

Risposta n. 137/2022

OGGETTO: Patent Box, determinazione del nexus ratio per i soggetti partecipanti al consolidato nazionale. Articolo 1, commi 37-45 della legge n. 190 del 2014

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

QUESITO

La Società, leader nel settore della moda di lusso, si occupa della produzione e in parte della distribuzione dei prodotti svolgendo l'attività di sviluppo del marchio del Gruppo in termini di conoscibilità e prestigio e assicurando altresì l'implementazione delle direttive di gruppo nei confronti delle sue consociate.

Il marchio, regolarmente registrato secondo la normativa vigente viene licenziato in esclusiva alla Società ed è stato oggetto di accordo di Patent Box per il periodo d'imposta chiuso al 31 marzo 2016 e per i successivi quattro periodi d'imposta.

Per determinare la quota di reddito agevolabile che non concorre alla formazione del reddito di impresa, occorre rapportare il valore del contributo economico riconosciuto ai beni immateriali al nexus ratio (che rappresenta il coefficiente tra i costi in ricerca e sviluppo qualificati e quelli di ricerca e sviluppo complessivi).

La Società istante evidenzia che l'art. 9, comma 4, del D.M. 28 novembre 2017 (di seguito "D.M. 2017") prevede che al denominatore del nexus ratio siano indicati i

costi complessivi, costituiti dai costi indicati al numeratore aumentati:

a) dei costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;

b) del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta.

Su tale aspetto, l'istante fa presente che l'art. 6, comma 2, del D.M. 1° marzo 2018 (di seguito "D.M. 2018") ha fornito alcuni chiarimenti delle disposizioni previste dalla lett. b) del comma 4 dell'art. 9, del D.M. 2017, a favore dei soggetti che aderiscano al consolidato nazionale e che, inoltre, beneficino del regime del Patent Box, individuando i requisiti che devono essere soddisfatti per l'applicazione della suddetta norma ai fini del calcolo del nexus ratio:

a) i soggetti considerati devono essere legati da rapporti di partecipazione totalitaria e la titolarità delle partecipazioni in questione deve risultare ininterrottamente, a partire dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti ai fini del Patent Box;

b) tra i soggetti coinvolti deve sussistere un consolidato fiscale nazionale ininterrottamente, a partire dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti ai fini del Patent Box;

c) il bene immateriale agevolato deve essere acquisito a titolo originario dalla licenziante, potendo intendere in tal senso che la proprietà del bene intangibile risulti piena, al pari di quella del primo proprietario, ossia senza pesi ed oneri di qualsiasi tipologia.

Tanto premesso la Società istante chiede se il Gruppo debba essere considerato quale titolare giuridico del bene intangibile agevolabile (ossia il marchio), senza pesi ed oneri, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.M. 1° marzo 2018:

- dal periodo d'imposta in cui è stata presentata l'istanza di Patent Box (i.e. 2015);

- dal periodo d'imposta a partire dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti (i.e. 2012);
- da un periodo d'imposta precedente a quello in cui sono stati sostenuti tali costi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società fa presente che l'articolo 6, comma 2, del D.M. 2018 precisa che i requisiti del possesso della partecipazione totalitaria e della tassazione consolidata devono sussistere (ininterrottamente) a partire dall'esercizio in cui sono sostenuti i costi rilevanti per l'agevolazione Patent Box, che, ai sensi dell'articolo 9, comma 6, del D.M. 2017, sono i seguenti:

- per i primi tre periodi di imposta di efficacia della disciplina del Patent Box, sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti. A titolo esemplificativo, per il primo periodo d'imposta del regime di Patent Box (i.e. 2015), occorre considerare i costi sostenuti dal 2012 al 2015;
- a partire dal terzo periodo d'imposta successivo (i.e. 2018), quelli sostenuti nel primo esercizio di attuazione del regime (i.e. 2015) per singolo bene immateriale agevolabile.

Tanto premesso, la Società ritiene che la titolarità del bene immateriale agevolabile, senza pesi ed oneri, debba essere verificata per i medesimi periodi d'imposta indicati ai sensi dell'articolo 9, comma 6, del D.M. 2017. Nel caso della Società, che ha presentato istanza di Patent Box per il periodo d'imposta chiuso al 31 marzo 2016, tale requisito deve essere soddisfatto a partire dall'inizio del periodo d'imposta chiuso al 31 marzo 2013.

L'istante richiama quanto previsto dalla Relazione al D.M. 2018 (di seguito, anche la "Relazione illustrativa"), laddove essa chiarisce che l'articolo 6, comma 2, è

diretto ad equiparare le modalità di calcolo del nexus ratio dei soggetti perfettamente integrati all'interno del consolidato nazionale (che detengono esclusivamente partecipazioni totalitarie) a quello dei soggetti non legati da rapporti partecipativi che svolgono attività di ricerca e sviluppo preordinata alla realizzazione e all'utilizzo dei beni immateriali indicati nel comma 39 della legge n. 190 del 2014.

