

Il patent box pregresso abbassa l'Ires ferma al 27,5%

AGEVOLAZIONI

Accordi dai tempi lunghi: andrà così considerato il cumulo di esercizi

Enrico Holzmueller

Gestione complessa per il recupero di benefici riferiti a più esercizi. In questo periodo si sta assistendo alla chiusura di vari ruling per il patent box. La lunga durata dei ruling (in media, oltre due anni), però, fa sì che, all'atto della firma dell'accordo con l'agenzia delle Entrate, si crei un accumulo di più esercizi ai quali diventa possibile applicare "ex-post" il beneficio. Per le istanze presentate a fine 2015, i ruling che si stanno chiudendo si porteranno dietro un triennio (2015-2017), per il quale potrebbe essere già possibile usufruire di crediti o riduzioni d'imposta.

All'atto pratico la gestione delle modalità necessarie a permettere il beneficio riferito al triennio trascorso è tutt'altro che scontata.

I documenti da considerare

Vanno infatti considerate, da una parte, le indicazioni contenute nell'articolo 4 del Dm 28 novembre 2017 («Modalità di esercizio e durata» del patent box) e, dall'altra, quelle riportate nella circolare 11/2016, paragrafo 3.1.5 («Effetti della sottoscrizione dell'accordo di ruling»). Il tutto va poi interpretato alla luce delle novità nel frattempo intervenute con riguardo al rinnovato ambito di applicazione della dichiarazione integrativa a favore: da una parte, un allungamento delle annualità recuperabili, dall'altra, l'utilizzo del credito nell'esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione, laddove la stessa sia presentata oltre l'anno (o, più puntualmente, oltre il termine riferito alla dichiarazione fiscale dell'esercizio successivo).

Le scelte di gestione

Il mix di queste indicazioni non è sempre facile da gestire. Così, a titolo esemplificativo, il Dm 28 novembre 2017 fa riferimento a un possibile recupero congiunto di tutti i contributi economici riferiti agli esercizi pregressi, da inserire cumulativamente nella «dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling». Sebbene questa via abbia il pregio di semplificare le modalità operative per il recupero del beneficio, di fatto fa slittare avanti di un anno l'utilizzo del beneficio stesso, rispetto ad altre opzioni che invece vengono descritte negli esempi riportati nella circolare 11/E/2016.

Un altro aspetto, per il quale sarebbe utile un chiarimento da parte dell'agenzia delle Entrate, riguarda l'opzione descritta nella circolare, paragrafo 3.1.5, lettera "b", che riferisce sulla possibilità di includere, nella dichiarazione integrativa relativa al 2016, anche il beneficio relativo al 2015. Considerando il combi-

PAROLA CHIAVE

Patent box

Il patent box è un regime opzionale di agevolazione fiscale per i redditi che derivano dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni giuridicamente tutelabili. I marchi sono stati inclusi nella detassazione solo per i primi due anni d'imposta di applicazione (2015 e 2016). In questo ambito è rilevante il «nexus ratio», il rapporto tra i costi per attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale agevolabile con il patent box e le spese complessive sostenute per produrlo

nato tra questo esempio e quello contenuto al punto "2" dello stesso paragrafo, sembrerebbe che questa opzione - fruibile sia in caso di dichiarazione ordinaria che integrativa - possa essere applicata con il coinvolgimento della sola annualità immediatamente antecedente a quella presa a riferimento (nell'esempio, 2015 su 2016). L'esempio sub "punto 2", infatti, contempla anche il 2017 (oltre che il 2015 e il 2016), che tuttavia viene gestito a parte.

A tutto ciò, si aggiunga che, a seconda della strada presa, sarà possibile usufruire o meno (in caso di società di capitali) dell'aliquota Ires originaria (27,5%), in luogo di quella attuale (24%): una differenza di 3,5 punti percentuali che, su somme importanti, e considerata la durata quinquennale dell'opzione, potrebbe fare la differenza.

Le alternative

Nelle tabelle in pagina vengono riportati vari casi di recupero del beneficio riferito al «triennio passato» (2015-2017), la cui discriminante è il momento di perfezionamento dell'accordo con il fisco. Per ogni caso sono riportate varie opzioni, evidenziandone le modalità operative, il riferimento normativo o di prassi, il momento di utilizzo del beneficio nonché l'aliquota Ires applicabile.

Il particolare caso descritto dalla circolare 11/E, paragrafo 3.1.5, lettera "b", è stato riportato con specifico riferimento a una sola casistica, la medesima illustrata dalla stessa circolare (non essendo chiare, come si è detto, le eventuali modalità per un allargamento ad altri casi). Laddove si faccia riferimento alla creazione di un credito d'imposta, quest'ultimo sarà utilizzabile in compensazione orizzontale nei limiti consentiti dalla legge.

A queste casistiche, va aggiunta anche la possibilità di richiedere rimborso, laddove sussistano i requisiti di legge.

