocabile e rinnovabile (cfr. punto 12.1);

- i soggetti di cui al comma 10 dell'articolo 6 che hanno presentato, con riferimento al precedente regime PB, un'istanza di accesso alla procedura, o di rinnovo della stessa,

possono esercitare l'opzione nuovo PB previa comunicazione da trasmettersi all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al precedente regime PB, nella quale, con specifico riferimento all'istanza a suo tempo presentata, viene manifestata, in maniera irrevocabile, l'espressa volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura (cfr. punto 12.2);

- i soggetti di cui al comma 10 dell'articolo 6, non rientranti nel precedente punto 12.2, che, avendo esercitato l'opzione PB, hanno esercitato anche l'opzione OD, possono continuare a fruire del precedente regime PB fino alla sua naturale scadenza quinquennale. Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni OD annuali (cfr. punto 12.3);

- i soggetti di cui al comma 10 dell'articolo 6, non rientranti nella previsione di cui ai precedenti punti 12.2 e 12.3, che intendono optare per il nuovo regime devono esprimere l'opzione nuovo PB come previsto al punto 12.1. A seguito di tale opzione, quella manifestata per il precedente regime PB si considera revocata (cfr. punto 12.4);

- i contribuenti non possono esercitare l'opzione PB, neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021 (cfr. punto 12.5).

Tanto premesso, nel ribadire che esula dall'ambito del presente interpello fornire qualsivoglia valutazione in merito alla correttezza della condotta tenuta dalla Società, trattandosi di aspetti in ordine ai quali non è integrato il requisito di preventività dell'istanza, assumendo acriticamente la validità della rinuncia all'opzione per il quinquennio 2015-2019 e dell'esercizio «*in via cautelativa*» di una nuova opzione per il precedente regime PB in sede di presentazione della dichiarazione modello Redditi SC

2021 (periodo d'imposta 2020), identificativo ..., si ritiene che alla stessa sia applicabile, fermo restando quanto precisato in premessa, laddove sussistano gli ulteriori requisiti previsti, il nuovo regime PB di cui all'articolo 6 del D.L. n. 146/2022 in commento.

Sul punto, si osserva come la circostanza per cui la Società abbia esercitato nel periodo d'imposta 2020 l'opzione per il precedente regime PB, senza aver concluso alcun accordo di *ruling* e senza aver mai esercitato l'opzione per il regime di autoliquidazione OD, consente all'Istante di aderire dal 2021 alle disposizioni del nuovo PB, in conformità al dettato dell'articolo 6, comma 10, del D.L. n. 146 del 2022 e del punto 12.4 del Provvedimento Nuovo PB.

**firma su delega del Direttore Centrale, Capo
Divisione aggiunto Delega n. 14034 del
10 novembre 2022 IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**