

Risposta n. 2/2023

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212.
Chiarimenti in ordine alle disposizioni che disciplinano il
passaggio dal vecchio regime del Patent Box al nuovo.***

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

QUESITO

La società ALFA chiede di conoscere il parere dell'Agenzia delle Entrate circa l'applicazione del regime di Patent box previsto dall'art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, il "Regime del Vecchio Patent Box" o "Vecchio Patent Box") a seguito dell'introduzione, da parte dell'art. 6 del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 215 del 17 dicembre 2021, di un nuovo regime di Patent box (di seguito, il "Regime del Nuovo Patent Box" o "Nuovo Patent Box").

ALFA ... opera

In data ..., la Società aveva presentato istanza di accordo preventivo ai sensi del punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 dicembre 2015 (il "Provvedimento AdE"), relativamente all'utilizzo diretto e indiretto di software protetti da copyright (di seguito, "Software").

Nel Modello Unico ... SC, ALFA ha poi esercitato, con riferimento al quinquennio ..., l'opzione per il Regime del Vecchio Patent Box, al fine di agevolare i redditi derivanti dall'utilizzo diretto e indiretto dei Software.

La Società ha successivamente deciso di rinunciare alla predetta procedura di *ruling*, al fine di beneficiare dei regimi di autoliquidazione e *penalty protection* introdotti dall'art. 4 del D.L. 30 aprile 2019 n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

Come noto, l'art. 4 del D.L. n. 34/2019 consente, in alternativa alla stipula dell'accordo di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate, di determinare in maniera autonoma per ciascun periodo d'imposta l'agevolazione spettante con riferimento all'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili (ripartendone però la fruizione in tre periodi d'imposta), a condizione che sia esercitata apposita opzione annuale nella relativa dichiarazione dei redditi e sia altresì predisposto un apposito set documentale, il cui contenuto è stato definito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019 (di seguito, la "Documentazione Vecchio Patent Box").

L'istante, dopo aver riassunto la disciplina applicabile in seno al regime del Vecchio Patent box, fa presente che, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 6 del D.L. n.146/2021, tale regime è stato sostituito dal Nuovo Patent Box, che consiste in una deduzione, ai fini IRES e IRAP, commisurata al 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a determinati beni immateriali.

Nell'ambito della nuova disciplina, il comma 10 del citato art. 6, come da ultimo modificato ad opera della Legge di Bilancio 2022, dispone che, a partire del periodo di imposta in corso al 28 dicembre 2021 (quindi, per i soggetti che come ALFA hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il periodo d'imposta chiuso il 31/12/2021) non è più possibile esercitare "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".

Il secondo periodo del medesimo comma 10 dell'art. 6 del D.L. n. 146/2021 stabilisce, però, che restano ferme le opzioni per il Vecchio Patent Box " *...afferenti ai periodi d'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 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 12.3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022 ("Provvedimento Nuovo Patent Box"), nel dare attuazione al regime transitorio delineato dal predetto comma 10, stabilisce che " *i soggetti(...) che, avendo esercitato l'opzione PB [n.d.r. definita nel Provvedimento Nuovo Patent Box come "l'opzione di durata quinquennale prevista dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014 n. 190" (cfr. numero xiv delle Definizioni)], hanno esercitato anche l'opzione OD [n.d.r. definita nel Provvedimento Nuovo Patent Box come "l'opzione di durata annuale prevista dall'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34...esercitabile previo esercizio dell'opzione PB" (cfr. numero xv delle Definizioni)], possono continuare a fruire del precedente regime patent box fino alla sua naturale scadenza quinquennale. Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni OD annuali.* (sottolineature aggiunte).

