

Risposta n. 102/2026

OGGETTO: Nuovo Patent Box – art. 6 del d.l. n. 146 del 2021 – cumulo con credito d'imposta ricerca e sviluppo – restituzione – modalità e termini

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

QUESITO

La società Alfa (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ordinario ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *a*), della legge 27 luglio 2000, n. 212, in merito all'interpretazione del nuovo regime del patent box di cui all'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 (di seguito, "Nuovo Patent Box"), in relazione alla fattispecie di seguito descritta.

L'Istante rappresenta di essere una PMI innovativa costituita nel 2018, impegnata nel settore della xxx digitale attraverso la piattaforma informatica sviluppata dalla stessa e denominata Beta, che consente di digitalizzare i processi xxx.

L'Istante dichiara di aver beneficiato, in relazione alle attività di creazione della piattaforma *software*, del credito d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, per le attività di ricerca e sviluppo svolte nei periodi d'imposta 2018 e 2019, e del credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica di cui all'articolo 1, commi da 198 a 209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per le attività di ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica realizzate nei periodi d'imposta 2020 e successivi.

In relazione alle medesime attività di creazione del *software*, l'Istante intende beneficiare dell'agevolazione del Nuovo Patent Box, esercitando l'opzione nell'ambito del modello Redditi SC 2026 relativa ai redditi 2025.

Infatti, ritiene che il *software* Beta rientra tra gli investimenti agevolabili ai fini del Nuovo Patent Box in base a quanto disposto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia dell'entrate del 15 febbraio 2022, come modificato dal provvedimento del 24 febbraio 2023, recante le disposizioni attuative del regime del Nuovo Patent Box di cui all'articolo 6 del d.l. n. 146 del 2021.

In particolare, ai sensi dell'articolo 2.1, lettera *a*), del Provvedimento del 15 febbraio 2022, Beta - a parere dell'Istante - si qualifica quale "*software protetto da copyright*", tutelato dalla legge 22 aprile 1941, n. 633 (c.d. legge sul diritto di autore), essendo un *software* per elaboratore connotato dal requisito di originalità e quale frutto dell'attività di creazione intellettuale del proprio autore.

Pertanto, l'Istante intende beneficiare del Nuovo Patent Box e, nello specifico, del meccanismo premiale di cui all'articolo 6, comma 10-*bis*, del d.l. n. 146 del 2021, il

quale consente di agevolare, a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale, le spese sostenute in vista della creazione dell'immateriale stesso, purché sostenute entro l'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello di ottenimento del suddetto titolo.

A tal fine, l'Istante ha provveduto a depositare la documentazione inerente al *software* citato presso il Pubblico Registro Software tenuto da SIAE, al fine di ottenerne la registrazione, in ottemperanza alle indicazioni fornite con la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023, la quale, al paragrafo 4.3, chiarisce che "[p]er quel che concerne le attività di ideazione e realizzazione del software, ancorché per tale bene non sia possibile ottenere un titolo di privativa industriale, requisito espressamente richiesto dal comma 10-bis dell'articolo 6, in quanto la protezione è garantita dalla legge sul diritto d'autore a partire dal momento della creazione dell'opera, si ritiene che tali attività possano considerarsi rilevanti ai fini del meccanismo premiale nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE. In riferimento al software, dunque, si potrà beneficiare del meccanismo premiale a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE".

Volendo beneficiare del Nuovo Patent Box per le medesime attività, trova applicazione il meccanismo di "*recapture*" in relazione al credito d'imposta ricerca e sviluppo (di seguito, "credito d'imposta R&S") di cui all'articolo 1, comma 200, della l. n. 160 del 2019, già fruito dall'Istante.

