

Risposta n. 194/2023

OGGETTO: Esclusione della possibilità di subentrare, agli effetti della disciplina Patent Box, nella posizione del proprio "dante causa", ai sensi dell'articolo 5 del DM 30 luglio 2015, in caso di operazioni di "acquisto di ramo di azienda".

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

QUESITO

ALFA è una società specializzata nella produzione e commercializzazione di prodotti chimici, derivati del fosforo, attualmente leader di mercato nella produzione di additivi speciali per oli lubrificanti, materie plastiche e settore petrolifero.

Per quanto di interesse ai fini dell'interpello, la società riferisce di aver realizzato, nel corso del 2016, due operazioni di acquisizione di ramo d'azienda, e in particolare:

- nel ..., del ramo ... - acquisito dalla società BETA - attivo nella produzione di soluzioni e additivi a base di fosfonati e acido fosfonico per la desalinizzazione e il trattamento acque e,

- nel ..., del ramo ... - acquisito dalla società GAMMA - specializzato nella produzione e marketing di additivi a base di fosforo per il settore minerario, la lavorazione dei metalli, l'inibizione di corrosione e la pigmentazione (come i prodotti "Ionquest 290" e "Ionquest 220").

Ai fini della proposizione del quesito oggetto dell'interpello, la società ha precisato che all'interno dei suddetti rami di azienda sono ricompresi, tra gli altri, beni immateriali quali brevetti, marchi e know-how sviluppati nell'ambito dei rispettivi settori di business di riferimento (c.d. "Intellectual property", per brevità "IPs").

In data ..., al fine di accedere al regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di IPs (c.d. "Patent Box"), la società ha presentato, con riferimento al periodo d'imposta 2016 e ai quattro successivi, il relativo modello di opzione.

In conformità a quanto disposto dalla disciplina di riferimento, è stata avviata una procedura di Ruling con l'Agenzia delle Entrate che si è conclusa con la sottoscrizione di un accordo preventivo, esplicitante i propri effetti per i periodi d'imposta 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, che definisce i metodi e i criteri di calcolo ai fini della quantificazione della porzione di reddito d'impresa derivante dall'impiego diretto di IPs in relazione a cui è stata richiesta l'agevolazione.

Stante quanto sopra rappresentato, e considerate le operazioni di acquisto di ramo di azienda sopra descritte - a mezzo delle quali Italmatch ha acquisito anche beni immateriali (brevetti e marchi), agevolabili ai fini del Patent Box - la società chiede chiarimenti in merito alla portata applicativa dell'articolo 5 del Decreto Patent Box, ai sensi del quale, "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", il quale, a sua volta, disciplina i criteri di calcolo del cosiddetto Nexus ratio, al fine di determinare l'effettiva parte agevolabile della quota di reddito derivante dall'utilizzo di IPs.

Più in particolare, la società intende sapere se il sopra citato articolo 5 del Decreto Patent Box possa essere interpretato nel senso di consentire all'acquirente la possibilità, in caso di operazioni di acquisto di ramo di azienda, di subentrare, agli effetti della disciplina Patent Box, nella posizione del proprio dante causa, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società istante, in riferimento alle operazioni di acquisto dei rami d'azienda sopra descritte, è possibile estendere l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 5 del DM 30 luglio 2015, con conseguente subentro della società stessa nella posizione dei rispettivi danti causa, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi (non considerando tra le componenti del denominatore della divisione sottesa alla determinazione del Nexus ratio i costi di acquisizione dei beni immateriali sostenuti nell'ambito delle sopra richiamate operazioni di acquisto di ramo di azienda).

L'articolo 5 del Decreto Patent Box, infatti, benché non lo ricomprenda espressamente, non sembra, secondo la società, precludere il subentro nella posizione del proprio dante causa anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto tra costi qualificati e costi complessivi da parte del soggetto acquirente di

un ramo d'azienda, purché l'acquisto in parola, come nella fattispecie prospettata, abbia ad oggetto una "vera e propria azienda", e non, nella sostanza, unicamente un IP.

Nel rinviare alla relazione illustrativa al decreto Patent Box, la società sottolinea come tra gli obiettivi del regime in parola vi sia l'incentivazione degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, il rientro e/o l'attrazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero da imprese italiane o estere, nonché il mantenimento di tali beni in Italia (onde evitarne il trasferimento all'estero) e come la ratio della norma sia quella di consentire al soggetto che abbia sostenuto gli oneri di ideazione, creazione e/o sviluppo dell'IP di ottenere una detassazione dei redditi conseguiti mediante l'impiego e/o lo sfruttamento del medesimo, così garantendo e perseguendo il mantenimento di un "collegamento diretto tra le spese sostenute per il bene immateriale ed il reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale stesso.

