

### Risposta n. 153

**OGGETTO:** Articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.  
Patent box.

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

#### QUESITO

La società ALFA S.p.A. ha chiesto di conoscere l'esatta individuazione della modalità di accesso al regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, integrazioni e disposizioni attuative - cosiddetto regime "*Patent box*".

ALFA è una società per azioni specializzata nella ....

In data ...2015, la Società ha esercitato l'opzione (prot. telematico n. ...), con decorrenza dal periodo d'imposta 2015 ed efficace per i quattro periodi d'imposta successivi, per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (nel seguito anche "IP alfa") detenuti ed utilizzati direttamente nell'ambito della propria attività, ai sensi dell'articolo 1, comma 37, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, cd. regime Patent box, così come disciplinato dal Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministero dell'Economia e

delle Finanze del 30 luglio 2015 (nel seguito anche "D.M. del 30 luglio 2015") e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015.

In data ...2015, la Società istante ha presentato istanza di *Ruling* (prot. n. ...), ai sensi dell'articolo 1, comma 39, secondo periodo, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, a seguito della quale, in data 20 dicembre 2018, la Società ha sottoscritto un Accordo Preventivo per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali con riferimento esclusivamente agli IP alfa (nel seguito anche "Accordo", prot. n. ..., cfr. Allegato 2).

In data ...2019, ai sensi dell'articolo 7 dell'Accordo e del punto 12 "*Rinnovo dell'accordo*" del Provvedimento n....emanato dall'Agenzia delle Entrate il 1° dicembre 2015, la Società istante ha presentato istanza di rinnovo dell'Accordo per il successivo quinquennio 2020-2024 (nel seguito anche "Istanza di Rinnovo", prot. n. ...), accettata dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della ... (nel seguito anche "l'Ufficio").

Qualche mese prima, in data ...2019 si era perfezionata, mediante atto notarile, la fusione per incorporazione della società BETA S.p.A., già partecipata al 100% dalla Società istante. Tale fusione ha efficacia giuridica dal 1° luglio 2019 ed imputazione contabile e fiscale dal 1° gennaio 2019. La Società istante aveva dato apposita comunicazione via email all'Ufficio ai sensi dell'articolo 2.1, lettera *b*) del menzionato Provvedimento.

La società incorporata BETA è specializzata nella ... e detiene ed utilizza direttamente beni immateriali (nel seguito anche "IP beta") compresi tra quelli individuati dal legislatore all'articolo 6 del Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017 (nel seguito anche "D.M. del 28 novembre 2017") avente ad oggetto la revisione del regime *Patent Box*, che contribuiscono alla produzione del reddito complessivo, ed è in possesso dei requisiti soggettivi richiesti dall'articolo 2, commi 1 e 2, del suddetto Decreto Ministeriale.

L'Incorporata, pur sussistendone i presupposti previsti dalla legge, non ha optato per il regime *Patent Box* nei periodi d'imposta antecedenti all'operazione di fusione, vale a dire negli anni 2015-2018.

La società istante intende optare per il regime *Patent Box* nel periodo d'imposta 2019 con riferimento agli IP beta acquisiti ed utilizzati direttamente in seguito all'operazione di fusione per incorporazione di BETA.

A tal riguardo, viene evidenziato che gli IP beta detenuti ed utilizzati direttamente dalla società istante in seguito alla fusione per incorporazione non sono legati da vincolo di complementarietà con gli IP alfa oggetto dell'Accordo e non insistono sui medesimi prodotti, in quanto gli IP beta vengono utilizzati per la realizzazione di rullatrici mentre gli IP alfa per la realizzazione di presse meccaniche.

Gli IP beta, che contribuiscono alla produzione del reddito complessivo, sono compresi tra quelli individuati dal legislatore all'articolo 6 del D.M. del 30 luglio 2015 e, ad eccezione dei marchi d'impresa, all'articolo 6 del D.M. del 28 novembre 2017. Anche l'attività di ricerca e sviluppo svolta da BETA (e dalla Società istante nel periodo d'imposta 2019) in relazione a tali beni immateriali è riconducibile alle tipologie definite dall'articolo 8 del D.M. del 30 luglio 2015 e del D.M. del 28 novembre 2017.

L'Incorporata, essendo in possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dal D.M. del 30 luglio 2015, avrebbe potuto optare per il regime *Patent Box*, tuttavia non ha esercitato l'opzione nei periodi d'imposta dal 2015 al 2018.

