

Risposta n. 400

OGGETTO: Articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.
Regime cd. Patent box.

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

QUESITO

La società Alfa S.r.l. (di seguito anche la "Società") dichiara di essere titolare del marchio Alfa e relative declinazioni, nonché di disegni e modelli registrati, i quali sono concessi in licenza alla società Beta S.p.A., per la produzione e distribuzione di ... contraddistinti dai marchi stessi.

Nella documentazione integrativa prodotta la società fa presente che l'intero capitale di Alfa è stato acquistato dalla citata società Beta S.p.a.

Ricorrendone i presupposti, la Società fa presente di aver validamente optato per l'accesso al regime patent-box (di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) con riferimento a tali beni a partire dall'esercizio 2016.

I corrispettivi derivanti dai contratti di licenza menzionati sono direttamente e univocamente riferibili alla concessione in uso dei marchi e modelli per lo svolgimento delle predette attività. Dall'analisi funzionale e della catena del valore, emerge che la società Alfa è qualificabile come "brand owner" e non svolge alcuna attività di

produzione né distribuzione; dunque, i ricavi che essa ritrae dai beni immateriali agevolabili sono ascrivibili alla tipologia di utilizzo definito "utilizzo indiretto" dalla normativa e prassi di riferimento in materia "patent-box".

Nella documentazione integrativa l'istante precisa che si qualifica come "Brand owner" in quanto svolge attività che riguardano la funzione di "Brands and licences" e la funzione "Product development". In particolare fa presente che con la prima funzione definisce le strategie di "Brand" curando il design, lo sviluppo delle collezioni, la presentazione delle collezioni ecc. Con la seconda funzione, che rientra in una fase concettuale, si preoccupa di ideare nuove forme e ricerca di materiali per delineare le tendenze moda. La società fa presente, inoltre, di essere sottoposta a rischi di mercato e di immagine legati al settore in cui opera, quello della moda, influenzato da cambiamenti di gusti e preferenze dei consumatori, e al rischio di credito in relazione al pagamento delle royalties da parte della licenziataria.

In data XXX Alfa ha presentato al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate un'istanza al fine di essere ammessa alla procedura di accordo preventivo ai sensi del punto 4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015, prot. n. 154278. Dalla documentazione integrativa emerge che tale istanza è stata presentata dalla società dopo che la società Beta hanno assunto il controllo della stessa Alfa, al fine di a stessa era stata Tale istanza non è stata integrata con il necessario corredo informativo entro il termine di 120 giorni previsto dal punto 6 del predetto Provvedimento (termine scaduto il 27 febbraio 2018). Di conseguenza, l'istanza stessa presentata è decaduta.

Nella documentazione integrativa l'istante ha precisato di non aver provveduto ad integrare l'istanza, in quanto, la stessa era stata presentata solo per uniformare il proprio comportamento a quello della società Beta che aveva acquisito il controllo della Alfa e che a sua volta aveva presentato nel 2015 istanza di ruling che si configurava obbligatorio perché utilizzava direttamente i beni immateriali agevolabili. Pertanto, poiché alla data di scadenza della presentazione della documentazione non si

era ancora concluso il contraddittorio tra la capogruppo e l'Agenzia, in assenza di un obbligo in capo a Alfa per fruire dell'agevolazione è stato ritenuto opportuno concentrarsi sulla procedura relativa a Beta la cui conclusione del ruling era condizione necessaria per beneficiare del patent box.

La Società, dichiara di aver tuttavia fruito del beneficio "patent-box" per il quinquennio di vigenza della predetta opzione, ponendo in essere i seguenti adempimenti:

a) per il periodo d'imposta chiuso al 31 ottobre 2016 ha presentato in data 31 ottobre 2019 due dichiarazioni integrative dei modello Redditi 2016 e IRAP 2016 in cui è stata inserita la variazione in diminuzione relativa al reddito agevolabile di competenza dell'esercizio in questione;

b) per il periodo d'imposta chiuso al 31 ottobre 2017 ha presentato in data 30 aprile 2019 due dichiarazioni integrative del modello Unico 2017 e dichiarazione IRAP 2017 in cui è stata inserita la variazione in diminuzione relativa al reddito agevolabile di competenza dell'esercizio in questione;

c) per il periodo d'imposta chiuso al 31 ottobre 2018 ha presentato in data 31 luglio 2019 il modello Redditi 2018 e dichiarazione IRAP 2018 in cui è stata inserita la variazione in diminuzione relativa al reddito agevolabile di competenza dell'esercizio in questione.

In relazione a tale agevolazione la società osserva che l'articolo 4 del d.l. n. 34 del 30 aprile 2019, ha apportato alcune modifiche alle modalità di determinazione e fruizione del beneficio.