Tutto ciò posto, tenuto conto che:

- con riferimento al periodo d'imposta 2020:

(i) l'utilizzo diretto dei Software ha dato luogo ad una perdita mentre l'utilizzo indiretto degli stessi ha generato redditi agevolabili ai sensi del Vecchio Patent Box (di conseguenza, nel Modello Unico 2021 la Società ha indicato nel rigo RF 50, colonna 1, una variazione in diminuzione di ammontare pari ad Euro ... a titolo di utilizzo indiretto e in colonna 3 una variazione in diminuzione di ammontare pari a circa ... Euro costituita dalle quote annuali dei benefici derivanti dall'utilizzo diretto autoliquidati per i precedenti periodi d'imposta, la cui fruizione ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.L. n. 34/2019 deve essere ripartita in tre periodi d'imposta);

(ii) ALFA ha inoltre predisposto la Documentazione Vecchio Patent Box comunicandone il possesso mediante compilazione della casella 2 del rigo OP21 del Modello Unico 2021;

- il periodo d'imposta 2021 rappresenta l'ultimo periodo di vigenza dell'opzione quinquennale per il Vecchio Patent Box esercitata da ALFA in relazione ai Software;

- relativamente al periodo d'imposta 2021, non può al momento escludersi che ALFA, oltre ad avere redditi agevolabili ai fini del Vecchio Patent Box rivenienti dall'utilizzo indiretto dei Software, possa altresì avere redditi agevolabili anche dall'utilizzo diretto (una volta scomutate le perdite a riporto dal 2020);

- non è chiaro:

(i) se l'art. 6, comma 10, ultimo periodo del D.L. n. 146/2021, menzionando "*...i soggetti che abbiano aderito al regime di cui all'articolo 4 del decreto- legge 30 aprile 2019, n. 34 ...*" e la definizione di "*opzione OD*" contenuta nel Provvedimento Nuovo Patent Box, ricomprenda sia l'autoliquidazione per utilizzo diretto sia la predisposizione e comunicazione della Documentazione Vecchio Patent Box in caso di utilizzo indiretto dei beni immateriali disciplinate dall'art. 4 del D.L. n. 34/2019; e, quindi,

(ii) se sia corretto interpretare l'ultimo periodo del punto 12.3 del Provvedimento Nuovo Patent Box (che come detto esclude l'obbligo di esercitare "*le successive opzioni OD annuali*") nel senso che lo stesso consente, ad un soggetto che nel periodo d'imposta 2020 si sia avvalso di uno dei due regimi disciplinati dall'art. 4 del D.L. n. 34/2019 (autoliquidazione per l'utilizzo diretto o la comunicazione della predisposizione della Documentazione Vecchio Patent Box per *penalty protection* in caso di utilizzo indiretto), di fruire nei periodi d'imposta successivi fino alla scadenza dell'opzione quinquennale per il Vecchio Patent Box sia del regime di autoliquidazione per utilizzo diretto sia del regime di *penalty protection* previsto per l'utilizzo indiretto in caso di predisposizione della Documentazione Vecchio Patent Box.

L'istante evidenzia altresì che

- nel modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo di imposta 2021 ("Redditi SC 2022") il rigo OP21 del quadro OP pone riferimento esclusivamente al Regime del Nuovo Patent Box, essendo stato espunto ogni riferimento al Regime del Vecchio Patent Box. Non è pertanto possibile, in relazione a quest'ultimo regime, esercitare l'opzione per il regime di autoliquidazione e/o comunicare il possesso della Documentazione Vecchio Patent Box al fine di beneficiare del regime di *penalty protection* ex art. 4 del D.L. n. 34/2019; si pone quindi il dubbio se la perdurante efficacia delle opzioni pregresse per il Vecchio Patent Box - tanto nei casi di utilizzo diretto quanto nei casi di utilizzo indiretto del bene immateriale - si estenda anche al regime di *penalty protection* e, in caso di risposta affermativa, quali siano gli adempimenti richiesti al fine di fruire di tale regime;

- nella recente risposta ad interpello n. 413 del 4 agosto 2022, l'Agenzia delle Entrate ha affermato l'obbligo di proseguire con il Vecchio Regime Patent Box fino alla scadenza dell'opzione quinquennale per un soggetto che aveva esercitato l'opzione per l'autoliquidazione per utilizzo diretto nel periodo d'imposta 2020, senza però soffermarsi sulla vigenza del regime

di *penalty protection* e sui relativi adempimenti. Inoltre, non risultano documenti di prassi amministrativa concernenti fattispecie di utilizzo indiretto.

