

Assonime rileva la contrarietà del decreto 141/21 allo statuto del contribuente

Il patent box viola le regole

Contrasta con la irretroattività delle norme tributarie

DI FRANCESCO SPURIO

Il nuovo regime di patent box è contrario all'articolo 3 dello statuto dei diritti del contribuente (efficacia temporale delle norme tributarie) se l'entrata in vigore del decreto legge 146 del 21 ottobre 2021 (dl fiscale) dovesse precludere l'esercizio dell'opzione anche per il 2020. Questo è quanto afferma Assonime nella circolare 30 del 29 ottobre 2021 in commento alle novità introdotte dal decreto fiscale sulla disciplina dell'agevolazione fiscale rivista.

Il nuovo regime di patent box e lo statuto dei diritti del contribuente.

Nella recente circolare Assonime esamina i possibili effetti del nuovo regime alla luce dello statuto del contribuente che vieta l'irretroattività delle norme fiscali. Nel caso del nuovo patent box la retroattività sarebbe evidente per il periodo di imposta 2020 considerato che si sono già verificate tutte le condizioni sostanziali per l'applicazione del nuovo regime, quali la chiusura dell'esercizio sociale e la determinazione del reddito suscettibile di agevolazione mancando esclusivamente l'esercizio dell'opzione che può essere effettuata

entro il 30 novembre. Si tratta quindi di una fattispecie a formazione progressiva che trova nell'opzione, da esercitarsi ex post rispetto alla chiusura del periodo di imposta, un completamento con funzione meramente "comunicativa" dei requisiti che devono essere in possesso del contribuente già nell'esercizio precedente alla comunicazione.

L'Assonime inoltre evidenzia che anche per il 2021 il decreto potrebbe confliggere con l'articolo 3 dello statuto del contribuente nella parte in cui afferma che «relativa-

fattispecie a formazione progressiva, e del fatto che il decreto è intervenuto in prossimità della chiusura degli esercizi l'abrogazione con effetti immediati del patent box verrebbe ad incidere in alcuni casi in modo rilevante sul tax planning che le imprese avevano adottato e stavano completando.

Aspetti applicativi ancora da chiarire. Tanti ancora i punti da chiarire in relazione agli aspetti applicativi ed in particolare

per il passaggio dal vecchio al nuovo regime; ad esempio molte imprese auspicano di poter fruire del nuovo regime già per il periodo di imposta 2020. Si tratta, in particolare, di quelle che avevano potuto beneficiare del patent box relativamente ai marchi solo fino al periodo di imposta

2019 e che ora potrebbero essere rimesse in corsa per ottenere la nuova agevolazione già in relazione al periodo di imposta 2020. Contro questa ipotesi, non esclusa esplicitamente nel testo del decreto, la relazione tecnica che prevede che gli ef-

fetti finanziari del nuovo regime agevolativo partano dal periodo di imposta 2021. Inoltre se il nuovo regime doves-

rinunciare alla procedura in corso ma in questo modo perderebbero il beneficio per gli anni precedenti. A questi ultimi dovrebbe essere data la possibilità di usufruire del nuovo regime per gli anni precedenti oppure, in alternativa, di poter sottoscrivere un accordo con periodo di validità che termina al 31 dicembre 2020.

Co-esistenza di nuovo e vecchio regime patent box.

Un ulteriore dubbio applicativo riguarda la possibile applicazione per il futuro dei due regimi. Se difatti l'applicazione dei due regimi sui medesimi beni è da escludere, per analogia con il Credito per attività di ricerca e sviluppo, che non è incompatibile in assoluto ma solo in relazione ai medesimi costi, l'applicazione dei due regimi di patent box dovrebbe essere esclusa solo se applicati sugli stessi beni intangibili. Si pensi ad esempio al caso in cui una società abbia sottoscritto un accordo nel 2021 in cui vengono esclusi esplicitamente i redditi derivanti dai marchi in quanto non più agevolabili con la vecchia normativa: in tale ipotesi la stessa società dovrebbe poter usufruire del nuovo regime di patent box in relazione ai costi sostenuti per la creazione e lo sviluppo dei marchi esclusi.

© Riproduzione riservata

Per l'associazione la retroattività sarebbe evidente per il periodo di imposta 2020 considerato che si sono già verificate tutte le condizioni sostanziali per l'applicazione del nuovo regime. I requisiti devono esserci già nell'esercizio precedente alla comunicazione

mente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono».

Tenuto conto delle caratteristiche del patent box, quale



se applicato già dal 2020 ci sarebbero problemi di sovrapposizione con il credito per attività di ricerca e sviluppo di cui alla legge n. 160 del 2019; chi avrebbe già utilizzato il credito dovrebbe restituirlo per usufruire del nuovo regime patent box.

