

RISOLUZIONE N. 9/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma, 10 febbraio 2021

OGGETTO: Variazioni in diminuzione riferibili alle quote di reddito agevolabile spettanti a seguito di accordo di ruling da patent box, per gli anni di imposta 2015 e 2016.

Criterio di imputazione della riduzione della deduzione forfettaria IRAP dall'IRES in caso di presentazione di dichiarazione integrativa IRAP "a favore".

Sono pervenute a questa Direzione alcune istanze di interpello, ivi incluse le istanze dei soggetti aderenti al regime di Adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, aventi ad oggetto le modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in cui indicare le variazioni in diminuzione riferibili alle quote di reddito agevolabile spettanti a seguito di accordo di ruling da patent box, per gli anni di imposta 2015 e 2016, nonché i criteri di imputazione della riduzione della deduzione forfettaria IRAP dall'IRES in caso di presentazione di dichiarazione integrativa IRAP "a favore".

Le disposizioni attuative in materia di patent box sono state emanate con il Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro

dell'Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017 (recante le disposizioni di revisione del precedente decreto del 30 luglio 2015).

Il decreto del 2017, con specifico riferimento agli effetti della sottoscrizione dell'accordo per la fruizione dell'agevolazione Patent box, all'articolo 4, comma 4, sancisce che *"...la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata, in deroga al comma 2, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling."*

La relazione illustrativa al decreto attuativo chiarisce, inoltre, che resta ferma la possibilità per il contribuente di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, se ne ricorrono i termini di legge.

Al riguardo, in linea con quanto chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate del 7 aprile 2016, n. 11, si ritiene che le variazioni in diminuzione riferibili alle quote di reddito agevolabile spettanti a seguito di accordo di ruling da patent box, per gli anni di imposta 2015 e 2016, possano essere indicate nelle dichiarazioni integrative, ai fini IRPEF/IRES e IRAP, relative al periodo d'imposta 2016, sempreché non sia stata presentata istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Le variazioni in diminuzione sconteranno le aliquote IRPEF/IRES e IRAP vigenti per l'anno d'imposta 2016.

Per ciò che concerne gli effetti derivanti dalla fruizione del beneficio da *patent box* sull'ammontare della deduzione forfettaria dell'IRAP ai fini dell'IRES (prevista dall'articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185), spettante nei periodi di validità dell'accordo, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 6, comma 1, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, (di seguito anche "DL 185/2008") stabilisce che *"A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle imposte sui redditi (...) un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati"*.

Nel caso di presentazione di dichiarazione integrativa IRAP a favore a seguito della sottoscrizione di un accordo di ruling da patent box, si determina in capo al contribuente l'obbligo di ridurre la deduzione forfettaria dell'IRAP ai fini dell'IRES, di cui ha eventualmente beneficiato ai sensi del citato articolo 6.

Dall'analisi della suindicata disposizione, che richiama espressamente l'articolo 99 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si evince che il legislatore ha assunto il cd *principio di cassa* quale criterio cardine per determinare la quota di IRAP deducibile dalla base imponibile IRES. Tale conclusione è stata confermata dall'Amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi. Nello specifico, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 16/E/2009 (e nello stesso senso si è espressa anche nella circolare 8/E/2013), ha affermato che *"Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento."*

Al riguardo si è del parere che il principio di cassa richiamato dalle disposizioni legislative in materia di deduzione forfettaria dell'IRAP ai fini

dell'IRES debba essere applicato anche nel caso in cui l'IRAP dovuta per un determinato anno di imposta venga poi rettificata "a favore".

Si ritiene corretto, in particolare, imputare la riduzione della citata deduzione forfettaria nel periodo d'imposta in cui il credito IRAP emerso in sede di dichiarazione integrativa "a favore" diviene utilizzabile.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)