

**Risposta n. 88**

Roma, 25 marzo 2019

**OGGETTO: Articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190  
Regime “patent box”**

**QUESITO**

ALFA è una società del gruppo BETA ... esercita l'attività di trattamento ... a mezzo di un impianto di proprietà costruito nell'anno ... e oggetto di vari interventi di *revamping* nel corso degli esercizi successivi e attualmente in corso di ampliamento.

La società ha presentato istanza di accesso, inoltrata il ....., alla procedura di accordo preventivo per il regime agevolato di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, c.d. “*patent box*”.

In data ..., la società istante ha siglato l'accordo preventivo con la Direzione Regionale della .... per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo per il calcolo del contributo economico generato da un solo IP rientrante nella categoria “*informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali [...] giuridicamente tutelabili*”.

La società istante ha stipulato, in data .... e con effetto dal ....., un contratto di affitto di azienda con altra società del gruppo BETA, denominata DELTA , tramite il quale l'intera attività svolta dalla istante è stata trasferita.

La società istante ha quindi trasferito la propria attività industriale sopradescritta con contratto di affitto di azienda ad altra società del gruppo appositamente costituita e denominata DELTA ; il contratto suddetto ha la durata di quindici anni, al termine dei quali la società istante ritornerà in possesso dell'azienda stessa. Nell'ambito di tale contratto la società pubblica manterrà la proprietà di tutti i suoi impianti concessi in affitto nell'ambito del contratto succitato.

...

A fronte del contratto di affitto di azienda la società istante e concedente percepirà un canone sostanzialmente commisurato agli ammortamenti dei beni strumentali oggetto di affitto e utilizzati dall'affittuaria DELTA; infatti, gli ammortamenti rimarranno in capo all'affittante sia civilisticamente che fiscalmente come stabilito dall'articolo 8 del contratto di affitto di azienda, allegato all'istanza.

In istanza è anticipato che la società istante/concedente, a conclusione di detta operazione, verrà fusa per incorporazione con la società capogruppo GAMMA, al fine di ridurre il numero delle società ...

Detta fusione per incorporazione, secondo quanto dichiarato in sede di documentazione integrativa, è avvenuta in data 7 novembre 2018.

La società istante chiede di conoscere se sia consentito subentrare nell'accordo siglato con la Direzione Regionale della ... per l'agevolazione di cui all'oggetto della presente istanza, in caso di affitto di azienda dalla società dante causa affittante alla società avente causa affittuaria. In particolare, se l'operazione di affitto di azienda, nel caso qui prospettato, possa essere equiparata a una delle operazioni straordinarie di cui all'articolo 5 del decreto interministeriale del 30 luglio 2015, emanato in attuazione dell'articolo 1, comma 44, della citata legge 23 dicembre 2014, n. 190.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante è dell'avviso che, in caso di affitto di azienda da parte del titolare dell'agevolazione riconosciuta tramite accordo preventivo con la Direzione Regionale della ... , l'affittuario può subentrare nell'accordo già stipulato in capo all'affittante, con accesso ai benefici della agevolazione fiscale citata in oggetto e ottenuta in capo all'affittante.

In particolare, a supporto di tale soluzione, l'istante sostiene che:

- l'operazione è neutrale fiscalmente;
- l'operazione non è stata posta in essere per fini elusivi, così come dimostra tutta la documentazione allegata e l'iter dell'operazione su descritta;
- l'assenza di riferimento alla operazione di affitto di azienda fra le operazioni che consentono il subentro nella agevolazione appare più una dimenticanza della normativa nella loro elencazione che una preclusione a titolo assoluto. Infatti, la nota 18 dell'Action 5 OCSE, al paragrafo 52 citato dalla circolare n. 11/E del 17 aprile 2016, non fa alcuna citazione in ordine alle operazioni straordinarie per le quali viene concesso il subentro: si indicano i criteri da seguire nella valutazione di queste operazioni e non il divieto che siano escluse alcune rispetto a altre;
- in ogni caso per tali operazioni la disposizione normativa demanda alla Agenzia delle entrate la valutazione *case by case* che l'operazione straordinaria non sia realizzata al fine di ottenere una elusione di imposta (nel caso di specie l'operazione così come concepita ha avuto un percorso iniziato nell'anno 2015 ...);
- il trasferimento all'affittuario di benefici/agevolazioni riconosciute in capo all'affittante, o il trasferimento di crediti di imposta, sono riconosciuti anche in altri ambiti, dal momento che in materia sia la normativa civile che fiscale fa prevalere sempre la sostanza sulla forma;
- la preclusione a tale subentro causerebbe grave danno a un'azienda .... A tal proposito, in sede di documentazione integrativa, si afferma che i costi di ripresentazione di una nuova istanza “*patent box*” sarebbero talmente