Ciò premesso, viene chiesto di conoscere, ai sensi e per gli effetti dell'art. 11, comma 1, lett. a), dello Statuto del Contribuente:

1 se ALFA, in virtù dell'opzione quinquennale esercitata per il Regime del Vecchio Patent Box per il periodo ... e della comunicazione dell'adozione della Documentazione Vecchio Patent Box per il periodo d'imposta 2020 sia legittimata a fruire per il periodo di imposta 2021 del Vecchio Patent Box con riferimento ai redditi derivanti sia dall'utilizzo diretto che dall'utilizzo indiretto dei Software;

2 assumendo una risposta positiva al primo quesito e, quindi, che ALFA possa avvalersi per il periodo d'imposta 2021 del Vecchio Patent Box, se in relazione a tale periodo d'imposta la stessa possa fruire del regime di *penalty protection* connesso alla predisposizione della Documentazione Vecchio Patent Box relativamente all'utilizzo diretto ed indiretto dei Software;

3 considerato che nel modello di dichiarazione dei redditi relativi al periodo di imposta 2021 ("Redditi SC 2022") non è più possibile esercitare l'opzione per l'autoliquidazione/comunicare il possesso della documentazione con riferimento al Regime del Vecchio Patent Box ex art. 4 del D.L. n. 34/2019, quali siano gli adempimenti richiesti al contribuente per fruire dei predetti regimi ed i relativi eventuali termini di scadenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al quesito 1), l'Istante ritiene di essere legittimato a fruire del Regime del Vecchio Patent Box per il periodo d'imposta 2021 con riferimento ai redditi derivanti sia dall'utilizzo indiretto sia dall'utilizzo diretto (ovviamente, in quest'ultimo caso, nella misura in

cui l'utilizzo diretto dia luogo ad un reddito agevolabile una volta scomutate le perdite a riporto dal ...) dei Software.

A tal proposito, ad avviso dell'interpellante, il punto 12.3 del Provvedimento Nuovo Patent Box (che, come già detto, in conformità all'ultimo periodo del comma 10 dell'art. 6 del D.L. n. 146/2021, stabilisce la prosecuzione fino a scadenza delle opzioni quinquennali per il Vecchio Patent Box) interessa i soggetti che hanno esercitato "l'opzione OD", prevedendo inoltre che non debbano essere esercitate le successive opzioni OD annuali. L'opzione OD è definita tramite il rinvio alle disposizioni contenute nell'art. 4 del D.L. n. 34/2019.

Come illustrato in precedenza, tale norma disciplina, al comma 1, il regime di autoliquidazione applicabile alle ipotesi di utilizzo diretto del bene immateriale (che prevede la ripartizione in tre periodi d'imposta del beneficio autoliquidato) mentre, al comma 2, introduce il regime di *penalty protection* connesso alla predisposizione della Documentazione Vecchio Patent Box.

Nella risposta ad interpello n. 400 del 24 settembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che tali previsioni normative devono " *...essere tenute distinte al fine di consentire a tutte le categorie di soggetti che optano per il regime Patent box di fruire delle disposizioni della *penalty protection* a prescindere dall'esercizio dell'opzione di cui al comma 1. In altri termini, si è dell'avviso che possono accedere a tale opportunità anche i contribuenti che non sono (o non erano) tenuti alla presentazione dell'istanza di ruling in quanto si trovano (o si trovavano) in un'ipotesi diversa dall'utilizzo diretto del bene immateriale. La *penalty protection*, infatti, è una misura volta a dare "certezza" ai contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione ed in ragione di questa esigenza tale opportunità deve essere riconosciuta a tutti i contribuenti e non può essere limitata solo a quelli interessati alla liquidazione triennale prevista dal comma 1 ovvero non si può subordinare l'accesso dei contribuenti che possono fruire del beneficio in un'unica soluzione alla condizione di ripartirne la fruizione nell'arco di tre anni".*

In considerazione di quanto sopra, si ritiene che, mediante il rinvio all'art. 4 del D.L. n. 34/2019, la definizione di opzione OD del Provvedimento Nuovo Patent Box richiami entrambi i regimi ivi previsti (ovvero autoliquidazione con riferimento all'utilizzo diretto e predisposizione della Documentazione Vecchio Patent Box al fine di accedere alla *penalty protection* con riferimento all'utilizzo indiretto).