La Società istante richiede conferma della possibilità di coesistenza, per il periodo d'imposta 2019, delle due modalità di accesso al regime *Patent Box* attualmente previste dalla normativa italiana, in particolare:

- con riferimento agli IP alfa - ovvero beni immateriali detenuti dalla Società istante e oggetto dell'Accordo e della successiva Istanza di Rinnovo - la modalità di determinazione del contributo economico ascrivibile ai beni immateriali oggetto di agevolazione è attualmente quella prevista dall'articolo 1, comma 39, della Legge 23

dicembre 2014, n. 190, attraverso apposito Accordo sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate che ne disciplina i termini di fruizione nonché i criteri di determinazione;

· con riferimento agli IP beta - ovvero beni immateriali acquisiti dalla Società istante a seguito dell'operazione di fusione, distinti dagli IP alfa e non legati a questi da alcun vincolo di complementarietà, anch'essi utilizzati direttamente dalla Società - la modalità di determinazione del contributo economico ascrivibile a tali beni immateriali è quella prevista dall'articolo 4 del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58 (nel seguito anche "Decreto Crescita"), provvedendo quindi ad autoliquidare il contributo economico che concorre alla formazione e produzione del reddito d'impresa (o della perdita) derivante dall'utilizzo diretto degli IP beta, indicando nella dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2019 (i.e. Modello Redditi SC 2020) una quota pari ad un terzo del beneficio e predisponendo l'idonea documentazione a supporto, di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019, prot. n. 2019/658445 (nel seguito anche "il Provvedimento").

Inoltre, nell'ipotesi in cui sia confermata la possibilità di coesistenza tra le due modalità di accesso al regime *Patent Box* per il periodo d'imposta 2019 (**quesito n. 1**), la Società istante chiede conferma che, per il periodo d'imposta 2020, con riferimento agli IP beta, sia possibile presentare apposita istanza di *Ruling* ai sensi dell'articolo 31-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dal D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, e, pertanto, che a partire dal periodo d'imposta 2020, anche per gli IP beta la modalità di accesso al regime *Patent Box* potrà essere quella prevista dall'articolo 1, comma 39, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (**quesito n. 2**).

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante ritiene, per i periodi di imposta 2019 e 2020, di poter beneficiare del regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni

immateriali, ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, integrazioni e disposizioni attuative, con riferimento ai redditi derivanti dall'utilizzo diretto dei beni immateriali ex BETA S.p.A. divenuti parte del patrimonio dell'istante per effetto dell'operazione di fusione per incorporazione che ha avuto efficacia giuridica dal 1° luglio 2019 ed imputazione contabile e fiscale dal 1° gennaio 2019.

In particolare, con riferimento ai suddetti beni immateriali, l'interpellante ritiene di poter optare per il periodo d'imposta 2019 per la disciplina prevista dall'articolo 4 del Decreto Crescita, esercitando quindi un'opzione di validità annuale nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo (i.e. Modello Redditi SC 2020), predisponendo un idoneo set documentale, in conformità con i contenuti definiti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019, prot. n. 2019/658445, e provvedendo a determinare autonomamente la variazione in diminuzione, che verrà ripartita in tre quote annuali di cui la prima verrà indicata nel Modello Redditi SC 2020.

Tale variazione in diminuzione si affiancherà a quella relativa ai beni immateriali già detenuti ed utilizzati dalla Società istante (i.e. IP alfa) e oggetto dell'Accordo sottoscritto in data 20 dicembre 2018, il cui valore verrà determinato in conformità ai metodi e criteri definiti appunto nell'Accordo.

In tal modo i due regimi di determinazione del reddito (uno a seguito di Accordo preventivo ex articolo 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per gli IP alfa e l'altro opzionale di determinazione diretta ex articolo 4 del Decreto Crescita con riferimento agli IP beta) potranno coesistere per il periodo d'imposta 2019. Ciò in quanto né le due categorie di beni intangibili risultano essere legate da vincolo di complementarietà né gli IP beta insistono sui medesimi prodotti per la cui realizzazione vengono utilizzati direttamente gli IP alfa.

Poiché un contribuente può optare per il regime *Patent Box* a condizione che (i) sia in possesso dei requisiti soggettivi richiesti dall'articolo 2 del D.M. del 28

novembre 2017, (ii) non sia sottoposto a procedura di fallimento né liquidazione coatta né amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, come richiesto dall'articolo 3 del suddetto D.M., (iii) utilizzi direttamente o indirettamente i beni immateriali compresi tra quelli individuati dall'articolo 6 del D.M. del 28 novembre 2017, i quali contribuiscono alla produzione del reddito complessivo e (iv) eserciti le attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8 del suddetto D.M., e l'Istante soddisfa tutti i requisiti soggettivi e oggettivi elencati anche con riferimento agli IP beta, la società istante ritiene di soddisfare le condizioni oggettive e soggettive per beneficiare del regime opzionale previsto dall'articolo 4 del Decreto Crescita in relazione ai redditi derivanti dall'utilizzo diretto degli IP beta oggi inclusi nel patrimonio di alfa a seguito dell'operazione di fusione (**quesito n. 1**).

