

Spett.le  
AGENZIA DELLE ENTRATE

Vicenza, li 27 gennaio 2023

Via e-mail: [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

**Oggetto: Consultazione pubblica sulla bozza di Circolare con oggetto "Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box – Articolo 6 del decreto- legge 21 ottobre 2021 n. 146".**

§§


Egregi Signori,

con il presente contributo ADACTA desidera sottoporre all’Agenzia delle Entrate uno specifico commento e alla bozza di Circolare con oggetto “Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box – Articolo 6 del decreto- legge 21 ottobre 2021 n. 146” seguendo lo schema suggerito.

Ringraziamo per l’occasione di confronto.

ADACTA TAX & LEGAL

Paolo De Muri  
Transfer pricing e Patent Box Practice Leader



Autorizziamo espressamente la pubblicazione sul sito dell’Agenzia del contributo fornito.

## TEMATICA

Il tema riguarda la previsione relativa ai soggetti con utilizzo diretto che permangono nel precedente regime Patent Box. La Circolare al riguardo prevede quanto segue:

### **3.2 Entrata in vigore e regime transitorio**

#### **b) Contribuenti che permangono nel precedente regime Patent Box**

##### **Pagine 21-22**

*“Con particolare riguardo ai contribuenti che, con riferimento ai periodi d’imposta antecedenti al periodo 2021, abbiano esercitato sia una valida opzione PB che una valida opzione OD, vale a dire i soggetti che operavano un utilizzo diretto dell’intangibile e hanno optato per il regime di autoliquidazione OD, l’articolo 6, comma 10, terzo periodo 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 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.*

*A titolo esemplificativo, nel caso di esercizio di un’opzione PB e un’opzione OD con riferimento al periodo di imposta 2020, il contribuente - in considerazione della valenza quinquennale dell’opzione PB - deve continuare ad autoliquidare l’agevolazione beneficiando del regime OD sino al periodo di imposta 2024.*

*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; a tal riguardo si ricorda che 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."*

## OSSERVAZIONE ADACTA

Con riferimento ai contribuenti con utilizzo diretto degli intangibili agevolati che intendono rimanere nel precedente regime Patent Box la Circolare, a pagina 22, precisa che il contribuente deve avere esercitato:

- Una valida opzione PB
- Una valida opzione OD

La prima (opzione PB) comporta che il contribuente abbia barrato una delle caselle da OP16 a OP20 del Modello Redditi (ad esempio il Modello REDDITI 2021)

La seconda (opzione OD) che il contribuente abbia barrato la casella OP 21 del Modello REDDITI (ad esempio il Modello REDDITI 2021)

In questa situazione la Circolare precisa che, poiché il periodo di efficacia dell'opzione OD segue quello dell'opzione PB, 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.

Si osserva che potrebbe verificarsi una situazione, del tutto legittima, secondo la quale:

- Il contribuente ha esercitato una valida opzione PB
- Il contribuente **NON HA** esercitato entro il periodo di imposta 2020 l'opzione OD

Il caso, tutt'altro che infrequente può riguardare:

- un contribuente in un esercizio di sviluppo iniziale dell'IP senza emersione di ricavi da utilizzo degli stessi
- un contribuente che nell'esercizio 2020 non ha generato materia imponibile o comunque ha ritenuto di non calcolare un beneficio Patent Box perché non ne aveva la convenienza
- un contribuente che in ragione dell'emergenza da COVID 2019 ha subito perdite di gestione con utilizzo degli intangibili agevolabili che dunque non hanno generato contributo economico

Come noto, a mente della Circolare n.11 E del 7 aprile 2016 paragrafo n.12, questi soggetti hanno la possibilità di memorizzare, attraverso il sistema di tracciatura, la “perdita” da Patent Box per poi assorbirla negli esercizi successivi di durata dell’opzione prima di poter beneficiare del contributo economico.

Tali soggetti, non avendo alcuna variazione in diminuzione da far valere nell’esercizio 2020, non hanno esercitato alcuna Opzione OD e non hanno predisposto la documentazione. Non vi è dubbio che si è trattato di un comportamento corretto dal momento che l’opzione per la determinazione diretta del reddito agevolabile “opzione OD”, prevista dall’art.4 comma 1 del DI 34 del 2019, andava comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferiva l’agevolazione Patent Box ed era previsto fosse di durata annuale e rinnovabile.