Al riguardo, con la circolare n. 5/E del 2023, paragrafo 4.5, il Nuovo Patent Box è stato ricondotto nel novero "*delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti*" di cui all'articolo 1, comma 203, della l. n. 160 del 2019 ai fini della

determinazione della base di calcolo del credito d'imposta R&S. Pertanto, la circolare chiarisce che *"ove i medesimi costi considerati ammissibili ai fini della maturazione del credito d'imposta in questione, siano riferibili anche ad una delle attività rilevanti ai fini del riconoscimento del nuovo Patent box e, sempreché in relazione agli stessi, il contribuente decida di avvalersi del meccanismo premiale, si ritiene che, in tali ipotesi, i costi, sui quali è stata applicata la maggiorazione prevista dalla nuova agevolazione, debbano essere reconsiderati ai fini della determinazione del credito d'imposta in questione. A tal fine, i predetti costi devono esseri assunti al netto dell'imposta sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo regime Patent box"*, introducendo, così l'obbligo di nettizzazione della base di calcolo del credito d'imposta alla luce dell'agevolazione ottenuta a valere sul Nuovo Patent Box.

Dunque, come nel caso prospettato in istanza, la citata circolare prevede l'obbligo di restituire il credito d'imposta R&S già fruito senza l'applicazione di sanzioni e interessi, in quanto l'impresa beneficiaria, al momento in cui ha beneficiato di detto credito, ha rispettato le disposizioni normative applicabili *ratione temporis*.

Tuttavia, non essendo stato fornito alcun chiarimento specifico, l'Istante chiede quali siano le corrette e concrete modalità di restituzione del credito d'imposta R&S (di seguito, **"Primo quesito"**).

Inoltre, l'Istante rappresenta che nel periodo d'imposta di ottenimento del titolo di privativa industriale (*i.e.* quello della registrazione del *software* presso il Pubblico Registro Software della SIAE), prevede di realizzare delle basi imponibili IRES e IRAP

non sufficientemente capienti da accogliere, in modo integrale, le relative variazioni in diminuzione.

Con riferimento all'IRES, in tali casi, come già chiarito dall'Agenzia delle entrate con la risposta ad istanza di interpello pubblicata *sub.* n. 74 del 2018, trovano applicazione le disposizioni dell'articolo 84 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), il quale consente di computare la perdita di un periodo d'imposta in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi nei limiti e alle condizioni previste dall'articolo 84 citato.

Applicando tali disposizioni, l'agevolazione del Nuovo Patent Box si concretizza non già nel periodo d'imposta in cui la perdita fiscale si realizza, ma nel momento in cui la stessa perdita, in uno dei periodi d'imposta successivi, verrà computata in diminuzione del reddito imponibile.

Posto ciò, ai fini IRES, l'Istante chiede che impatto ha il meccanismo di utilizzo differito dell'agevolazione del Nuovo Patent Box nei termini sopra descritti in relazione all'obbligo di nettizzazione della base di calcolo del credito d'imposta R&S; in particolare, l'Istante chiede se l'obbligo di restituzione del credito d'imposta già fruito si concretizzi nel momento in cui la variazione in diminuzione della base imponibile IRES è indicata in dichiarazione dei redditi oppure nel momento in cui si concretizza l'utilizzo vero e proprio (di seguito "**Secondo quesito**").

Da ultimo, ai fini IRAP, l'Istante chiede se la regola della nettizzazione della base di calcolo del credito d'imposta R&S debba riguardare anche la componente di agevolazione del Nuovo Patent Box inerente alla variazione in diminuzione della base

imponibile IRAP in concreto non fruibile oppure se la non applicabilità del meccanismo di *carry forward* esclude la rilevanza del cumulo tra le due agevolazioni e consente di salvare l'integrità del credito d'imposta R&S già fruito (di seguito, "**Terzo quesito**").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riguardo al **Primo quesito** (attinente alle corrette modalità di restituzione del credito d'imposta R&S), l'Istante ritiene che, in assenza di una previsione normativa espressa e/o di un chiarimento di prassi, debba procedere mediante modello F24 utilizzando il medesimo codice tributo e il medesimo anno di riferimento utilizzati in sede di fruizione in compensazione, salva l'indicazione dell'importo tra gli "*importi a debito versati*" anziché tra gli "*importi a credito compensati*".