In applicazione di tale principio, ALFA - avendo beneficiato per il periodo di imposta 2020 del Vecchio Patent Box per l'utilizzo indiretto ed avendo altresì predisposto la Documentazione Vecchio Patent Box dandone comunicazione nella dichiarazione - rientra tra i soggetti che hanno esercitato "*l'opzione OD*" ai sensi del punto 12.3 del Provvedimento Nuovo Patent Box e, quindi, essa può fruire del Vecchio Patent Box per il periodo di imposta 2021 con riferimento sia all'utilizzo indiretto sia all'utilizzo diretto dei Software senza dover esercitare le successive opzioni annuali.

Ciò deve valere in particolare per quei soggetti che abbiano esercitato un'opzione Vecchio Patent Box e "*abbiano aderito al regime di cui all'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34*" in relazione a determinati beni immateriali, ai quali non è consentito avvalersi del Nuovo Patent Box in relazione ai medesimi beni immateriali prima della scadenza della predetta opzione quinquennale.

In considerazione di quanto sopra, ai soggetti (come ALFA, nel caso in esame) per i quali è precluso il transito nel Regime del Nuovo Patent Box, deve essere riconosciuta la possibilità di avvalersi del Vecchio Patent Box e delle previsioni dell'art. 4 del D.L. n. 34/2019 nella loro interezza, ovvero con riferimento ad ogni ipotesi di utilizzo (sia diretto che indiretto) del bene immateriale nel residuo periodo di validità dell'opzione quinquennale per il Vecchio Patent Box.

Con riferimento al quesito 2), l'Istante ritiene che il regime di *penalty protection* previsto dall'art. 4 del D.L. n. 34/2019 dovrebbe continuare a trovare applicazione fino alla

scadenza naturale dell'opzione quinquennale per il Vecchio Patent Box, sia in ipotesi di utilizzo diretto sia in ipotesi di utilizzo indiretto.

Infatti, la *penalty protection* costituisce parte integrante dell'agevolazione e sarebbe quindi irragionevole costringere il contribuente ad avvalersi del Vecchio Patent Box fino alla scadenza dell'opzione quinquennale negando, al contempo, la possibilità di avvalersi dell'esimente sanzionatoria; essa dovrebbe quindi continuare ad essere accessibile per ALFA anche nel periodo d'imposta 2021.

Con riferimento al quesito 3), l'Istante ritiene che, tenuto conto che l'ultimo periodo del punto 12.3 del Provvedimento Nuovo Patent Box esclude l'obbligo di esercitare le successive opzioni OD annuali, al fine di beneficiare del regime di autoliquidazione e *penalty protection* in caso di utilizzo diretto dei Software ovvero del solo regime di *penalty protection* per l'utilizzo indiretto dei Software, la stessa debba predisporre la Documentazione Vecchio Patent Box, con apposizione della firma digitale con marca temporale, entro la data di presentazione della dichiarazione "Redditi SC 2022" in cui saranno indicate le deduzioni per il Vecchio Patent Box relative al periodo d'imposta 2021 sia che ciò avvenga nei termini ordinari (30 novembre 2022) sia che ciò avvenga in sede di presentazione di una dichiarazione integrativa/tardiva entro 90 giorni dalla scadenza dei predetti termini ordinari.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere è reso nel presupposto che l'Istante sia in possesso dei requisiti per beneficiare dell'agevolazione "Patent box", circostanza in relazione alla quale, non essendo formulato alcun dubbio interpretativo, il presente parere non produce effetto, restando pertanto impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Il regime opzionale di tassazione agevolata "Patent box" è stato originariamente introdotto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "legge di stabilità 2015"), modificato dall'articolo 56, comma 1, lettera a), del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Si tratta di un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, la collocazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero da imprese italiane o estere, il mantenimento dei beni immateriali in Italia evitandone la ricollocazione all'estero.