Un contribuente può dunque aver esercitato l’opzione PB ma non anche quella OD, che era legittimato ad esercitare negli esercizi successivi in forza dell’originaria previsione normativa che stabiliva che l’Opzione OD avesse validità annuale e dovesse dunque essere ripetuta ogni volta in cui si procedeva in autoliquidazione, con l’unico vincolo di rimanere nell’ambito del quinquennio dell’opzione PB.

Il testo della Circolare sembrerebbe dunque carente laddove ipotizza che ad una Opzione PB sia sempre stata abbinata, entro l’esercizio 2020, una valida opzione OD.

È necessario dunque correggere o integrare la Circolare per tenere conto di questa ipotesi che, si ribadisce, è tutt’altro che residuale considerato il contesto economico degli esercizi 2020 e 2021.

## Contributo ADACTA

Illustrata la problematica, al fine di consentire la permanenza nel vecchio regime di Patent Box ai soggetti con utilizzo diretto degli intangibili è opportuno che la Circolare precisi in modo diverso i requisiti di forma necessari per rendere valida questa scelta.

Occorre dunque considerare che alcuni contribuenti potrebbero aver esercitato l’opzione PB ma legittimamente omesso di esercitare l’opzione OD e non aver predisposto documentazione per l’esercizio 2020 ma nondimeno hanno titolo per poter proseguire nel vecchio regime.

Nel Modello Redditi, a partire dall’esercizio fiscale 2021, è stato previsto al RIGO RF 50 che la variazione in diminuzione sia indicata in colonna 3 quando il contribuente è in possesso della relativa documentazione.

Si ritiene che tale compilazione permetta all’Agenzia delle Entrate di sapere che lo stesso contribuente dispone della documentazione e dunque si è avvalso della scelta di autoliquidare il beneficio a prescindere dal fatto che nell’esercizio 2020 sia stata barrata la casella OP 21 e abbia dunque comunicato l’opzione OD.

In alternativa si potrebbe replicare quanto già previsto nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 31 luglio 2019 protocollo 658445/2019, ove al punto 8 si prevedeva la possibilità di comunicare, mediante l’invio di un messaggio PEC all’Ufficio territoriale competente in ragione proprio domicilio fiscale, il possesso della prevista documentazione relativa agli esercizi interessati.

Il testo della Circolare potrebbe dunque essere così adattato **[testo aggiunto o modificato]**:

*“Con particolare riguardo ai contribuenti che, con riferimento ai periodi d’imposta antecedenti al periodo 2021, abbiano esercitato sia una valida opzione PB che una valida opzione OD, vale a dire i soggetti che operavano un utilizzo diretto dell’intangibile e hanno optato per il regime di autoliquidazione OD, l’articolo 6, comma 10, terzo periodo 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 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.*

*A titolo esemplificativo, nel caso di esercizio di un’opzione PB e un’opzione OD con riferimento al periodo di imposta 2020, il contribuente - in considerazione della valenza quinquennale dell’opzione PB - deve continuare ad autoliquidare l’agevolazione beneficiando del regime OD sino al periodo di imposta 2024.*

**Si precisa che laddove l’opzione OD non fosse stata esercitata entro il periodo di imposta 2020, il contribuente potrà validamente autoliquidare l’agevolazione sino al periodo di imposta di validità dell’opzione PB, confermando tale scelta con l’indicazione della variazione in diminuzione nel corrispondente riquadro del Modello REDDITI.**

**[in alternativa]**

**confermando tale scelta attraverso la comunicazione del possesso della documentazione prevista nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 31 luglio 2019 tramite PEC o raccomandata a/r da inviare all’Ufficio competente in ragione del proprio domicilio fiscale, purché tale comunicazione sia presentata prima della formale conoscenza dell’inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo.**

*Resta inteso che il contribuente sarà ad ogni modo tenuto a predisporre la documentazione idonea prevista dal regime OD **per ciascun esercizio in cui intende avvalersi dell’agevolazione**, giacché tale onere, in caso di utilizzo diretto del bene*

agevolabile, rappresenta una condizione di accesso allo stesso regime OD; a tal riguardo si ricorda che 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 **e sarà confermata anch'essa dall'indicazione della variazione in diminuzione nel corrispondente rigo del Modello REDDITI.**

**[in alternativa]**

**e sarà confermata anch'essa attraverso la comunicazione prevista nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 31 luglio 2019 tramite PEC o raccomandata a/r da inviare all'Ufficio competente in ragione del proprio domicilio fiscale, purché tale comunicazione sia presentata prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo.**

-----§§§-----