

## 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 del l'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.**