La normativa di riferimento distingue tra utilizzo diretto del bene immateriale, per cui il reddito agevolabile è commisurato al contributo economico che deriva dallo sfruttamento interno dello stesso ed utilizzo indiretto, per cui si fa riferimento alla concessione in uso del diritto all'utilizzo del bene oggetto di agevolazione.

Da un punto di vista operativo i contribuenti che utilizzano direttamente il bene immateriale dovevano, prima dell'entrata in vigore dell'articolo 4, comma 1, del Decreto legge del 30 aprile 2019 n. 34, attivare la procedura di accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria (*ruling*) al fine di definire in contraddittorio i metodi ed i criteri di determinazione del reddito agevolabile (ipotesi di "*ruling* obbligatorio"). In caso di utilizzo indiretto del bene immateriale, invece, il soggetto che intende beneficiare dell'agevolazione poteva, fin dall'origine, determinare autonomamente il beneficio Patent box avendo la mera facoltà di attivare la suddetta procedura di *ruling* qualora tale utilizzo venisse realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (ipotesi di "*ruling* facoltativo").

L'articolo 4, comma 1, del decreto legge del 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. decreto crescita e nel seguito anche D.L. n. 34/2019) ha inteso semplificare le procedure di fruizione della tassazione agevolata sui redditi derivanti dall'utilizzo di taluni beni immateriali

consentendo ai contribuenti di determinare e dichiarare direttamente il proprio reddito agevolabile in alternativa alla procedura di *ruling*.

Per quanto di interesse nel caso di specie, il comma 2 dello stesso articolo 4 prevede, al ricorrere dell'adempimento di specifici oneri documentali (i.e.: predisposizione di idonea documentazione e comunicazione all'Amministrazione finanziaria), la disapplicazione della sanzione amministrativa per infedele dichiarazione di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. La disapplicazione della sanzione è prevista esclusivamente "*qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 1 idonea a consentire il riscontro della corretta determinazione della quota di reddito escluso, sia con riferimento all'ammontare dei componenti positivi di reddito, ivi inclusi quelli impliciti derivanti dall'utilizzo diretto dei beni indicati, sia con riferimento ai criteri e alla individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi*".

Successivamente, l'articolo 6 del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146 (convertito dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 e modificato dall'articolo 1, comma 10, della legge del 30 dicembre 2021, n. 234) ha sostituito la disciplina sopra descritta (d'ora in avanti anche c.d. vecchio Patent box) - che prevede la parziale detassazione dei redditi derivanti da alcune tipologie di beni immateriali giuridicamente tutelabili - con un'agevolazione (cd. Nuovo Patent Box) che si sostanzia nella maggiorazione del 110 per cento dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a tali beni, consentendone così una più ampia deducibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

Nello specifico, le nuove norme dispongono che, ai fini delle imposte sui redditi e della determinazione del valore della produzione netta, "*i costi di ricerca e sviluppo sostenuti dai soggetti indicati al comma 1 in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali,*

disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa, sono maggiorati del 110 per cento" (cfr. articolo 6, comma 3).

Per quanto di specifico interesse ai fini della soluzione dei quesiti prospettati dall'interpellante, il comma 8 del medesimo articolo 6 ha disciplinato la transizione al nuovo regime di Patent Box prevedendo che *"Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano alle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta"*, ossia, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, a partire dal periodo d'imposta 2021.

Il successivo comma 10 ha precisato altresì 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"* statuendo, pertanto, che a partire dall'anno di imposta in corso al 28 dicembre 2021, i contribuenti possono optare soltanto per il nuovo regime agevolativo Patent box disciplinato dall'articolo 6 del Decreto.