Infine, considerato che il regime opzionale di cui all'articolo 4 del Decreto Crescita ha durata annuale, e pertanto riferibile al solo periodo d'imposta 2019, l'Istante ritiene che, per il periodo d'imposta 2020, sia possibile presentare apposita istanza di *ruling* ai sensi dell'articolo 31-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dal D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, e, pertanto, che a partire dal periodo d'imposta 2020, anche per gli IP beta la modalità di fruizione del regime *Patent Box* potrà essere quella prevista dall'articolo 1, comma 39, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (**quesito n. 2**).

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina agevolativa qui in commento, nonché la sussistenza del vincolo di complementarietà e l'esistenza dei due rami d'azienda figurativi di cui si dirà di seguito, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il regime agevolativo opzionale *Patent box* è stato 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), decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Esso prevede un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, la collocazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero da imprese italiane o estere, il mantenimento dei beni immateriali in Italia evitandone la ricollocazione all'estero.

In sintesi, la predetta disciplina 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 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 (*ruling*) 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 può determinare autonomamente il beneficio *Patent box* e ha la facoltà di attivare la suddetta procedura di *ruling* qualora tale utilizzo venga 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").

Il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "*Patent Box*") dei redditi derivanti dall'utilizzo di alcuni beni immateriali ha subito importanti modifiche a seguito dell'introduzione dell'articolo 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n.58, (di seguito "Decreto Crescita").

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019, prot. n. 2019/658445 (di seguito il "Provvedimento"), sono state emanate le disposizioni attuative della novella legislativa.

Con la circolare n. 28/E del 2020, l'Agenzia delle entrate ha fornito dei chiarimenti sulle nuove modalità di fruizione dell'agevolazione prevista dal regime *Patent Box* introdotte dalla normativa citata.

Nella citata circolare, tra l'altro, viene specificato che il nuovo regime di autoliquidazione oneri documentali (definito "OD") *«consente, in tutti i casi di utilizzo diretto del bene, in alternativa all'accordo con l'amministrazione finanziaria, di autoliquidare il beneficio in dichiarazione, purché il contribuente predisponga il set informativo richiesto [...]»*.

Possono accedere al nuovo regime i soggetti beneficiari, come definiti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia, che abbiano esercitato un'opzione *patent box* (PB), per l'utilizzo diretto del bene immateriale, valida per il periodo di imposta per il quale intendano fruire del regime di autoliquidazione OD. Come precisato nella citata circolare n. 28/E del 2020, la *«sussistenza di una valida opzione PB costituisce, pertanto, un presupposto necessario per l'esercizio dell'opzione OD prevista dal punto 1 del Provvedimento»*.

Alla luce di quanto sopra descritto, in linea di principio, si ritiene che la procedura di autoliquidazione disciplinata dall'articolo 4 del Decreto Crescita (cd. opzione OD) possa coesistere con la procedura ordinaria PB, purché esse siano riferite a diverse opzioni (i.e. a diversi beni immateriali tra loro non complementari, come appare nel caso di specie), lasciando quindi facoltà al contribuente di scegliere il regime di determinazione del reddito agevolabile per ciascun bene immateriale o gruppo di beni immateriali legati da vincolo di complementarietà.

Pertanto, con riferimento al quesito n. 1, si ritiene che la società istante - nel presupposto che le effettive e concrete modalità organizzative del business e, in via subordinata, l'impianto contabile, consentano di mantenere distinte le due linee

operative (i.e. i due rami di azienda figurativi), riferibili ciascuna agli IP alfa (volti alla progettazione e produzione di presse meccaniche) e a gli IP beta (volti alla progettazione e produzione di rullatrici) - può optare per il periodo d'imposta 2019 per l'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 4 del Decreto Crescita relativamente agli IP della società incorporata BETA e, contestualmente, può esprimere l'esercizio dell'opzione OD con riferimento agli IP della società incorporata (BETA). Al riguardo, si ricorda che, qualora non lo avesse ancora fatto in sede di presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta 2020, sussistendo i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento, l'istante potrebbe fruire dell'istituto della cd. *remissio in bonis*, di cui all'articolo 2 del decreto-legge n. 16 del 2012.

In considerazione dei chiarimenti forniti con la circolare del 17 aprile 2016, n. 11/E, da ultimo, si rammenta che il mancato esercizio dell'opzione per l'agevolazione qui in esame da parte dell'incorporata (BETA), pur non pregiudicando l'accesso al regime *Patent box*, impone all'avente causa (ALFA), che intenda autoliquidare il beneficio riferibile agli IP beta, di esercitare tale opzione, posto che tali beni non risultano coperti dall'opzione al tempo esercitata da ALFA nel 2015, poiché non si trovavano nella sua disponibilità.

Per quanto concerne il quesito n. 2 si condivide quanto rappresentato dall'istante per cui, per il periodo d'imposta 2020 resta ferma la facoltà di presentare apposita istanza di *ruling*, ai sensi dell'articolo 31-*ter* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**