elevati da comportare la rinuncia alla prosecuzione di detta agevolazione, pur in presenza di condizioni oggettive favorevoli.

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

Per le ragioni di seguito esposte non si concorda con la soluzione proposta dall'istante poiché l'operazione di affitto d'azienda non rientra tra le ipotesi che il legislatore ha ritenuto che il soggetto avente causa subentri nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa.

Il c.d. 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 il regime opzionale in parola sono state emanate – coerentemente con le modifiche introdotte dal decreto legge n. 50 del 24 aprile 2017, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 96 del 21 giugno 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. Tale decreto ha sostituito il precedente decreto del 30 luglio 2015.

In particolare, l'articolo 1, comma 39, della legge di stabilità 2015 stabilisce che: "*In caso di utilizzo diretto dei beni indicati, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione di cui al presente comma a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo conforme a quanto previsto dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 e successive modificazioni ...*".

L'Agenzia delle Entrate, con le circolari n. 36/E del 1° dicembre 2015 e n. 11/E del 17 aprile 2016, ha fornito dettagliate indicazioni in ordine all'applicazione della disposizione agevolativa.

Per quanto concerne il quesito sottoposto dalla società istante, si rileva che l'articolo 5 del decreto interministeriale sopra richiamato, rubricato “*Operazioni straordinarie*”, ha stabilito che: “*In caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi di cui all'articolo 9*”.

A tale riguardo, nella summenzionata circolare n. 11/E, è stato chiarito che le operazioni “*che consentono il subentro nella posizione del dante causa, sono riconducibili alle sole operazioni di fusioni tra le aziende, scissioni di aziende e conferimenti di aziende e non anche alle operazioni aventi ad oggetto singoli beni*”.

Ciò premesso, si rammenta che gli effetti dell'accordo – conforme a quanto previsto dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 - sottoscritto tra l'Istante e l'Agenzia delle entrate, in data ..., può esplicare i suoi effetti esclusivamente nei confronti della parti, come espressamente riportato nello stesso.

Le ipotesi per le quali l'avente causa subentra nell'opzione del dante causa – nonché, cosa non secondaria, nella natura e nell'anzianità dei costi da indicare nel *nexus ratio* – sono ipotesi di operazioni successive già sotto il profilo civilistico e neutrali sotto il profilo fiscale (fusioni e scissioni) oppure neutrali solo sotto l'aspetto fiscale (conferimenti di azienda).

Ai fini del regime qui in commento, l'affitto di azienda non presenta la medesima natura di operazione neutrale e successiva, per cui l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione esercitata dal dante causa. Quest'ultimo decade dal beneficio perché non è più il soggetto che realizza lo sfruttamento economico del bene immateriale, ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del decreto 28 novembre 2017.

Ciò detto, si rammenta che l'affittuario può esercitare, se ne sussistono i presupposti, l'opzione per il regime c.d. *patent box* considerando il bene acquisito a titolo derivativo (cfr. circolare n. 11/E del 2016) e sempre che in capo al predetto conduttore sussistano i requisiti per l'accesso all'agevolazione (*in primis*, che lo stesso realizzi attività di ricerca e sviluppo avente a oggetto il medesimo bene).

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*firmato digitalmente*