Il medesimo comma 10, secondo periodo, stabilisce anche che i soggetti che presentano i requisiti soggettivi per l'accesso al regime *"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 però 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".

Allo stesso modo, sono esclusi dalla possibilità di aderire al nuovo regime agevolativo di cui all'articolo 6 in commento *"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"* ossia i soggetti che hanno optato per il regime in autoliquidazione OD, quali ALFA.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022 ("Provvedimento Nuovo Patent Box"), contenente le disposizioni di attuazione della nuova disciplina sul Patent box, al paragrafo 12.3, ha chiarito che: *"i soggetti che, avendo esercitato l'opzione PB, hanno esercitato anche l'opzione OD, possono continuare a fruire del precedente regime Patent box fino alla sua naturale scadenza quinquennale. Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni OD annuali"*.

Per "opzione OD" si intende l'opzione di durata annuale prevista dall'articolo 4 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, esercitabile previo esercizio dell'opzione PB (cfr. punto xv delle definizioni del citato Provvedimento). La norma fa riferimento a quei contribuenti che in caso di utilizzo diretto hanno esercitato l'opzione OD.

Ciò posto, con riguardo ai contribuenti che, con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti al periodo 2021, abbiano esercitato sia una valida opzione PB (ossia l'opzione di durata quinquennale prevista dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) che una valida opzione OD, vale a dire i soggetti che operavano un utilizzo diretto del bene e hanno optato per il regime di autoliquidazione OD, l'articolo 6, comma 10, terzo periodo del D.L. n. 146/2021 non consente di transitare nel nuovo regime Patent box, dovendo questi

soggetti permanere nel precedente regime Patent box per tutta la durata del periodo di riferimento dell'opzione PB.

In tal caso, poiché il periodo di efficacia dell'opzione OD segue quello dell'opzione PB, il punto 12.3 del Provvedimento Nuovo Patent Box prevede che, a decorrere dal periodo d'imposta 2021, non sarà più necessario esercitare annualmente una nuova opzione OD, in quanto l'opzione esercitata entro il periodo d'imposta 2020 si considera efficace per i residui anni del quinquennio.

Resta inteso che il contribuente sarà ad ogni modo tenuto a predisporre per ciascun anno la documentazione idonea prevista dal regime OD, giacché tale onere, in caso di utilizzo diretto del bene agevolabile, rappresenta una condizione di accesso allo stesso regime OD (laddove, invece, in caso di utilizzo indiretto la predisposizione della documentazione idonea consente solo di fruire di un'esimente sanzionatoria).

Analogamente a quanto previsto per l'opzione OD, anche la comunicazione del possesso della documentazione idonea nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2020 si considererà valida fino allo scadere del quinquennio cui si riferisce l'opzione PB.

Pertanto, sulla base di quanto sopra evidenziato, deve ritenersi che avuto riguardo ai redditi derivanti dall'utilizzo diretto dei beni immateriali, ALFA potrà permanere nel precedente regime Patent box e continuare ad autoliquidare il beneficio fino alla naturale scadenza del quinquennio, così come chiarito al punto 12.3 del Provvedimento Nuovo Patent Box, sempre che abbia validamente esercitato l'"opzione OD" nel Modello di dichiarazione dei redditi SC 2021.

Al riguardo, si rammenta che le istruzioni al predetto modello dichiarativo prevedono che i soggetti interessati al nuovo regime OD *"esercitano l'opzione di cui al punto 1 del provvedimento e, al contempo, comunicano il possesso della documentazione, barrando la casella "1" del rigo OP21. I soggetti, non obbligati all'attivazione delle procedure previste dall'art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, comunicano, al fine di beneficiare dell'agevolazione*

prevista dal comma 2 dell'art. 4 del decreto crescita, il possesso della documentazione barrando la casella "2" del medesimo rigo." Appare pertanto chiaro che, in caso di utilizzo diretto, condizione necessaria per accedere al regime dell'autoliquidazione è l'esercizio dell'opzione OD attraverso il *flag* della casella 1.