Relativamente al **Secondo quesito** (inerente all'impatto del meccanismo di utilizzo differito dell'agevolazione del Nuovo Patent Box sull'obbligo di nettizzazione della base di calcolo del credito d'imposta R&S), per il caso in cui la base imponibile IRES non sia sufficientemente capiente da accogliere integralmente la variazione in diminuzione derivante dall'applicazione dell'agevolazione in esame, l'Istante afferma di dover adottare un approccio sostanzialistico, che tenga conto del momento in cui effettivamente vi sarà la fruizione del Nuovo Patent Box.

Adottando questo approccio, secondo l'Istante, il beneficio derivante dal Nuovo Patent Box non si ha nel momento in cui la variazione in diminuzione determina la perdita fiscale riportabile, ma nel periodo d'imposta in cui tale perdita fiscale viene computata in diminuzione del relativo reddito imponibile.

Dunque, a parere dell'Istante, l'obbligo di nettizzazione, e il conseguente obbligo di restituzione delle eccedenze, non sorge nel momento in cui è presentata la dichiarazione dei redditi che espone i valori reddituali negativi derivanti dalla variazione in diminuzione per il Nuovo Patent Box, ma nelle dichiarazioni dei redditi, relativi ai periodi d'imposta successivi, in cui la perdita fiscale, determinata dall'applicazione dell'agevolazione in commento, trova capienza nella base imponibile IRES e viene, conseguentemente, computata in diminuzione del reddito imponibile.

Infine, l'Istante sostiene che il medesimo approccio sostanzialistico deve valere anche ai fini IRAP. Invero, in relazione al **Terzo quesito**, evidenzia che non è ammessa la possibilità di determinare un valore della produzione netta negativo da portare avanti negli esercizi successivi a scomputo di eventuali futuri valori positivi.

Non essendo ammesso il meccanismo di *carry forward* della quota di agevolazione non immediatamente fruibile, se la base imponibile IRAP non è sufficientemente capiente da accogliere la variazione in diminuzione derivante dall'applicazione del Nuovo Patent Box, l'agevolazione non può essere in alcun modo fruita.

Pertanto, non sorgerà alcun corrispondente obbligo di nettizzazione della base di calcolo del credito d'imposta R&S, dato che non si è realizzato un cumulo tra le due agevolazioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone alcuna valutazione o giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti necessari per la

fruizione dell'agevolazione del Nuovo Patent Box o del cd. meccanismo premiale e della relativa quantificazione né comporta l'implicito riconoscimento della spettanza del credito d'imposta R&S. Su tali aspetti rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 6 del d.l. n. 146 del 2021 ha introdotto il regime agevolativo del Nuovo Patent Box, prevedendo la possibilità di applicare una maggiorazione del 110 per cento a specifici costi agevolabili sostenuti dai soggetti titolari di reddito d'impresa per attività di ricerca e sviluppo, di cui ai commi 3 e 4 del citato articolo 6.

Le disposizioni attuative della normativa sono state adottate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022.

In particolare, per quanto qui di interesse, tra i beni immateriali rientranti nel Nuovo Patent Box vi sono anche i *software* protetti da *copyright*, ossia, come chiarito con la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023, *"i programmi per elaboratore, in qualunque forma espressi, purché originali e quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla legge sul diritto di autore le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso"*.

Inoltre, l'articolo 6 del d.l. n. 146 del 2021 ha previsto, al comma 10*bis*, che nel periodo di imposta in cui uno dei beni immateriali agevolabili abbia ottenuto un *"titolo di privativa industriale"*, la maggiorazione del 110 per cento può essere applicata alle spese sostenute per lo svolgimento delle attività rilevanti che hanno contribuito alla

creazione del bene, purché dette spese non siano state sostenute dall'investitore oltre l'ottavo periodo di imposta precedente a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa.

