

Risposta n. 276/2023

OGGETTO: Patent Box – Possibilità di trasferire la penalty protection all'avente causa di un conferimento di ramo d'azienda in relazione all'opzione PB esercitata dal dante causa per l'utilizzo indiretto dei beni agevolabili – art. 1, comma 37 e ss., L. n. 190 del 2014; art. 5 D.M. 28/11/2017.

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

QUESITO

La società *ALFA* S.r.l. a socio unico (di seguito anche l'"Istante" o la "Società") è interamente controllata da *BETA* S.r.l. e appartiene all'omonimo gruppo ... (nel seguito anche il "Gruppo"), leader europeo e mondiale nella ricerca, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti

Nel 2021 il Gruppo ha avviato un progetto internazionale con l'obiettivo di creare entità giuridiche separate in ogni Paese in cui è presente dedicate al *Business X*. La riorganizzazione in Italia si è perfezionata tramite il trasferimento del ramo d'azienda *X* mediante un'operazione di conferimento di ramo d'azienda, a favore della Società, con

effetti contabili e fiscali dal 1° gennaio 2022. Il ramo d'azienda conferito alla Società comprende la *Business Unit X* e le relative attività commerciali, il sito produttivo di ..., dipendenti, impianti e macchinari, attrezzature, terreni, fabbricati, software, beni di magazzino, nonché tutte le attività, passività e tutti i rapporti contrattuali relativi all'area *X*.

Ai fini che qui interessano, l'Istante rappresenta che *BETA S.r.l.* ha originariamente optato nel dicembre 2015 per il regime agevolativo *Patent box* relativamente al quinquennio 2015-2019 ai sensi dell'articolo 1, comma 37, della legge 23 dicembre 2014 n. 190 presentando istanza di *ruling*, ai sensi dell'articolo 1, comma 39, della citata legge, sia per l'uso diretto sia per l'uso indiretto di beni immateriali agevolabili.

I beni immateriali agevolabili erano tutti relativi alla divisione *X* e, in particolare, erano riconducibili alle specialità ... Nello specifico i beni immateriali agevolabili erano costituiti da due brevetti utilizzati nel processo di produzione del ... (uso diretto ed uso indiretto); un marchio d'impresa ... (uso diretto); le informazioni aziendali e esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali volte al miglioramento di processi necessari a garantire le proprietà del ... (c.d. "*know-how*" - uso diretto ed indiretto).

Successivamente, a seguito del contraddittorio instaurato tra la società *BETA S.r.l.* e l'Agenzia delle Entrate, le parti hanno sottoscritto nel mese di ... 2020 due accordi che hanno definito i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa sia in caso di uso diretto sia in caso di uso indiretto dei beni agevolabili da parte del contribuente

Decorso il primo quinquennio, *BETA S.r.l.* ha esercitato nuovamente l'opzione per il periodo 2020-2024 in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi UNICO 2021 - anno d'imposta 2020 - limitatamente all'uso indiretto dei beni agevolabili (i.e. brevetti e *know-how*, il cui utilizzo è concesso in uso a favore di una società del Gruppo), optando per il regime di autoliquidazione previsto dal citato articolo 1, comma 37 e seguenti, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Contestualmente all'esercizio dell'opzione per il regime di autoliquidazione, la società *BETA S.r.l.* ha altresì esercitato l'opzione per il regime degli oneri documentali (nel seguito anche "opzione OD"), introdotto dall'articolo 4 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, nel modello dichiarativo UNICO 2021, anno d'imposta 2020 - compilando il riquadro OP21, casella 2 - con il quale si attesta il possesso della idonea documentazione in conformità al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2019/658445.

Tale opzione prevede per coloro che determinano in via autonoma il beneficio tramite autoliquidazione la possibilità di predisporre un set documentale in conformità a uno specifico provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (Provvedimento n. 2019/658445) beneficiando così, in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria in merito alla autonoma quantificazione del beneficio *Patent box*, dell'effetto disapplicativo delle sanzioni amministrative tributarie, ai sensi e per gli effetti del comma 2 del citato articolo 4 (c.d. "*penalty protection*"). L'effetto disapplicativo è subordinato - ai sensi del comma 3 del citato articolo 4 - non solo alla predisposizione della documentazione *Patent box* ma, altresì, alla comunicazione del possesso degli oneri documentali nella dichiarazione dei redditi dell'anno di riferimento con cui il contribuente esercita l'opzione OD.