In particolare, è stata prevista la possibilità di determinare autonomamente il beneficio anche per i soggetti precedentemente obbligati al ruling, predisponendo autonomamente un'analisi e un apposito set documentale. Tale regime di "autoliquidazione" consente di fruire dell'agevolazione in tre quote annuali. Nella documentazione integrativa la società osserva che tale dilazione è stata prevista dal legislatore a fronte dell'autoliquidazione introdotta per i soggetti obbligati al ruling per

velocizzare il procedimento per l'accesso al beneficio che richiedeva tempo, a tutela degli interessi erariali.

L'interpellante rileva che la nuova procedura di autoliquidazione introduce anche una causa di disapplicazione della sanzione per "infedele dichiarazione" (cd. penalty protection), qualora il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria (nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria) la documentazione idonea secondo quanto previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Tanto premesso la società osserva che il comma 5 dell'articolo 4, estende l'ambito applicativo della "penalty protection", che rappresenta uno strumento di tutela in caso di eventuali accertamenti, a tutti i soggetti che intendono beneficiare dell'agevolazione, quindi anche ai soggetti già legittimati ad autoliquidare il beneficio, facendo un uso indiretto dei beni intangibili. Per tali soggetti tuttavia l'istante osserva che la norma non fa menzione alla ripartizione della variazione in tre quote annuali il legislatore.

Stante il predetto contesto normativo, l'interpellante dichiara di voler optare per il regime di "penalty protection" di cui al citato articolo 4, comma 5, per tutti gli anni inclusi nel quinquennio oggetto di agevolazione, pertanto pone i seguenti quesiti:

1) se per i soggetti non obbligati alla procedura di ruling, che procedono all'autoliquidazione e optino per la penalty protection, risulti non applicabile la dilazione finanziaria del beneficio in tre quote;

2) se per gli esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto crescita sia possibile beneficiare della penalty protection e quali siano le corrispondenti modalità di esercizio dell'opzione; 3) quale sia il momento di apposizione della marca temporale per esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto crescita.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1)

La Società ritiene che non sia applicabile la dilazione finanziaria dell'agevolazione, che comporta la ripartizione in tre anni della variazione in diminuzione per ciascun anno d'imposta agevolabile, al contribuente non obbligato alla procedura prevista dall'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973, in caso di opzione per il regime di penalty protection. A parere della società istante la volontà del Legislatore sarebbe quella di consentire uno sgravio amministrativo per i competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate, senza tuttavia comportare maggiori oneri per l'Erario, rendendo finanziariamente equivalenti, per i contribuenti obbligati, la procedura di accordo preventivo con l'autoliquidazione del beneficio. Sotto il profilo degli effetti finanziari, dunque, si rileva che tale dilazione in tre esercizi debba essere applicata soltanto a quei contribuenti che, essendo sottoposti all'alternativa tra accordo preventivo obbligatorio e autoliquidazione con penalty protection, scelgono di procedere all'autoliquidazione. In assenza di dilazione, infatti, il nuovo regime avrebbe comportato un significativo ed immediato vantaggio per i contribuenti non più sottoposti ad accordo preventivo, i quali avrebbero potuto anticipare la fruizione integrale del beneficio, senza alcun controllo preventivo da parte dell'Agenzia. A differenza del comma 1, il comma 5 non fa, invece, menzione ad alcuna dilazione. A parere della Società infatti, non sarebbe coerente applicare la stessa penalizzazione finanziaria anche a quei contribuenti che in ogni caso avrebbero beneficiato della variazione in diminuzione in maniera integrale in un unico periodo d'imposta, prima del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria e senza dover attendere le tempistiche necessarie per addivenire ad un accordo preventivo con la stessa. Tali soggetti, infatti, avrebbero ben potuto fruire immediatamente dell'intero beneficio anche prima e in assenza del Decreto Crescita. A definitiva conferma di ciò, sostiene la società, la Relazione illustrativa al Decreto Crescita sottolinea con riferimento all'art. 4 che resta ferma l'ordinaria modalità di fruizione del beneficio per coloro i quali non ricorre l'obbligatorietà della procedura prevista dall'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 20 settembre

1973, n. 600.

