

**STUDIO MODOLO E FAVUZZA**  
**DOTTORI COMMERCIALISTI**

ILARIO MODOLO - DOTTORE COMMERCIALISTA  
MASSIMO FAVUZZA - DOTTORE COMMERCIALISTA  
  
CARLO BIASOTTO - DOTTORE COMMERCIALISTA  
DAVIDE DE GIORGIO - DOTTORE COMMERCIALISTA  
ARIANNA PAPAS - DOTTORE COMMERCIALISTA  
GIORGIA GEROLIN - AVVOCATO

Pordenone, lì 2 febbraio 2023

Spett.

Agenzia delle Entrate

Via email: [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it).

**Consultazione pubblica del 17 gennaio 2023**

**Bozza di Circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box**

**Osservazioni e proposta di modifica o di integrazione.**

Lo Studio Modolo e Favuzza – Dottori Commercialisti, ringrazia l’Agenzia delle Entrate per l’opportunità concessa di partecipare alla Consultazione pubblica riferita alla bozza di Circolare recante chiarimenti in merito al nuovo regime Patent Box.

Si propongono i contributi riferiti a tre diverse tematiche, tutte attinenti il regime transitorio.

\*

**1° Tematica**

Disciplina transitoria e permanenza nel vecchio regime Patent Box per il comportamento adottato dai contribuenti sino al 22 ottobre 2021 (entrata in vigore del D.L. 146/2021).

**Paragrafo della circolare**

Paragrafo 3.2, lettera b) *“Contribuenti che permangono nel precedente regime Patent box”* a pagina 21.

In particolare, si affronta il passo nel quale si afferma che *“Occorre, tuttavia, precisare che il periodo di vigenza di eventuali accordi, che vengano sottoscritti con riferimento al quinquennio*

*di validità dell'opzione PB, non potrà andare oltre il termine che risulta dal combinato disposto della previsione contenuta nell'articolo 1, comma 37, della Legge di stabilità 2015, che ha sancito la valenza quinquennale dell'opzione PB, e di quanto previsto nel primo periodo del comma 10 dell'articolo 6 in merito al divieto di esercizio di una nuova opzione PB e di una nuova opzione OD, con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 146/2021".*

### **Osservazione**

È necessario evidenziare che le istruzioni della bozza di Circolare devono valere per le fattispecie generatesi a partire dall'entrata in vigore del D.L. 146/2021, ovvero dal 22 ottobre 2021.

È infatti evidente che deve essere salvaguardato il comportamento del contribuente che ha applicato la normativa vigente sino alla data del 21 ottobre 2021, visto che la novella legislativa non travolge il comportamento già adottato dagli operatori in vigenza del vecchio regime.

Si ricorda che la normativa del vecchio Patent Box (art. 4 del D.M. 28.11.2017) prevedeva una decorrenza di validità del quinquennio che si articola nel seguente modo:

- a) nel caso di utilizzo indiretto: dal periodo di imposta al quale la dichiarazione dei redditi - in cui è contenuta l'opzione - si riferisce (art. 4, comma 2);
- b) nel caso di utilizzo diretto, ovvero indiretto conseguito nell'ambito di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa: dall'esercizio in cui è presentata la richiesta di ruling (art. 4, comma 3).

In buona sostanza, il D.M. 28.11.2017 prevedeva che i cinque anni di durata del regime agevolativo decorressero in misura differenziata a seconda della tipologia di utilizzo degli IP.

Il contribuente che ha:

- presentato istanza di ruling sino al 21 ottobre 2021 e che
- ha regolarmente optato per il vecchio PB nella dichiarazione redditi per il periodo di imposta 2020

deve poter fruire del regime quinquennale previsto dalla legge 190/2014 (art. 1, comma 37) che era in vigore al momento in cui egli ha appunto presentato l'istanza di ruling.

Non è infatti possibile, in via interpretativa ed attraverso una circolare, accorciare la durata del

regime quinquennale senza che vi sia una espressa disposizione normativa con efficacia retroattiva.

In proposito, la nuova normativa PB non è intervenuta sulla predetta decorrenza “differenziata”, ma ha solamente previsto, al primo periodo del comma 10 dell’articolo 6, che non siano più esercitabili nuove opzioni PB secondo il vecchio regime a partire dall’esercizio 2021 (per i contribuenti con esercizio coincidente con l’anno solare).

### **Contributo**

La ratio della novella legislativa è stata quella di far cessare, a decorrere dal 2021, le nuove opzioni sul vecchio regime di PB.

Al contrario, il legislatore non ha modificato la durata quinquennale del regime agevolativo nascente dalle istanze presentate in vigenza della vecchia normativa, la quale – sulla base della bozza di Circolare – anche per le istanze presentate nel 2021, ante 22 ottobre 2021 e con opzione nel 2020, andrebbero a cessare nel 2024, invece che correttamente nel 2025.

Peraltro, non vi sarebbe alcun allungamento del vecchio PB, che continuerebbe ad avere durata quinquennale, dal 2021 al 2025, visto che comunque il 2020 sarebbe fuori dal regime agevolativo.