Inoltre, come sottolineato dalla società istante, con i chiarimenti forniti con la Circolare n. 11/E del 2016, nell'ottica di garantire una continuità dell'agevolazione in capo al soggetto ideatore, creatore e/o sviluppatore (in questo caso l'azienda o il ramo di azienda), l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare che il legislatore, con la disposizione in parola, ha inteso privilegiare le sole compenetrazioni di vere aziende, dotate ciascuna di una propria struttura, comprensiva di uno o più beni immateriali, e rivolte all'esercizio dell'attività di ricerca e sviluppo o allo sfruttamento economico dei medesimi beni. E ciò a prescindere dalla circostanza che le operazioni siano effettuate all'interno del gruppo o tra terze parti.

Con la medesima Circolare, inoltre, è stato richiamato quanto sancito dall'OCSE, al fine di scongiurare possibili abusi della richiamata disciplina, in merito alle normative

dei Paesi che si dotano di un regime di Patent che devono assicurare che i contribuenti non aggirino il trattamento di sfavore, dedicato ai costi di acquisizione degli IP, attraverso operazioni di acquisizione dell'entità che possiede l'IP". A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la predetta indicazione fosse da riferire alle ipotesi in cui vengano acquisite entità che posseggono solo beni immateriali senza avere una struttura idonea allo sviluppo ed allo sfruttamento economico degli stessi.

Tale approccio, oltre ad essere coerente con i principi e le finalità sottese all'istituto, risulta peraltro essere stato fornito, anche al fine di scongiurare possibili abusi della richiamata disciplina e, segnatamente, evitare che il subentro nell'agevolazione da parte dell'avente causa avvenga anche in quei casi in cui dietro ad una operazione di trasferimento di azienda si possa celare il trasferimento di un solo bene immateriale.

Da quanto sopra esposto, è possibile evincere, secondo l'istante, che:

- da un lato, la disciplina Patent Box intende garantire il subentro nella posizione del dante causa da parte del soggetto, a qualsiasi titolo incorporante o acquirente dell'azienda (o del ramo di azienda) in tutte quelle operazioni - siano esse realizzative o meno - caratterizzate da "continuità di collegamento" (quali risultano essere gli acquisti di ramo di azienda effettuati da Italmatch);

- dall'altro lato, il regime vuole evitare sia il subentro dell'avente causa in quelle operazioni che interrompono la suddetta continuità, dovendosi intendere come tali quelle operazioni caratterizzate dall'acquisizione del solo bene immateriale, diretta o indiretta, mediante l'incorporazione e/o l'acquisto di una entità giuridica non dotata di struttura e che possieda il solo bene immateriale (operazione del tutto equiparata all'acquisizione diretta).

Ad ulteriore sostegno della soluzione proposta, la società istante segnala che tale impostazione, oltre a risultare coerente con la Circolare citata - la quale nella parte finale del paragrafo afferente alle operazioni straordinarie aventi ad oggetto aziende conclude precisando che anche nei casi di assenza di opzione del dante causa "Non sussiste motivo ... di precludere ... l'effetto di subentro, quando l'operazione risponda al reale interesse delle parti di trasferire una vera e propria azienda" (sottolineature ed enfasi aggiunte), facendo quindi espresso riferimento ai trasferimenti di azienda in generale, tra cui è di certo possibile ricomprendere l'acquisto di azienda - appare in toto confermata anche da quanto stabilito dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022, recante disposizioni attuative del "nuovo regime" Patent Box, istituito dall'articolo 6, del D.L. n. 146/2021, il quale, al punto 5.4, ammette che "In caso di operazioni straordinarie, anche fiscalmente realizzative, che comportano il trasferimento dell'azienda, o del ramo di azienda, cui sono riferibili le spese oggetto del meccanismo premiale, il diritto di apportare la variazione in diminuzione pari al 110% del loro importo spetta al soggetto che risulta titolare della predetta azienda, o ramo di azienda, nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale", ricomprendendo in tal modo espressamente nelle operazioni straordinarie agevolabili anche quelle fiscalmente realizzative, come l'acquisto di azienda o di ramo d'azienda.