Quesito 2)

In merito alla applicabilità alle annualità pregresse della penalty protection per i soggetti non obbligati alla stipula di un accordo preventivo la Società sostiene che sulla base di quanto previsto dall'art. 4 comma 5 del Decreto Crescita e dal Provvedimento prot. n. 2019/658445, la società ritiene di poter beneficiare della penalty protection sui redditi agevolabili relativi a tutti gli esercizi per cui vale l'opzione Patent-box (in particolare, per gli esercizi chiusi rispettivamente al 31 ottobre 2016, 31 ottobre 2017 e 31 ottobre 2018, per i quali ad oggi la Società ha determinato autonomamente ed indicato in dichiarazione il reddito agevolabile). Ciò a condizione di effettuare la comunicazione del possesso della documentazione idonea prevista dal Provvedimento n. 2019/658445 tramite PEC o raccomandata a/r prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo previsto dai commi da 37 a 45 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Dunque, a parere della Società l'art. 4 comma 5 del Decreto Crescita concede anche ai soggetti non obbligati alla procedura di accordo preventivo di beneficiare della penalty protection presentando una dichiarazione integrativa e comunicando il possesso della documentazione prevista nel Provvedimento n. 2019/658445, secondo le modalità in esso indicate.

Quesito 3)

Quanto all'apposizione della marca temporale per l'esercizio dell'opzione della penalty protection per gli esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto crescita, la Società ritiene, per ragioni logiche e di coerenza operativa, che il riferimento per l'apposizione della marca temporale sulle dichiarazioni antecedenti a quelle per il periodo d'imposta in corso debba essere necessariamente allineato alla comunicazione di possesso della documentazione stessa,

che non trova spazio nel modello dichiarativo, ma deve essere oggetto di apposita comunicazione.

Pertanto, con riferimento agli esercizi antecedenti a quello in corso al 1 maggio 2019, la società Alfa ritiene che possa godere della penalty protection qualora predisponga la documentazione idonea e apponga la marca temporale (ai sensi del Provvedimento sopra citato), anteriormente alla sua comunicazione via PEC o raccomandata a/r e prima della formale conoscenza dell'inizio di un'attività di controllo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che la risposta che segue è resa nel presupposto che siano sussistenti i requisiti per beneficiare dell'agevolazione "patent box". Al riguardo, resta impregiudicato ogni potere di controllo 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), d.l. 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.

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 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").

L'articolo 4, comma 1, del Decreto legge 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.

I contribuenti che intendono avvalersi di tale disposizione, devono ripartire la variazione in diminuzione in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi.

Il comma 2 dello stesso articolo 4 prevede al ricorrere dell'adempimento di 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'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 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".

Tanto premesso in relazione ai quesiti posti dall'istante si precisa quanto segue.

Quesito 1)

Si ritiene che, sulla base della ratio della disposizione in esame, le due previsioni normative, l'autoliquidazione triennale (comma 1) e la penalty protection (comma 2), debbano essere tenute distinte al fine di consentire a tutte le categorie di soggetti che optano per il regime Patent box di fruire delle disposizioni della penalty protection a prescindere dall'esercizio dell'opzione di cui al comma 1. In altri termini, si è dell'avviso che possono accedere a tale opportunità anche i contribuenti che non sono (o non erano) tenuti alla presentazione dell'istanza di ruling in quanto si trovano (o si trovavano) in un'ipotesi diversa dall'utilizzo diretto del bene immateriale. La penalty protection, infatti, è una misura volta dare "certezza" ai contribuenti che intendono fruire dell'agevolazione ed in ragione di questa esigenza tale opportunità deve essere riconosciuta a tutti i contribuenti e non può essere limitata solo a quelli interessati alla liquidazione triennale prevista dal comma 1 ovvero non si può subordinare l'accesso dei contribuenti che possono fruire del beneficio in un'unica soluzione alla condizione di ripartirne la fruizione nell'arco di tre anni.

Quesito 2)

L'allargamento della possibilità di fruire della penalty protection "a regime" a tutti i contribuenti che optano per il regime Patent box è, inoltre, coerente con la medesima opportunità già riconosciuta espressamente a tutti i contribuenti dal comma 5 con riferimento ai periodi d'imposta pregressi, anche per quelli che abbiano fruito dell'agevolazione in unica soluzione. In tal caso la norma ha previsto la presentazione di una dichiarazione integrativa nella quale deve essere data indicazione del possesso della documentazione idonea.

Si osserva che il punto 8 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 658445 del 2019 afferma che per gli esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto Crescita, il contribuente che, ai sensi del I decreto Patent box e del decreto Patent box, abbia determinato autonomamente e indicato in dichiarazione il reddito agevolabile, effettua la comunicazione del possesso della documentazione prevista nel presente provvedimento tramite PEC o raccomandata a/r da inviare all'Ufficio competente in ragione del proprio domicilio fiscale, purché tale comunicazione sia presentata prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo previsto dai commi da 37 a 45 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Quesito 3) Con riferimento al momento di apposizione della marca temporale per esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto crescita si ritiene, comunque, valida la marca temporale apposta precedentemente al regolare invio della comunicazione di possesso della documentazione, effettuato secondo le modalità previste dal punto 8 del Provvedimento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)