Quanto asserito in merito alla permanenza nel regime dell'autoliquidazione vale anche per l'altra previsione normativa prevista dall'articolo 4 del D.L. n. 34/2019, ossia la *penalty protection* (di cui al comma 2) che deve continuare a trovare applicazione fino alla scadenza naturale dell'opzione quinquennale per il vecchio Patent box. Infatti, la *penalty protection*, in quanto misura volta a dare certezza ai contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione, costituisce parte integrante dell'agevolazione stessa e, pertanto, il contribuente può avvalersene fino alla scadenza dell'opzione quinquennale.

Il punto 12.4 del citato Provvedimento Nuovo Patent Box prevede un'ulteriore ipotesi in cui è possibile transitare dal vecchio al nuovo regime e riguarda coloro che hanno esercitato l'opzione Patent box (opzione PB) ma non ricadono né nella previsione di cui al punto 12.2 (vale a dire i contribuenti che hanno presentato l'istanza di *ruling* per l'utilizzo diretto o per l'utilizzo indiretto con imprese associate) né in quella di cui al punto 12.3 (vale a dire i contribuenti che in caso di utilizzo diretto hanno esercitato l'opzione OD).

I soggetti che ricadono nel punto 12.4 sono dunque coloro che, in vigenza del precedente regime Patent box, effettuavano un utilizzo indiretto dei beni immateriali e autoliquidavano l'agevolazione, sia per scelta in caso di utilizzo con imprese associate, sia come regime naturale in caso di utilizzo con parti terze: in entrambi i casi, il mero esercizio dell'opzione nuovo PB, secondo le modalità previste dal punto 12.1 del Provvedimento Nuovo Patent Box, ha come effetto la tacita revoca dell'opzione per il precedente regime Patent box e l'ingresso nel nuovo regime. Va da sé che nel caso si scelga di non aderire al nuovo regime

Patent box, sia ammessa la possibilità di permanere nel precedente regime, a condizione che sia stata validamente esercitata un'opzione PB relativa ai periodi d'imposta antecedenti al 2021.

Pertanto ALFA che - con la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2021 ha comunicato il possesso della documentazione vecchio Patent box barrando la casella 2 del rigo OP21 - ha effettuato un utilizzo indiretto dei beni immateriali autoliquidando la relativa agevolazione, se non intende transitare nel nuovo regime Patent box, è legittimata a fruire del regime del vecchio Patent box e della relativa *penalty protection* anche per il periodo d'imposta 2021.

Per quanto riguarda gli adempimenti dichiarativi, nel modello dei redditi relativi al periodo d'imposta 2021 (Redditi SC 2022) non sarà necessario esercitare l'opzione per l'autoliquidazione in quanto l'opzione esercitata entro il periodo d'imposta 2020 si considera efficace per i residui anni del quinquennio.

Per quanto riguarda il set documentale da predisporre al fine di beneficiare del regime di autoliquidazione e *penalty protection* in caso di utilizzo diretto ovvero indiretto dei beni si ribadisce quanto affermato nella circolare 28/E del 2020: *Al riguardo si precisa che la firma elettronica con marca temporale su tale documentazione deve essere apposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce l'autoliquidazione OD, o nel maggior termine di 90 giorni in caso di dichiarazione tardiva.*

Pertanto, ALFA dovrà predisporre la documentazione idonea, con apposizione della firma digitale con marca temporale, entro la data di presentazione della dichiarazione "Redditi SC 2022" in cui saranno indicate le deduzioni per il vecchio Patent Box relative al periodo d'imposta 2021 sia che ciò avvenga nei termini ordinari (30 novembre 2022) sia che ciò avvenga in sede di presentazione di una dichiarazione tardiva entro 90 giorni dalla scadenza dei predetti termini ordinari.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro esaustività, veridicità e concreta attuazione del contenuto e produce i propri effetti esclusivamente in riferimento al quesito espressamente rappresentato.

(firmato digitalmente)