

AGEVOLAZIONI

Indicazioni operative per il nuovo regime Patent box

di **Debora Reverberi**



Con i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle entrate **il nuovo regime agevolativo semplificato Patent box**, introdotto dall'[articolo 6 D.L. 146/2021](#), **diviene pienamente operativo**.

Le indicazioni contenute nei **documenti di prassi pubblicati il 24 febbraio 2023**, la [circolare AdE 5/E/2023](#) e il provvedimento del direttore delle Entrate prot. n. 52642/2023, che modifica il provvedimento attuativo prot. n. 48243/2022, consentono infatti di **superare le numerose incertezze** che hanno caratterizzato l'iniziale adozione dell'agevolazione.

Alcuni temi di carattere operativo, che si ritiene siano di rilevante interesse per l'applicazione dell'attuale Patent box, sono di seguito sintetizzati:

- **la data di entrata in vigore** della nuova disciplina;
- **l'esercizio tardivo dell'opzione** e le modifiche o integrazioni alla documentazione idonea;
- l'individuazione del **momento di ottenimento della privativa ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale**;
- **il momento di fruizione dell'agevolazione, connesso all'effettivo utilizzo del bene**;
- **le regole di cumulo col credito d'imposta R&S**;
- **le semplificazioni degli oneri documentali** delle spese del personale.

La [circolare 5/E/2023](#) e il provvedimento prot. n. 52642/2023 chiariscono innanzitutto che il nuovo Patent box si applica **a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021**, data di entrata in vigore del D.L. 146/2021, superando così i dubbi legati all'originaria e fuorviante indicazione, contenuta nel provvedimento attuativo, della data del 28 dicembre 2021.

L'accesso al nuovo regime è subordinato all'esercizio di **un'opzione da comunicarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce**.

È ammesso l'esercizio tardivo dell'opzione nei seguenti casi:

- **entro novanta giorni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione**, tramite invio della “dichiarazione tardiva” o della “dichiarazione integrativa/sostitutiva” di quella già trasmessa nei termini;
- **prima che la violazione sia stata constatata e siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, avvalendosi della c.d. “remissione in bonis”**, nel rispetto delle condizioni previste per l'accesso all'istituto dall'[articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012](#) e subordinatamente alla circostanza che il contribuente versi in una condizione di “buona fede” tenendo un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto.

La documentazione idonea, necessaria per beneficiare dell'esimente sanzionatoria c.d. “*penalty protection*”, deve essere **firmata digitalmente con marca temporale entro l'invio del dichiarativo**.

Ai sensi del secondo periodo del punto 11.2 del Provvedimento attuativo modificato, **limitatamente al primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime, è consentita una proroga di sei mesi** per la firma con marca temporale della documentazione, termine che decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi originaria o della dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva.

In caso di presentazione della dichiarazione integrativa è inoltre ammessa la modifica o integrazione della documentazione, da firmare elettronicamente con marca temporale entro il termine di presentazione del dichiarativo.

La circolare ha senz'altro il pregio di **individuare il momento di ottenimento della privativa per l'applicazione del meccanismo premiale** del comma 10-bis dell'[articolo 6 D.L. 146/2021](#), che consente il recupero dei relativi costi di R&S sostenuti fino all'ottavo periodo d'imposta antecedente:

- **per i brevetti industriali**, rileva il momento di concessione del brevetto;
- **per i software protetti da copyright**, rileva **la data di registrazione alla Siae o presso altri enti o organismi pubblici** con effetti equivalenti;
- **per i disegni e modelli**, rileva la registrazione presso l'ufficio competente.

Il testo definitivo del documento di prassi in esame precisa che **il momento di fruizione del beneficio è subordinato all'effettivo utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale tutelato giuridicamente**: “...occorre precisare che, in termini generali, **il primo periodo d'imposta nel quale è possibile usufruire dell'agevolazione (come già precisato al paragrafo 3) è quello di effettivo utilizzo del bene immateriale, che potrebbe anche avvenire in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato ottenuto il titolo di privativa industriale**. Resta inteso che, ai fini del meccanismo premiale la maggiorazione si applica ai costi sostenuti negli otto periodi d'imposta precedenti a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale”.

A grande richiesta degli operatori, l'Agenzia delle entrate ha affrontato lo spinoso tema del **cumulo fra Patent box e credito R&S, con particolare riguardo ai periodi d'imposta 2020 e seguenti.**

La disciplina del credito d'imposta R&S di cui all'[articolo 1, commi 199-206, L. 160/2019](#) (Legge di Bilancio 2020) prevede infatti, al comma 203, **la regola della c.d. nettizzazione dei costi, che comporta la necessità di assumere la base di calcolo "al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili"**.

La [circolare 5/E/2023](#) conferma che **il risparmio fiscale da Patent box rientra a pieno titolo fra le "altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti"**, in linea con quanto affermato nella [circolare 13/E/2022](#) sui crediti energia in relazione alla nozione di "sussidi" e **deve dunque essere nettizzato dalla base di calcolo del credito d'imposta R&S maturato a decorrere dal 2020.**

Sia in caso di applicazione del meccanismo premiale, sia in caso di maggiorazione ordinaria Patent box, potrebbe verificarsi la situazione in cui l'impresa abbia fruito, in tutto o in parte, del credito R&S sui medesimi costi sostenuti nel 2020 e seguenti: se così fosse, **l'impresa sarà tenuta a riversare, senza applicazioni di sanzioni e interessi, la quota di credito già fruita corrispondente alla "sovvenzione" Patent Box.**

Un esempio può aiutare a chiarire il meccanismo di calcolo del credito R&S in presenza di nuovo Patent box sulle medesime spese:

ipotizzando spese di R&S (2022) pari a 100.000 euro, brevetto concesso nel 2023, Ires al 24% e Irap al 3,9%

- **credito R&S (2022) senza Patent box = $100.000 \times 20\% = 20.000$ euro**
- **risparmio Patent box (2023) con applicazione del meccanismo premiale = $100.000 \times 110\% \times (24\% + 3,9\%) = 30.690$ euro**
- **credito R&S (2022) con Patent box = $(100.000 - 30.690) \times 20\% = 13.862$ euro**

Infine, in materia di idonea documentazione, la [circolare 5/E/2023](#) prevede un'interessante **semplificazione per i costi del personale con riferimento ai periodi d'imposta dal 2013 al 2020:**

- **i fogli presenza nominativi giornalieri, firmati anche dai lavoratori, previsti dal punto 7.4 i) lettera a) del Provvedimento attuativo, possono essere sostituiti con un documento riepilogativo a cadenza mensile, che riporti le ore impiegate nell'attività di R&S, firmato solo dal rappresentante legale ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca;**
- **la dichiarazione prevista per i costi promiscui al punto 7.4 i) lettera b) del Provvedimento attuativo potrà essere sottoscritta solo dal rappresentante legale ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca.**