

Risposta n. 41/2024

OGGETTO: Articolo 4, comma 4, DM 28 novembre 2017 (cd. Decreto Patente box). Modalità di fruizione della Deduzione PB in ipotesi di accordo aggiuntivo.

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

QUESITO

La societàxxxx... è una società fiscalmente residente in Italia a capo dell'omonimo Gruppo, attivo

In data ... 2015 ha esercitato l'opzione quinquennale per beneficio Patent Box di cui all'art. 1, commi 37-45 della legge n. 190 del 2014 ("Deduzione PB"), in relazione al marchio ... di proprietà della Società, utilizzato nella Collezione e registrato in numerosi Paesi europei ed extraeuropei, sul quale essa svolge attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo (il "Marchio").

Nel corso del periodo di imposta 2016 ha presentato l'istanza (protocollo n. ... del ... 2016) ai sensi dell'art. 1, comma 39 della legge n. 190 del 2014 (Legge di Stabilità 2015). In data 23 dicembre 2019 è stato sottoscritto il relativo accordo in cui sono stati definiti i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico relativo al Marchio (l'"Accordo"), necessari per calcolare l'importo della Deduzione PB da indicare nei modelli dichiarativi ai fini IRES ed IRAP per i periodi di imposta dal 2016 al 2020.

Al riguardo, essendo possibile nel caso di specie fruire della Deduzione PB a partire dalla data di efficacia dell'Accordo, la società istante:

- ha presentato le dichiarazioni integrative c.d. "a favore" di cui all'art. 2, comma 8 del d.P.R. n. 322/1998 ai fini IRES ed IRAP per i periodi di imposta 2016, 2017 e 2018 indicando una Deduzione PB pari a, rispettivamente a Euro Coerentemente con quanto statuito dall'art. 2, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 322/1998, trattandosi di dichiarazioni integrative c.d. "ultrannuali" i maggiori crediti derivanti dalle dichiarazioni integrative presentate sono stati utilizzati a partire dal periodo di imposta successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni integrative;

- ha indicato direttamente nelle dichiarazioni originarie ai fini IRES ed IRAP per i periodi di imposta 2019 e 2020 la Deduzione PB pari a, rispettivamente, Euro

Nel corso del contraddittorio che ha portato alla sottoscrizione dell'Accordo, l'Ufficio ha ritenuto che il contributo economico della Collezione (come definita nell'Accordo) non fosse imputabile esclusivamente al Marchio, ma anche ai brevetti, disegni e modelli relativi alla predetta Collezione di cui è titolare (di seguito, "Disegni, Brevetti e Modelli"). Stante l'utilizzo congiunto del Marchio e dei Disegni, Brevetti e Modelli, l'Ufficio ha ritenuto peraltro che gli stessi fossero da considerarsi

"complementari", ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lett. e) del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 28 novembre 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 2018 ("decreto *Patent Box*").

Alla luce di quanto sopra, in data ... 2019, al fine di accedere al regime agevolativo in relazione ai Brevetti, Disegni e Modelli aventi un vincolo di complementarità con il Marchio, in sede di presentazione del modello Redditi SC 2019 la Società ha esercitato nel quadro OP una nuova opzione per la relativa quota di Deduzione PB. Successivamente, in data ... 2019, l'Istante ha presentato una nuova istanza, protocollo n. ..., ai sensi dell'art. 1, comma 39 della legge n. 190 del 2014 per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico relativi all'utilizzo diretto oltre che del Marchio anche dei Disegni, Brevetti e Modelli.

In data ... 2022 è stato sottoscritto l'atto di modifica dell'Accordo in cui sono stati definiti anche i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico dei Disegni, Brevetti e Modelli quali beni complementari del Marchio che, in quanto tale, determina i suoi effetti limitatamente ai periodi di imposta 2019 e 2020 (e non per l'intero periodo quinquennale 2016 - 2020 di cui all'Accordo).

Al momento,xxx.... ha predisposto i conteggi aggiornati della Deduzione PB considerando, ai sensi dell'Accordo Modificato, oltre al contributo economico del Marchio anche quello dei Disegni, Brevetti e Modelli. Sulla base dei conteggi predisposti, la Deduzione PB per il periodo di imposta 2019 passa da , mentre per il periodo di imposta 2020

Con la documentazione integrativa, acquisita con prot. n. RU ... del ... l'interpellante ha precisato, ulteriormente, che:

- ai fini del calcolo del c.d. *nexus ratio* la Società ha fatto riferimento alle variabili indicate nel par. 9 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E/2016 con riferimento ai beni "complementari" agevolabili;

- dal momento che l'istante ha optato congiuntamente con per il regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR per il triennio 2019-2020-2021 e per il triennio 2022-2023-2024 e che la Deduzione PB incrementale riduce il reddito imponibile di periodo di, conseguentemente l'istante trasferirà alla consolidante un minor reddito imponibile rispetto all'ipotesi di assenza della Deduzione PB incrementale su cui verrà liquidata l'imposta IRES dovuta dalla *fiscal unit*.