Gli esempi

ESERCIZIO	MODALITÀ	ALIQUTA IRES APPLICABILE	MOMENTO DI UTILIZZO
PRIMO CASO - Istanza e opzione presentate nel 2015 - accordo sottoscritto a dicembre 2017			
Opzione n. 1: dichiarazioni integrative 2015 + 2016 (Circ. 11/E, par. 3.1.5; Dpr 322/98, art. 2, comma 8bis)			
2015	Dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2018	27,5%	Utilizzo del credito in compensazione a partire dall'esercizio successivo - 2019 - rispetto a quello di presentazione (Dpr 322/98, art. 2, comma 8bis)
2016	Dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2018 (entro la scadenza "ordinaria" di fine ottobre)	27,5%	Utilizzo "immediato" del credito in compensazione (possibile già nel 2018) (*)
2017	Variazione nella dichiarazione ordinaria. Riporto di variazione in diminuzione già tra le riprese fiscali dello stesso esercizio 2017	24%	Riduzione diretta della base imponibile - imposte pagate nel 2018 (**)
Opzione n. 2: confluisce tutto nell'esercizio 2017 (dichiarazione redditi 2018) (Dm 28.11.2017, art. 4; Circ. 11/E, par. 3.1.5, punto 4 + lettera d)			
2015	Variazione in diminuzione inserita nella dichiarazione riferita all'esercizio 2017 (anno di firma dell'accordo)	24%	A riduzione dell'imponibile riferito all'esercizio 2017 - imposte pagate nel 2018 (**)
2016	Variazione in diminuzione inserita nella dichiarazione riferita all'esercizio 2017 (anno di firma dell'accordo)	24%	A riduzione dell'imponibile riferito all'esercizio 2017 - imposte pagate nel 2018 (**)
2017	Riporto di variazione in diminuzione già tra le riprese fiscali dell'esercizio stesso (2017)	24%	A riduzione dell'imponibile riferito all'esercizio 2017 - imposte pagate nel 2018 (**)
Opzione n. 3: dichiarazione integrativa 2016 «riportante il 2015» (Circ. 11/E/2016, par. 3.1.5, lettera b)			
2015	Variazione in diminuzione inserita direttamente nella dichiarazione riferita al 2016	27,5%	In assenza di specifiche disposizioni al riguardo, rientrando tale variazione fiscale direttamente nella dichiarazione integrativa relativa al 2016, si ritiene debbano valere le regole riferibili a quest'ultima (si veda il rigo successivo)
2016	Dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2018 (entro la scadenza "ordinaria" di fine ottobre): in detta dichiarazione confluiscono sia la variazione in diminuzione relativa al 2015, che quella riferita al 2016	27,5%	Utilizzo "immediato" del credito riferito al 2016 in compensazione (possibile già nel 2018) (*)
2017	Riporto di variazione in diminuzione già tra le riprese fiscali dell'esercizio stesso (2017)	24%	Riduzione diretta della base imponibile (**)
SECONDO CASO - Istanza ed opzione presentate nel 2015 - accordo sottoscritto ad aprile 2018			
Opzione n. 1: dichiarazione integrative 2015 + 2016 - Si veda «Opzione 1» riferita al «Primo caso»			
Opzione n. 2: confluisce tutto nell'esercizio 2018 (dichiarazione redditi 2019) (Dm 28.11.2017, art. 4; Circ. 11/E, par. 3.1.5, punto 4 + lettera d)			
2015	Variazione in diminuzione inserita nella dichiarazione riferita all'esercizio 2018 (anno di firma dell'accordo)	24%	A riduzione dell'imponibile riferito all'esercizio 2018 - imposte pagate nel 2019
2016	Variazione in diminuzione inserita nella dichiarazione riferita all'esercizio 2018 (anno di firma dell'accordo)	24%	A riduzione dell'imponibile riferito all'esercizio 2018 - imposte pagate nel 2019
2017	Variazione in diminuzione inserita nella dichiarazione riferita all'esercizio 2018 (anno di firma dell'accordo)	24%	A riduzione dell'imponibile riferito all'esercizio 2018 - imposte pagate nel 2019
TERZO CASO - Istanza ed opzione presentate nel 2015 - accordo sottoscritto a novembre 2018			
Opzione n. 1: dichiarazioni integrative 2015 + 2016 + 2017 (Circ. 11/E, par. 3.1.5; Dpr 322/98, art. 2, comma 8bis)			
2015	Dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2018	27,5%	Utilizzo del credito in compensazione a partire dall'esercizio successivo - 2019 - rispetto a quello di presentazione (Dpr 322/98, art. 2, comma 8bis) (***)
2016	Dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2018	27,5%	Utilizzo del credito in compensazione a partire dall'esercizio successivo - 2019 - rispetto a quello di presentazione (Dpr 322/98, art. 2, comma 8bis) (***)
2017	Dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2018 od entro ottobre 2019	24%	Utilizzo "immediato" del credito in compensazione (possibile già nello stesso esercizio di presentazione)
Opzione n.2: confluisce tutto nell'esercizio 2018 (dichiarazione redditi 2019) (Dm 28.11.2017, art. 4; Circ. 11/E, par. 3.1.5, punto 4 + lettera d) - Si veda «Opzione 2» riferita al «Secondo caso»			

(*) Se la presentazione avviene oltre fine ottobre 2018, l'utilizzo del credito slitterà al 2019 (Dpr 322/98, art. 2, comma 8bis); (**) se si è già provveduto al pagamento secondo le regole ordinarie, l'inserimento della variazione in diminuzione darà luogo ad un credito; (***) se la presentazione avviene oltre dicembre, l'utilizzo del credito slitterà al 2020