È dunque necessario tutelare i contribuenti che prima del 22 ottobre 2021, ovvero prima dell’entrata in vigore del Decreto Legge 146/2021, avessero formalizzato l’istanza di ruling in presenza di opzione eseguita per il periodo di imposta 2020.

Questi ultimi, in realtà, per il principio del “*tempus regit actum*”, avrebbero acquisito il diritto di fruire del regime agevolativo di cinque anni nel pieno rispetto della normativa del vecchio PB.

Infatti, una norma entrata in vigore successivamente, anche nel rispetto dei principi generali fissati dalla legge 212/2000 (Statuto del contribuente) non può privare il contribuente di diritti già assolutamente acquisiti in vigenza della vecchia normativa.

Su questo tema, si ritiene che la bozza di Circolare debba essere opportunamente emendata prevedendo che la cessazione del regime al periodo di imposta 2024 sia applicabile solo a tutte le istanze di ruling presentate a decorrere dal 22 ottobre 2021.

Conseguentemente:

- l’opzione regolarmente esercitata nel 2020, ultimo esercizio utile, troverebbe regolare

applicazione sulla base della normativa precedentemente in vigore sulla quale il contribuente aveva fatto legittimo affidamento e dunque sarebbe pienamente rispettata la durata quinquennale prevista dalla legge 190/2014;

- si eviterebbero indebiti trattamenti differenziati per i contribuenti che, a parità di esercizio di opzione (anno 2020), avessero presentato l'istanza di ruling nel 2020 o nel 2021 (sino al 21 ottobre 2021) in presenza della stessa identica normativa in vigore.

### **Finalità**

È necessario salvaguardare la certezza del diritto ed il principio di buona fede del contribuente che ha fatto affidamento alla normativa in vigore nel momento in cui ha adottato il proprio comportamento.

Di conseguenza, nel caso di procedura di Accordo preventivo (ad esempio per utilizzo diretto degli IP) in cui il contribuente ha legittimamente fatto affidamento sulla decorrenza differenziata della propria opzione, quest'ultima deve avere durata quinquennale e deve decorrere dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling giusto quanto previsto dal seguente supporto normativo e di prassi, certamente in vigore sino al 21 ottobre 2021:

- dal comma 3 dell'art. 4 del D.M. 28.11.2017;
- dalle istruzioni al modello Redditi 2021, pag. 206 e 207;
- dalla Circolare n. 11/E del 2016, paragrafo 3.1.3.

In tal modo sarebbe correttamente interpretata la nuova normativa che non ha certamente voluto accorciare la durata del vecchio PB per i contribuenti che, pur avendo esercitato l'opzione nel 2020, avevano legittimamente deciso di far decorrere il quinquennio dal 2021 e che hanno esercitato il proprio comportamento prima del 22 ottobre 2021 e dunque prima di qualsiasi valida modifica normativa.

\* \* \*

### **2° Tematica**

Disciplina transitoria per coloro che, in presenza di opzione esercitata entro il periodo di imposta 2020 hanno esercitato l'istanza dal 22 ottobre 2021 (entrata in vigore del D.L. 146/2021).

### **Paragrafo della circolare**

Paragrafo 3.2, lettera b) *“Contribuenti che permangono nel precedente regime Patent box”* a pagina 21.

In particolare, si fa riferimento alla parte (penultimo capoverso a pag. 23) nella quale si evidenzia che i contribuenti che abbiano aderito al regime OD possono scegliere di continuare ad autoliquidare il beneficio ovvero, in alternativa, di *“presentare un'istanza di accesso alla procedura di accordo per i residui anni del quinquennio di validità dell'opzione PB”*.

### **Osservazione**

Si osserva che si viene a creare una evidente ed ingiusta discriminazione tra i contribuenti che, avendo entrambi optato per il vecchio PB nel periodo di imposta 2020, hanno differenziato la modalità di fruizione fra opzione OD ed istanza di ruling.

Infatti, mentre la bozza di Circolare prevede che l'opzione OD consente una durata quinquennale 2020 – 2024 ed il possibile passaggio nel corso del quinquennio all'istanza di ruling, la situazione inversa non sembrerebbe essere possibile.

In pratica, coloro che avessero optato nel 2020 per il vecchio regime e avessero presentato l'istanza di ruling successivamente, confidando peraltro sull'attivazione del quinquennio dal periodo di imposta di presentazione della medesima (giusto quanto previsto dall'art. 4 del D.M. 28.11.2017), si troverebbero ora a fruire della minore durata del regime che andrebbe a concludersi nel 2024.

Viceversa, sempre a parità di opzione, coloro che sarebbero confluiti nella procedura di ruling tramite precedente *“ingresso”* dal regime OD si troverebbero a godere del regime quinquennale.

Non si ritiene che la ratio della modifica legislativa sia stata quella di andare a prevedere diverse durate del regime tra regime OD e regime istanza di ruling.