Tanto premesso, con la presente istanza di interpello la società chiede delucidazioni in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 4, comma 4 del decreto *Patent box* con riferimento all'esercizio in cui dedurre l'importo legato alla Deduzione PB. In particolare, l'istante chiede di conoscere se, pur avendo sottoscritto l'Accordo originario nel 2019 e aver beneficiato della Deduzione PB in ciascun periodo di imposta di competenza (anche tramite la presentazione di dichiarazioni integrative "a favore"), l'art. 4, comma 4 del DM PB possa essere interpretato in maniera tale che la Deduzione PB incrementale per effetto dell'Accordo Modificato relativa ai periodi di imposta 2019 e 2020 possa comunque essere fruita cumulativamente nel periodo di imposta 2022 (*i.e.*, periodo di imposta in cui è stato sottoscritto l'Accordo Modificato).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'Istante, la possibilità di effettuare la Deduzione PB incrementale derivante dall'Accordo Modificato in un'unica soluzione nel modello Redditi SC 2023 e IRAP 2023 di prossima presentazione, senza necessità di procedere obbligatoriamente con la presentazione delle dichiarazioni integrative "a favore" ai sensi dell'art. 2, comma 8 del d.P.R. n. 322/1998 per i periodi di imposta 2019 e 2020, è rinvenibile:

- in primo luogo, da un'interpretazione puramente letterale dell'art. 4, comma 4 del DM PB che consente la Deduzione PB integrale (maturata nei periodi di imposta intercorrenti tra la data di presentazione dell'istanza e la data di sottoscrizione di ruling) "*nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling*";

- in secondo luogo, dal rilievo secondo cui la sottoscrizione dell'Accordo Modificato produce i medesimi effetti derivanti da un *ruling* separato ed autonomo, in quanto le modifiche sono vincolanti tra le parti a partire dalla data della suddetta sottoscrizione. In altre parole, alla data di sottoscrizione dell'Accordo Modificato è possibile per l'istante considerare il contributo economico anche dei Disegni, Brevetti e Modelli e solo da tale data poter considerare la Deduzione PB incrementale, qualificandosi quindi la modifica alla stregua della sottoscrizione di un nuovo accordo con riferimento ai Disegni, Brevetti e Modelli.

Quanto sopra riportato, a parere dell'istante, risulterebbe coerente con i chiarimenti forniti nella Circolare n. 11/E del 2016, con la quale è stato precisato che il contribuente ha la facoltà di beneficiare della Deduzione PB in un'unica soluzione nel periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling* in alternativa alle altre procedure che

prevedono la presentazione delle dichiarazioni integrative "a favore" o la presentazione di un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che il presente parere è reso sulla base degli atti, dei fatti e delle informazioni fornite dal contribuente nell'istanza di interpello, assunte acriticamente nel presupposto della veridicità, completezza e concretezza e attiene ai dubbi interpretativi formulati dall'istante, senza estendersi, nemmeno indirettamente, a questioni diverse da quelle che hanno formato oggetto di espressa richiesta.

Si ricorda, altresì, che il presente parere non implica né presuppone un giudizio sulla corretta determinazione del reddito agevolabile in base agli accordi di *Patent Box*. È altresì escluso dall'ambito dell'interpello ogni giudizio in ordine alle concrete modalità di determinazione del reddito e delle imposte della Società e della *fiscal unit* prospettate nell'istanza e nelle memorie integrative.

Da ultimo, si rappresenta che non è oggetto della presente risposta la liceità di quanto descritto, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000. Sul punto restano impregiudicati i poteri di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il regime *Patent box*, introdotto con l'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, è un regime opzionale che consente l'esenzione, in misura pari al 30 per cento per l'anno 2015, al 40 per cento per l'anno

2016, e al 50 per cento a partire dall'anno d'imposta 2017, della quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati beni immateriali.

Le disposizioni attuative della disciplina concernente tale regime opzionale sono state emanate (coerentemente con le modifiche apportate alla disciplina in questione dal citato decreto legge n. 50 del 2017), con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 28 novembre 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 2018 ("decreto *Patent Box*").