A conclusione delle argomentazioni, la società sottolinea come le operazioni effettuate da ALFA si possano configurare come acquisti di "veri e propri" rami d'azienda, e non come trasferimenti del singolo bene immateriale, rispondendo a pieno ai criteri imposti per il subentro della medesima nella posizione del proprio dante causa, ai sensi e per gli effetti della disciplina Patent Box e, per l'effetto, che gli IP acquisiti

- e facenti parte dei suddetti rami d'azienda - siano da considerare come autoprodotti, con conseguente esclusione dei relativi costi di acquisizione, dalle componenti del denominatore della divisione sottesa alla determinazione del Nexus ratio.

La società ritiene, infine, che un'impostazione contraria rischierebbe di porsi in contrasto con la ratio stessa del regime agevolativo, di fatto creando una effettiva discriminazione tra i soggetti che acquistano un'azienda (o un ramo di azienda), rispetto a coloro che la acquisiscono ad altro titolo (ad esempio mediante conferimento), così provocando una disparità di trattamento tra operazioni del tutto equiparabili, che parimenti soddisfano e garantiscono la sussistenza del requisito della "continuità di collegamento" tra costi sostenuti per la ideazione, realizzazione e sviluppo del bene immateriale ed il suo sfruttamento economico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, modificato dall'articolo 56, comma 1, lett. a), d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha introdotto un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "Patent Box") che consente l'esenzione, in misura pari al 50 per cento, a partire dall'anno d'imposta 2017, della quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati beni immateriali, quali "software protetto da copyright, da brevetti industriali, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili" con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 41, della citata legge n. 190 del 2014, le disposizioni agevolative contenute nei commi precedenti "si applicano a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 37 svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39.

L'obiettivo, in linea con la necessità di prevenire una competizione fiscale dannosa tra Stati, è quello di concedere benefici fiscali esclusivamente al reddito generato da beni immateriali, laddove le attività di ricerca e sviluppo vere e proprie siano state svolte dal contribuente stesso. Tali spese rappresentano un indicatore di attività sostanziali.

Le disposizioni attuative della disciplina concernente tale regime opzionale sono state emanate con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 28 novembre 2017 ("decreto Patent Box"), che ha sostituito il precedente decreto del 30 luglio 2015.

Nel contesto tracciato, ed ai fini che rilevano in questa sede, si colloca l'articolo 5 del decreto Patent box, il quale, con specifico riferimento alle operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, dispone che il soggetto avente causa (società incorporante, società beneficiaria e società conferitaria) subentri nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa (società incorporata, società scissa e società conferente), anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto

costi qualificati e costi complessivi, secondo quanto richiesto dal "nexus approach" (cfr. articolo 5 del decreto Patent Box).

Ciò premesso, il quesito posto nell'interpello attiene alla possibilità di estendere l'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 5 del decreto Patent Box anche alle operazioni di "acquisto di ramo d'azienda" realizzate dalla società istante, con conseguente subentro da parte della stessa nella posizione dei rispettivi danti causa, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi.

La relazione illustrativa al decreto attuativo ha, al riguardo, precisato l'intento di ricomprendere nell'ipotesi di subentro nell'esercizio dell'opzione, in particolare, "le operazioni straordinarie neutrali ai fini fiscali". Nella circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015, è stato messo in evidenza come le suddette operazioni straordinarie, neutrali ai fini fiscali, potrebbero consentire, in un'ottica organizzativa, una più facile gestione della disposizione agevolativa.

Sul punto, la circolare 11/E del 7 aprile 2016 ha chiarito che le operazioni che consentono il subentro nella posizione del dante causa sono riconducibili alle sole operazioni di fusioni tra aziende, scissioni di aziende e conferimenti di aziende e non anche alle operazioni aventi ad oggetto singoli beni.

In altri termini, le ipotesi per le quali l'avente causa subentra nell'opzione del dante causa - nonché nella natura e nell'anzianità dei costi da indicare nel cd. "Nexus ratio" - contemplano solamente le operazioni successive 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, la "cessione del ramo di azienda" non presenta la natura di "operazione neutrale" per cui l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione esercitata dal dante causa.

L'obiettivo, in linea con le prescrizioni OCSE, è quello di concedere benefici fiscali esclusivamente al reddito generato da beni immateriali, laddove le attività di ricerca e sviluppo vere e proprie siano state svolte dal contribuente stesso. Vengono, di fatto, escluse dalle spese qualificate i costi di acquisizione o di altra natura che non possano essere direttamente riferiti ad una specifica attività IP.

Tutto ciò considerato, con riferimento al caso rappresentato, si ritiene che la società istante non abbia titolo a subentrare nella posizione giuridica dei cedenti.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**