Tuttavia la non applicazione del nuovo regime per il periodo d'imposta precedenti potrebbe portare a discriminazioni per quei soggetti che hanno presentato istanza di ruling in passato ma non hanno ancora raggiunto un accordo: tali soggetti per usufruire del nuovo regime dovrebbero

Marchio e avviamento, limitazioni con effetto boomerang

DI DUILIO LIBURDI
E MASSIMILIANO SIRONI

La limitazione degli ammortamenti per i maggiori valori di marchio e avviamento pone il contribuente di fronte a scelte di convenienza da mettere a fuoco. Questa è la prima impressione che si ritrae dalla lettura dell'art. 160 del ddl bilancio, approvato dal consiglio dei ministri il 28 ottobre 2021 (si veda ItaliaOggi del 30/10/21) con cui si pensa di rimodulare gli ammortamenti dei maggiori rivalutati per le attività immateriali.

Dalle bozze dell'articolato emerge che gli effetti fiscali dei maggior valori conseguenti all'applicazione dell'art. 110 dl 104/2020, sulle attività immateriali, ottenuti attraverso il pagamento di una contenuta imposta sostitutiva (3%) potrebbero essere pesantemente rimodulati, annullando di fatto un'operazione che molti contribuenti hanno posto in essere, anche in funzione degli innegabili vantaggi fiscali. In deroga alle norme sulla decorrenza degli effetti fiscali dei maggior valori per il concorso agli ammortamenti deducibili, gli stessi non potranno ridurre le basi impo-

nibili ai fini delle imposte sui redditi e Irap per un importo superiore ad un cinquantesimo per anno proprio di tale maggior valore. Inoltre, in caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione a soci o comunque destinazione a finalità estranea a quella imprenditoriale dell'attività immateriale oggetto di rivalutazione (o riallineamento), l'eventuale minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore come rideterminato, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento, sempre però applicando l'orizzonte temporale suddiviso in cinquantesimi di quota.

La motivazione di tale disposizione (qualora dovesse essere resa definitiva nel testo circolato in questi giorni) consiste nel mitigare (in qualche misura) un provvedimento originario di rivalutazione (rialineamento) per marchi e avviamento che, fin dall'origine era sembrato eccessivamente sbilanciato a favore del contribuente, sul versante della convenienza fiscale. Tuttavia, l'impostazione contenuta nel ddl crea non pochi grattacapi ai soggetti che hanno messo in atto tale rivalutazione che sono ora chiamati a scegliere quale compor-

tamento da adottare, dato che la norma prevederebbe alcuni percorsi alternativi, oltre a quello rappresentato dalla deducibilità degli ammortamenti per i maggiori valori, in un arco di tempo più esteso. Il primo scenario è rappresentato dal fatto che la limitazione agli ammortamenti fiscali dei maggiori valori delle attività immateriali, potrebbero essere mantenuti con la scansione temporale originaria (un diciottesimo anche per il maggior valore), laddove il contribuente provvedesse a versare l'imposta sostitutiva (di imposte sui redditi, Irap e addizionali) nella misura a scaglioni prevista dall'art. 176 co. 2-ter Tuir, scomputando però quanto già versato in termini di imposta sostitutiva (3%) versato ai sensi dell'art. 110 dl 104/2020: questo ulteriore versamento potrebbe essere fatto in un numero massimo di due rate annuali. È qui evidente che chiunque voglia procedere a tale alternativa, dovrà necessariamente ri-effettuare i conteggi di convenienza fiscale, con alcune incognite che al momento non trovano una soluzione normativa: ci si chiede quale sarà la sorte dell'affrancamento (sempre mediante pa-

gamento di imposta sostitutiva del 10%) della riserva di rivalutazione. Il secondo caso è quello per cui un contribuente che abbia proceduto a rivalutare le attività immateriali, decida di attivare l'exit, a fronte delle mutate condizioni di deducibilità dei maggiori valori fiscali per gli ammortamenti. Questa opzione è consentita dal ddl, tuttavia lo stesso rimanda ad un futuro provvedimento del diretto dell'agenzia delle entrate, con cui saranno chiarite anche le modalità della restituzione o del rimborso dell'imposta sostitutiva a suo tempo versata: è previsto anche l'utilizzo in compensazione di quanto già versato. In questa situazione, vi sono però ulteriori questioni che devono essere attentamente valutate; se è indubbio che una revoca della rivalutazione delle attività immateriali esplica solo effetti fiscali (non andando a incidere sulla validità civilistica dei maggiori valori iscritti), è altrettanto indubbio che coloro i quali azioneranno l'exit, dovranno necessariamente valutare il comportamento da tenere in occasione della presentazione del prossimo modello Unico.

© Riproduzione riservata