L'art. 4 del decreto Patent box dispone che "L'opzione ha durata pari a cinque periodi d'imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile. 2. [...] l'opzione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i successivi quattro. [...]. 3. Qualora la quota di reddito agevolabile sia determinata ai sensi dell'art. 1, comma 39, secondo periodo o quarto periodo, della Legge di stabilità, essa ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di ruling ai sensi dell'articolo 31-ter, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in deroga a quanto previsto dall'articolo 31-ter, comma 2, del medesimo decreto, con riferimento al periodo di efficacia dell'accordo".

Come evidenziato nella circolare del 7 aprile 2016, n. 11/E *"La relazione illustrativa chiarisce che resta ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 se ne ricorrono i termini di legge"*.

L'art. 3 dell'accordo stipulato il 23 dicembre 2019, infatti, prevede che lo stesso *"produce i suoi effetti dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza (1/1/2016-31/12/2016) e per i quattro periodi d'imposta successivi"*.

Le "Note di chiusura" dell'accordo sottoscritto il 19 dicembre 2022 (qualificato come atto aggiuntivo), inoltre, stabiliscono che *"Fermi restando i termini generali di efficacia, previsti dall'Art. 3 dell'ACCORDO, la predetta modifica produce i suoi effetti a decorrere dal periodo d'imposta 2019. Il presente atto di modifica, che costituisce parte integrante e sostanziale dell'ACCORDO, è composto da n. 11 (undici) pagine e n. 4 (quattro) allegati, che devono essere considerati parte integrante e sostanziale dello stesso"*. Gli effetti dell'atto aggiuntivo, dunque, si producono limitatamente ai periodi d'imposta 2019 e 2020 - avendo ad oggetto "beni complementari" al marchio - e rappresentano parte integrante e sostanziale dell'accordo originario.

Tanto premesso, facendo riferimento al caso concreto descritto con la presente istanza, l'interpellante solleva dei dubbi circa la possibilità di fruire cumulativamente, in base all'art. 4, comma 4 del decreto *Patent box*, nel periodo di imposta 2022 (anno di sottoscrizione dell'Accordo Modificato) dell'intero importo della Deduzione PB incrementale per effetto dell'Accordo Modificato relativa ai periodi d'imposta 2019 e 2020.

Al riguardo, giova ricordare che il comma 4 del citato articolo 4 del "decreto *Patent Box*" dispone che *"Nelle more della stipula dell'accordo di cui all'art. 31-ter, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling di cui al comma 3, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione*

dell'accordo, può essere indicata, in deroga al comma 2, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling" (sottolineatura aggiunta).

In relazione alle previsioni del citato articolo 4 del decreto Patent box con la circolare n. 11/E del 2016 sono già state fornite alcune precisazioni e, in particolare, è stato rappresentato l'esempio di un *"un contribuente con esercizio coincidente con l'anno solare che ha esercitato l'opzione e presentato l'istanza di ruling nell'anno 2015 (...) e che ha sottoscritto l'accordo di ruling nel mese di aprile 2017"*. A tale riguardo, con il predetto documento di prassi si chiarisce che, in alternativa agli strumenti ordinari di rettifica delle dichiarazioni già presentate (ovvero all'istanza di rimborso in merito alle maggiori imposte versate), *"il contribuente può fruire dell'agevolazione per le tre annualità considerate - 2015, 2016 e 2017 - nella dichiarazione Unico 2018 da presentare entro il 30 settembre 2018 (...)"*.

Nel caso di specie, come peraltro evidenziato dall'istante l'atto aggiuntivo - derivante dall'istanza presentata in data 2 dicembre 2019 - s'innesta sull'Accordo originario e ne costituisce parte integrante, tuttavia, la relativa efficacia decorre a partire dal periodo d'imposta in cui è sottoscritto (2022) e, in ogni caso, si limita ai periodi di imposta 2019 e 2020.

Si determina, dunque, il medesimo assetto in termini di decorrenza dell'efficacia già verificata in tutte quelle ipotesi in cui la sottoscrizione di un accordo con l'Amministrazione finanziaria per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico dei beni agevolabili avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza di cui all'art. 1, comma 39 della legge n. 190 del 2014.

In considerazione sia tenore letterale dell'art. 4, comma 4 del DM 28 novembre 2017 sia della *ratio* della disposizione attuativa volta allo scopo "*di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling*", dunque, in relazione ai periodi d'imposta (2019-2020) interessati dall'accordo di *ruling*, deve essere consentita all'istante la medesima facoltà originaria di fruizione del beneficio mediante i seguenti metodi alternativi:

- indicazione di ciascuna delle quote di reddito agevolabile relative ai periodi d'imposta 2019 e 2020 mediante la presentazione di dichiarazioni integrative, ai sensi dell'articolo 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322;
- indicazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2022 della quota di reddito agevolabile complessiva relativa ai periodi d'imposta 2019 e 2020.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)