Entrambe, infatti, devono poter fruire del regime quinquennale previsto dalla legge 190/2014 (art. 1, comma 37) che è applicabile a coloro che hanno esercitato l'opzione vecchio PB per il periodo di imposta 2020.

Non si considera infatti possibile, in via interpretativa, prevedere una diversa durata delle due modalità di fruizione del vecchio PB che vada a generare una non accettabile disparità di

trattamento tra i contribuenti.

### **Contributo**

Si ritiene che la bozza di Circolare debba essere opportunamente emendata al fine di pervenire ad una bidirezionalità di fruizione del vecchio PB, per tutti i contribuenti che avessero optato per il periodo di imposta 2020

Ovvero, accanto alla possibilità di permettere il passaggio all'istanza di ruling per coloro che avessero inizialmente optato per il regime OD, come già previsto nella bozza di Circolare, è necessario – a questo punto – permettere anche il passaggio al regime OD per i periodi di imposta antecedenti (e dunque all'indietro sino al 2020) per coloro che avessero formalizzato l'istanza di ruling dal 22 ottobre 2021<sup>1</sup> e che si troverebbero ora a vedere cessato anticipatamente il regime al 2024.

### **Finalità**

In tal modo, si otterrebbe che:

- l'opzione regolarmente esercitata nel 2020, ultimo esercizio utile, troverebbe regolare applicazione sulla base della vecchia normativa sulla quale il contribuente aveva fatto legittimo affidamento e dunque sarebbe pienamente rispettata la durata quinquennale prevista dalla legge 190/2014;
- si eviterebbero indebiti e non giustificabili trattamenti differenziati per i contribuenti che, a parità di esercizio di opzione (anno 2020), avessero optato per il regime OD oppure avessero presentato l'istanza di ruling successivamente al 22 ottobre 2021.

\* \* \*

### **3° Tematica**

Formalità di rinuncia al vecchio regime PB e indicazione della scelta in dichiarazione dei Redditi.

---

<sup>1</sup>Per i casi di presentazione dell'istanza antecedentemente al 22 ottobre 2021, si ritiene che – ai sensi della prima osservazione del presente lavoro – la decorrenza del quinquennio dovrebbe ultimarsi normalmente al massimo nel 2025 per effetto dell'applicazione del principio del *tempus regit actum* tenuto conto che la novella legislativa era ancora inesistente nell'ordinamento giuridico e non poteva esplicare effetti sul contribuente.

### **Paragrafo della circolare**

Paragrafo 3.2, lettera a) *“Contribuenti che intendono transitare nel nuovo regime Patent box”* a pagina 18.

In particolare, si fa riferimento all'ultimo capoverso di pagina 19 nel quale si evidenzia che *“La comunicazione di rinuncia al precedente regime Patent box va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso alla data in cui viene comunicata la rinuncia all'Ufficio, nei termini ordinariamente previsti o, in caso di dichiarazione tardiva o sostitutiva/integrativa, entro il maggiore termine di 90 giorni”*.

### **Osservazione**

Si osserva che per i contribuenti che avessero deciso di transitare al nuovo regime per il periodo di imposta 2021 si sono trovati già a compilare il modello della dichiarazione dei redditi 2022 riferito al predetto periodo di imposta 2021.

In particolare, in riferimento all'indicazione della comunicazione di rinuncia in esame, a pagina 220 delle istruzioni è riportato quanto segue: *“I soggetti che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo ovvero istanza di rinnovo dei termini dell'accordo, non ancora sottoscritto, e intendano comunicare la scelta di aderire al regime agevolativo di cui all'art. 6, oltre a barrare la casella 3, devono indicare nel campo 4 (“Identificativo ruling”) il numero di protocollo di registrazione in ingresso dell'istanza di ruling, comunicato al contribuente nella dichiarazione di ammissibilità dell'istanza.”*.

Il predetto passaggio non è compatibile con quanto indicato nel sopra evidenziato stralcio della bozza di Circolare, la quale appunto prevede che la comunicazione debba essere eseguita nella dichiarazione riferita al periodo di imposta in corso alla data in cui viene comunicata la rinuncia all'Ufficio.

Infatti, le istruzioni non prevedono la differenziazione tra periodo di imposta “di competenza” e periodo di imposta nel quale viene formalizzata la comunicazione.

Infatti, in ipotesi di rinuncia per il periodo di imposta 2021, in ottemperanza a quanto indicato nelle istruzioni, il contribuente si trova ad avere già eseguito la comunicazione ed ha attualmente già compilato il campo nella dichiarazione dei redditi.

**Contributo**

Si ritiene che la bozza di Circolare debba essere opportunamente emendata, al fine di rappresentare che la comunicazione va indicata nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta cui si riferisce la rinuncia al vecchio regime e nella quale avviene la contestuale opzione per il nuovo regime PB.

**Finalità**

In tal modo, le istruzioni alla dichiarazione dei redditi non sarebbero incompatibili con la bozza di Circolare ed al contribuente sarebbero evitati ulteriori adempimenti.

\* \* \*

Si ringrazia nuovamente per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e approfondimento.

Cordiali saluti.