Per quel che concerne le attività di ideazione e realizzazione di *software*, come nel caso di specie, la stessa circolare n. 5/E del 2023 ha chiarito che *"ancorché per tale bene non sia possibile ottenere un titolo di privativa industriale, requisito espressamente richiesto dal comma 10-bis dell'articolo 6, in quanto la protezione è garantita dalla legge sul diritto d'autore a partire dal momento della creazione dell'opera, si ritiene che tali attività possano considerarsi rilevanti ai fini del meccanismo premiale nel caso in cui il bene sia stato registrato presso l'apposito pubblico ufficio istituito presso la SIAE.*

In riferimento al software, dunque, si potrà beneficiare del meccanismo premiale a partire dal periodo di imposta in corso alla data di registrazione del bene presso la SIAE. Pur non rappresentando tale adempimento un obbligo ai fini della protezione e tutela del bene, lo stesso presuppone la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter qualificare il bene tra le opere dell'ingegno. Resta ferma la possibilità di dimostrare la sussistenza dei requisiti oggettivi anche provando l'avvenuta registrazione presso altri enti o organismi pubblici, purché la stessa produca effetti equivalenti a quella effettuata presso la SIAE".

Tutto ciò premesso, qualora l'impresa abbia già fruito del credito d'imposta R&S e intenda in relazione ai medesimi costi beneficiare del Nuovo Patent Box (come nel caso in esame), trova applicazione il cd. meccanismo di *"recapture"* del credito d'imposta già fruito come chiarito dalla circolare n. 5/E del 2023. In particolare, al fine della restituzione del credito d'imposta R&S, il soggetto beneficiario sarà tenuto a

effettuare la nettizzazione della base di calcolo del credito d'imposta in questione alla luce dell'agevolazione ottenuta a valere sul Nuovo Patent Box.

In relazione al **Primo quesito**, per quanto concerne le modalità di restituzione del credito d'imposta R&S, si condivide la soluzione prospettata dall'Istante il quale potrà procedere alla restituzione del credito mediante il modello F24 utilizzando il medesimo codice tributo e il medesimo anno di riferimento indicati in sede di fruizione in compensazione, inserendo il relativo ammontare tra gli "*importi a debito versati*".

In merito al **Secondo quesito**, si ritiene che la restituzione del credito d'imposta R&S debba avvenire da quando viene applicato il meccanismo premiale del Nuovo Patent Box, ossia dal periodo d'imposta in cui il *software* è registrato presso il Pubblico Registro Software della SIAE che, nel caso in esame, corrisponde al periodo d'imposta 2025.

Tale impostazione risulta conforme ai chiarimenti resi con la risposta ad istanza di interpello pubblicata *sub. n. 74 del 2018*, secondo cui "*l'emersione di una quota di reddito agevolabile ai fini della cd. Patent box derivante dallo sfruttamento economico degli intangible asset superiore all'utile civilistico, concorra alla determinazione della perdita fiscale di cui all'articolo 84 del Tuir*".

Pertanto, la restituzione del credito d'imposta R&S deve avvenire in relazione al periodo d'imposta in cui viene indicata in dichiarazione la variazione in diminuzione derivante dal meccanismo premiale del Nuovo Patent Box, a nulla rilevando il risultato fiscale del periodo di riferimento.

Di conseguenza, in mancanza di specifiche disposizioni al riguardo, si deve ritenere che la restituzione tramite il modello F24 del credito d'imposta R&S in parola

dovrà essere effettuata entro il 30 giugno 2026, termine entro cui effettuare il pagamento del saldo IRES 2025.

Infine, in risposta al **Terzo quesito**, si evidenzia che, ai fini IRAP, le disposizioni relative alla determinazione del valore della produzione netta non ammettono la possibilità di determinare un valore "negativo" da poter riportare negli esercizi successivi a scomputo di eventuali (futuri) valori "positivi" (a differenza di quanto previsto dall'articolo 84 del TUIR per l'IRES).

Pur non essendo consentito il *carry forward* del valore negativo della produzione netta IRAP, coerentemente a quanto affermato in relazione all'IRES, l'Istante deve procedere alla restituzione del credito d'imposta secondo quanto sopra detto, anche per la componente di agevolazione del Nuovo Patent Box inerente alla variazione in diminuzione della base imponibile IRAP a prescindere dalla concreta fruizione.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, fermi restando gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)