L'Istante osserva, inoltre, che, a seguito delle significative modifiche apportate al regime *Patent box* dall'articolo 6 del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146 e successive modifiche per le opzioni quinquennali esercitate per il previgente regime di *Patent box* nel 2020 (quale è il caso qui descritto) o in anni precedenti, il contribuente continuerà a fruire della vecchia disciplina sino alla naturale scadenza del quinquennio.

Sul punto occorre ricordare che il modello dichiarativo UNICO 2022 - anno d'imposta 2021 prevede che il rigo OP21, relativo all'opzione *Patent box*, in realtà sia destinato esclusivamente alle opzioni per il "nuovo" regime *Patent box*; nulla è stato, invece, previsto in relazione al previgente regime *Patent box* e, in particolare, all'opzione Oneri Documentali. Tale opzione, infatti, in linea di principio e secondo la previgente prassi ministeriale - avrebbe una validità annuale dovendo, dunque, essere esercitata dal contribuente anno per anno nel modello dichiarativo UNICO di riferimento.

La questione è stata definitivamente risolta dall'Agenzia delle Entrate con la pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 30745/2022 con il quale è stato confermato che il contribuente - il quale ha esercitato l'opzione sia per il previgente *Patent box* sia per il regime degli oneri documentali - continuerà a fruire di tale agevolazione anche per i periodi residui di validità dell'opzione quinquennale, senza dover esercitare ulteriori opzioni OD in dichiarazione, beneficiando così per tutta la durata residua dell'agevolazione del regime di *penalty protection*. Con questa precisazione, l'Agenzia delle Entrate ha, in buona sostanza, equiparato la durata (residua) dell'opzione OD a quella dell'opzione del previgente *Patent box* (e cioè nel caso di specie, sino al 31 dicembre 2024).

Tutto quanto sopra premesso, la Società chiede se la trasferibilità automatica dell'opzione *Patent box* dal dante causa all'avente causa nell'ambito delle operazioni straordinarie trovi applicazione anche con riferimento all'opzione OD, a seguito della operazione straordinaria di conferimento del *business X* avente decorrenza dal 1° gennaio 2022, alla luce del combinato disposto dell'articolo 5 del decreto interministeriale del 30 luglio 2015 e del paragrafo 12.3 del Provvedimento del 15 febbraio 2022.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che il trasferimento dell'opzione OD si perfezioni automaticamente dal soggetto conferente (*BETA S.r.l.*) al soggetto conferitario (Istante), al pari dell'opzione PB, alla quale l'opzione OD è stata equiparata ai sensi e per gli effetti del paragrafo 12.3 del Provvedimento del 15 febbraio 2022.

Al riguardo, viene osservato che, se così non fosse, si assisterebbe alla situazione in cui l'avente causa (Società) subentrerebbe automaticamente nel regime *Patent box* - a seguito del conferimento - mentre per il regime OD il subentro non sarebbe possibile perché i modelli dichiarativi per l'anno d'imposta 2022 non prevedono più la possibilità di esercitare tale opzione anno per anno nel quadro OP della dichiarazione.

In particolare, viene osservato che è stato chiarito, in più occasioni, da parte del Ministero e dell'Amministrazione Finanziaria che "*in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa*" (articolo 5 del decreto interministeriale del 30 luglio 2015).

Tale principio - in forza del quale il soggetto conferitario subentra nel regime opzionale esercitato dal soggetto conferente - è un principio generale che, dunque, trova applicazione a tutti gli aspetti della disciplina del *Patent box*. Come, infatti, è stato precisato dalla stessa Relazione Governativa al citato decreto "il soggetto avente causa subentra al dante causa nell'esercizio dell'opzione, sia con riguardo al computo degli anni di durata della medesima sia in relazione all'eredità dei costi rilevanti agli effetti del calcolo del rapporto di cui all'art. 9 [*nexus approach* n.d.r.]".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in oggetto, l'Istante ha chiesto se la trasferibilità automatica dell'opzione PB esercitata dal dante causa per il periodo 2020-2024, limitatamente all'uso indiretto dei beni agevolabili in regime di autoliquidazione *ex* articolo 1, commi 37-45, Legge 23 dicembre 2014, n. 190, alla Società avente causa nell'ambito dell'operazione di conferimento d'azienda descritta nell'istanza, trovi applicazione anche con riferimento alla c.d. *penalty protection* di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "decreto crescita").

Giova ricordare che 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.

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 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 D.L. n. 34 del 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, a beneficio di coloro che abbiano adempiuto a 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'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 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*") 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.

