

Risposta n. 870/2021

OGGETTO: Applicazione dell'articolo 4, comma 4, del DL n.34 del 30/04/2019 relativamente alla individuazione della dichiarazione dei redditi in cui inserire la variazione in diminuzione Patent Box in un'unica soluzione.

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

QUESITO

La società Alfa (in seguito anche l'Istante, la Società, o Alfa), nel corso del 2021, ha siglato (...) un accordo relativamente all'agevolazione cosiddetta Patent Box per l'utilizzo diretto di beni immateriali per il periodo 2015-2019.

La Società istante è stata controllata ai sensi dell'art. 2359, comma 1 n. 1 c.c. dalla società Beta fino al __/__/2018, data in cui quest'ultima ha ceduto alla società terza rispetto al Gruppo, *Gamma*, l'intera quota di partecipazione nella Società istante pari al __%, interrompendo così il consolidato a causa del venir meno del requisito del controllo, prima del compimento del triennio.

Per il periodo di imposta 2018, la Società istante Alfa, dopo l'interruzione, ha esercitato l'opzione in qualità di società consolidante congiuntamente con la controllata Delta per la tassazione di gruppo sin dal periodo di imposta 2018.

La Società segnala che la validità e la legittimità dell'opzione per la tassazione di gruppo dal periodo 2018 è stata confermata con la risposta interpello (...).

Per il periodo d'imposta 2019 ha partecipato in qualità di società consolidata al regime del "consolidato fiscale nazionale" con la propria controllante Alfa Holding (società consolidante). A tale consolidato partecipava in qualità di società consolidata anche la società Delta.

La Società istante, a seguito della sottoscrizione dell'accordo preventivo in data _____ 2021, intende far confluire nella propria dichiarazione dei redditi tutte le variazioni in diminuzione derivanti dal suddetto ruling relativo al regime Patent Box in un'unica soluzione in quanto non è intenzione della Società istante, con riferimento alla quota di reddito agevolabile (consistente in una variazione in diminuzione) derivante dal suddetto accordo, procedere a presentare dichiarazioni integrative a favore o istanze di rimborso.

Tutto ciò premesso, la Società evidenzia che l'articolo 4, comma 4, del Decreto interministeriale del 28 novembre 2017 (Decreto Patent Box) dispone letteralmente di indicare la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza di ruling e la data di sottoscrizione dell'accordo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling e, quindi, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2021. Il tenore letterale della norma, a parere della società, non consentirebbe di indicare la quota di reddito agevolabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020.

Data la situazione descritta, l'Istante chiede di sapere se, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del decreto attuativo Patent box, a seguito della sottoscrizione del suddetto accordo di ruling patent box (avvenuta in data _____2021), la variazione in diminuzione riferibile alla quota di reddito agevolabile spettante per il periodo di imposta 2015 (e di conseguenza per i periodi successivi di durata dell'accordo 2016, 2017, 2018 e 2019), si possa indicare:

· nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020 (da presentarsi entro il 30/11/2021);

oppure

vi sia l'obbligo di indicarla nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di sottoscrizione del ruling e, quindi, della dichiarazione del periodo di imposta 2021 (da presentarsi entro il 30/11/2022).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la variazione in diminuzione relativa all'agevolazione Patent Box per il periodo d'imposta 2015 (e per i periodi successivi di durata dell'accordo 2016, 2017, 2018 e 2019) possa essere riportata nella dichiarazione dei redditi 2020.

A parere dell'Istante, l'Agenzia delle entrate avrebbe ritenuto possibile, nella circolare 11/E del 7 aprile 2016 (paragrafo 3.1.5) e nella risposta n. 498 del 23 ottobre 2020, indicare la quota di reddito agevolabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta precedente a quello di sottoscrizione del ruling stesso, senza quindi che fosse ritenuto necessario (ma solo facoltativo) indicare la quota di reddito agevolabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling.

In particolare, nella risposta n. 498 del 2020, concernente i corretti adempimenti da porre in essere per fruire dell'agevolazione Patent Box in caso di interruzione del consolidato, con riferimento alle dichiarazioni integrative relative agli anni 2015, 2016 e 2017, l'eccedenza a credito derivante dalla agevolazione Patent Box non potrebbe essere esposta dalla ex-consolidante nella dichiarazione "CNM 2021" relativa al periodo d'imposta 2020 di presentazione delle citate dichiarazioni, poiché il consolidato fiscale si è interrotto con decorrenza dal periodo d'imposta 2018.

In quella sede è stato chiarito che, per gli anni 2015, 2016 e 2017, al fine di dare evidenza alle variazioni in diminuzione conseguenti alla stipula dell'accordo per il Patent Box, l'istante può integrare le proprie dichiarazioni e, a sua volta, la ex consolidante può presentare le dichiarazioni integrative del modello di consolidato nazionale (CNM) relative a tali anni d'imposta, al fine di far emergere la maggior

eccedenza a credito/eccedenza di versamento in capo all'ex consolidato. Con riferimento agli ulteriori periodi d'imposta l'amministrazione ha individuato come corretti i seguenti adempimenti: per il 2019 (periodo citato dal contribuente) l'agevolazione può essere fruita direttamente in sede di dichiarazione nel modello "Redditi Sc 2020" (da presentare entro il 30 novembre 2020). Per il periodo d'imposta 2018, è possibile presentare una dichiarazione integrativa a favore (dell'istante e del consolidato) entro il 30 novembre 2020 e l'eventuale credito emergente può essere utilizzato subito in compensazione.

A parere dell'Istante tale prassi conferma la soluzione proposta, per cui sembrerebbe consentito indicare la quota di reddito agevolabile nella dichiarazione dei redditi precedente a quella della sottoscrizione del *ruling* senza quindi che sia necessario attendere appunto la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di sottoscrizione del *ruling*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente ricordare che il contribuente può beneficiare dell'agevolazione Patent box mediante una variazione in diminuzione corrispondente al reddito agevolabile secondo la disciplina di riferimento. Inoltre, la normativa, come noto, 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, nel qual caso si fa riferimento alla concessione in uso del diritto all'utilizzo del bene oggetto di accordo.

In particolare, nel caso di "uso diretto", l'opzione è attivata dalla presentazione dell'istanza di *ruling*, in quanto obbligatoria fino all'introduzione dell'art. 4 del D.L. n. 34 del 30 aprile 2019, mentre nel caso di "uso indiretto" *intercompany* è sempre stato previsto un *ruling* facoltativo.

Pertanto, in vigore della suddetta disciplina anteriore alla introduzione della

facoltà di autoliquidazione anche in caso di utilizzo diretto, i contribuenti che avessero attivato la procedura di *ruling* non potevano fruire dell'agevolazione fino alla definizione dell'accordo con l'Agenzia. In questo contesto si colloca l'articolo 4, comma 4, del decreto patent box in cui si legge che "*nelle more della stipula dell'accordo di cui all'articolo 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.*"

Su questo tema rilevano i chiarimenti forniti nella circolare 11/E del 2016, secondo cui il contribuente, ferma restando la possibilità di fruire dell'agevolazione nei rispettivi periodi d'imposta anche mediante la presentazione di apposite dichiarazioni integrative, ha la facoltà di effettuare la variazione in diminuzione in un'unica soluzione nell'anno di sottoscrizione dell'accordo.

Sul punto, pur nel nuovo contesto di riferimento, successivo alle novità introdotte dal menzionato DL 34 del 2019, si ritiene di dover confermare quanto precisato nella citata circolare 11/E del 2016 nella quale è stato ulteriormente chiarito che nel caso di fruizione del beneficio in un'unica soluzione la variazione in diminuzione deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato sottoscritto l'Accordo con l'Agenzia delle entrate, senza possibilità di anticipo al periodo d'imposta precedente nel caso in cui l'accordo sia stato sottoscritto prima della presentazione della relativa dichiarazione.

Non appare conferente al caso in esame la risposta n. 498 del 2020 nella quale l'amministrazione ha di recente fornito chiarimenti con riferimento ad situazione diversa da quella in esame, relativa alle modalità di fruizione dell'agevolazione con

riferimento a ciascun anno attraverso la presentazione di dichiarazioni integrative e non in un'unica soluzione.

Si segnala, infine, che resta ferma la possibilità per la società istante di fruire dell'agevolazione mediante la presentazione di dichiarazioni integrative per i periodi di imposta dal 2015 al 2019 senza dover attendere la scadenza della dichiarazione dei redditi relativa al relativo al periodo d'imposta in cui è stato sottoscritto l'Accordo (novembre 2022). Al riguardo, si ricorda che le variazioni in diminuzione riferibili alle quote di reddito agevolabile spettanti a seguito di accordo di ruling da patent box, per gli anni di imposta 2015 e 2016, possono essere indicate nelle dichiarazioni integrative, ai fini IRPEF/IRES e IRAP, relative al periodo d'imposta 2016, sempreché non sia stata presentata istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Le variazioni in diminuzione sconteranno le aliquote IRPEF/IRES e IRAP vigenti per l'anno d'imposta 2016 (cfr. risoluzione 9/E del 10 febbraio 2021).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati.

Resta impregiudicata la facoltà di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)