Per quanto di specifico interesse ai fini del quesito in esame, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2022 ("Provvedimento Nuovo *Patent box*"), da ultimo modificato con Provvedimento Prot. n. 52642/2023 del 24 febbraio 2023), contenente le disposizioni di attuazione della nuova disciplina sul *Patent box*, al paragrafo 12.3, ha chiarito che "*i soggetti di cui al comma 10 dell'articolo 6, non rientranti nel precedente punto 12.2* [ossia i soggetti non obbligati all'attivazione delle procedure previste dall'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600], *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".

Al riguardo, si evidenzia che, recentemente, con la risposta n. 2 del 4 gennaio 2023 e la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023 è stato chiarito, sulla scorta di quanto già rappresentato nella circolare n. 28/E del 29 ottobre 2020, che 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 dai soggetti che operavano un utilizzo diretto dell'intangibile.

Pertanto, in tutte le altre ipotesi di utilizzo, la predisposizione del *set* documentale non costituisce un presupposto per poter procedere in autoliquidazione, ma piuttosto la condizione per godere dell'esimente sanzionatoria, laddove la documentazione sia ritenuta idonea in esito all'attività di controllo (cfr. circolare n. 28/E del 2020).

In coerenza con tali presupposti, con la citata risposta n. 2 del 2023 è stato altresì chiarito che la *penalty protection* di cui al comma 2 dell'articolo 4 del decreto crescita 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.

Nel caso di specie, posto che la società conferente, limitatamente all'opzione PB per il periodo 2020-2024, in relazione all'utilizzo indiretto degli IP agevolabili non si è avvalsa della procedura di *ruling* facoltativo bensì ha autoliquidato il beneficio ai sensi dell'articolo 1, comma 37 e ss., della L. n. 190 del 2014 (con la conseguenza

che il riferimento effettuato dall'Istante all'esercizio dell'"opzione OD" va inteso in senso atecnico), per quanto concerne la trasferibilità della *penalty protection* di cui all'articolo 4, comma 2, del D.L. n. 34 del 2019 - che, come evidenziato, non rappresenta un'autonoma opzione, essendo parte integrante dell'agevolazione PB - in caso di operazione straordinaria, si osserva che l'articolo 5 del decreto interministeriale 28 novembre 2017 del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (c.d. "decreto *Patent box*") - sostitutivo del precedente decreto interministeriale del 30 luglio 2015 - prevede che in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa (società incorporante, società beneficiaria e società conferitaria) subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa (società incorporata, società scissa e società conferente), anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi, secondo quanto richiesto dal *nexus approach*.

Il tema è stato affrontato nella circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, la quale ha chiarito che *"le operazioni indicate in tale articolo 5, che consentono il subentro nella posizione del dante causa, sono riconducibili alle sole operazioni di fusioni tra aziende, scissioni di aziende e conferimenti di aziende e non anche alle operazioni aventi ad oggetto singoli beni. In altri termini, si ritiene che l'articolo 5 in esame abbia inteso privilegiare le sole compenetrazioni di vere aziende, dotate ciascuna di una propria struttura, comprensiva di uno o più beni immateriali, e rivolte all'esercizio dell'attività di ricerca e sviluppo o sfruttamento economico dei medesimi beni. E ciò a prescindere dalla circostanza che l'operazione avvenga tra parti terze o nell'ambito del medesimo gruppo societario. È doveroso precisare che l'Amministrazione finanziaria valuterà, in sede di*

controllo, se le operazioni straordinarie in esame abbiano effettivamente ad oggetto un'azienda che rispetti le condizioni sopra citate. Tale circostanza sarà necessariamente oggetto di valutazione case by case".

Pertanto, nel confermare le indicazioni fornite nella richiamata circolare n. 11/E del 2016, si ritiene che, per effetto del conferimento d'azienda, al trasferimento dell'opzione PB dal conferente alla Società conferitaria consegue, in capo a quest'ultima, anche la possibilità di beneficiare della *penalty protection* per tutta la durata residua dell'agevolazione in esame.

In definitiva, posto che con la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2020 il dante causa dell'operazione di conferimento ha comunicato il possesso della documentazione vecchio *Patent box* barrando la casella 2 del rigo OP21 con riferimento ad un utilizzo indiretto dei beni immateriali, autoliquidando la relativa agevolazione, la Società conferitaria che non intenda fruire del nuovo *Patent box* è legittimata a fruire del regime precedente e della relativa *penalty protection* anche per il periodo d'imposta 2022.

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

Resta ferma la necessità di predisporre la documentazione idonea, con apposizione della firma digitale con marca temporale, entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui saranno indicate le deduzioni per il vecchio *Patent Box* sia che ciò avvenga nei termini ordinari 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.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**