In sostanza, ai fini del Patent Box, si equipara il trattamento tributario tra più soggetti giuridici che, di fatto, costituiscono un unico soggetto economico e fiscale e l'unico soggetto giuridico che svolge l'attività di R&S sottesa al riconoscimento del beneficio.

L'istante fa presente che con l'utilizzo di un periodo di riferimento diverso da quello proposto per la verifica del requisito dell'acquisizione a titolo originario si creerebbero difformità nel calcolo del rapporto nexus ratio tra soggetti perfettamente integrati all'interno del consolidato nazionale e soggetti non legati da rapporti partecipativi.

In aggiunta, l'istante evidenzia che la citata Relazione illustrativa precisa che un gruppo societario fiscalmente residente in Italia, organizzato tramite una holding con il ruolo di IP company, proprietaria, cioè, del portafoglio dei beni immateriali del gruppo e società controllate, utilizzatrici dirette dei singoli intangibili in qualità di licenziatarie (e che, come tali, aderiscono al patent box), è strutturato, ai fini di quel beneficio, in modo analogo all'ipotesi in cui ciascuna delle imprese appartenenti ad un gruppo sia direttamente proprietaria dell'intangibile e lo utilizzi direttamente.

Tale passaggio della Relazione illustrativa chiarisce che - in situazioni analoghe a quella in cui versa il Gruppo- il rapporto nexus ratio debba essere calcolato in modo analogo all'ipotesi in cui ciascuna delle società appartenenti al consolidato fiscale siano direttamente proprietarie dell'intangibile e lo utilizzino direttamente. Al fine di applicare correttamente il chiarimento offerto dalla Relazione illustrativa è necessario che le transazioni infragruppo per l'utilizzo del bene immateriale non siano considerate ai fini del calcolo del nexus ratio, posto che - se esse vi fossero invece ricomprese - il

calcolo medesimo ne sarebbe distorto, generando un'ulteriore disparità di trattamento.

In definitiva, la Società istante ritiene che la verifica dell'inciso dell'art. 6, comma 2, del D.M. 1° marzo 2018 (bene immateriale agevolato già acquisito a titolo originario da società consolidate) debba riferirsi al periodo d'imposta a partire dall'esercizio in cui sono sostenuti i costi rilevanti ai fini del Patent Box.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si ricorda che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito alla corretta determinazione dell'agevolazione di cui trattasi.

Il regime Patent box, introdotto con l'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, è un regime opzionale che consente l'esenzione, in misura pari al 30 per cento per l'anno 2015, al 40 per cento per l'anno 2016, e al 50 per cento a partire dall'anno d'imposta 2017, della quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati beni immateriali.

Con specifico riferimento ai marchi d'impresa, si ricorda che questi, inizialmente inclusi nel novero dei beni intangibili agevolabili, sono stati esclusi dall'agevolazione a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 56 del decreto legge n. 50 del 2017 (convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96). I commi 2 e 3 del citato articolo, recanti la disciplina transitoria di coordinamento tra le nuove regole e quelle precedenti, hanno fatto salva la possibilità, per i contribuenti che avevano già presentato l'opzione nei primi due periodi d'imposta di decorrenza dell'agevolazione (i.e., 2015 e 2016), di detassare i marchi fino alla scadenza del quinquennio ovvero, se inferiore, fino al 30 giugno 2021.

Per effetto di tale modifica, il regime agevolativo assume un carattere temporaneo esclusivamente con riferimento allo sfruttamento economico dei marchi

d'impresa, dovendosi invece ritenere di carattere strutturale con riguardo alla detassazione dei redditi derivanti da altri beni intangibili, inclusi nel campo oggettivo di applicazione dell'istituto.

La norma agevolativa, in sostanza, ha previsto, per tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, inclusi i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a condizione che siano residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni è effettivo, la parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei sopra citati beni immateriali, sul modello di altri Stati europei e in coerenza con standard internazionali condivisi.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 41, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, "Le disposizioni dei commi da 37 a 40 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".

Le disposizioni attuative della disciplina concernente tale regime opzionale sono state emanate (coerentemente con le modifiche apportate alla disciplina in questione dal citato decreto legge n. 50/2017), con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 28 novembre 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 2018 ("decreto Patent Box").

L'agevolazione introdotta dal Patent Box consiste nell'escludere dal reddito complessivo una parte del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali agevolati, moltiplicata per il nexus ratio.

La disciplina che regola il calcolo del nexus ratio è contenuta nell'articolo 9,

commi da 2 a 5, del decreto Patent Box, che al comma 4 - per quanto di specifico interesse nel caso di specie - stabilisce che:

"i costi da indicare al denominatore del rapporto di cui al comma 1 sono i costi di cui ai commi 2 e 3, aumentati:

a) dei costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività indicate all'art. 8;

b) del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta".

Il Decreto Ministeriale del 1 marzo 2018, recante la revisione delle disposizioni attuative del regime opzionale di tassazione del consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 128 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 (TUIR), contiene nel comma 2 dell'articolo 6 una norma di natura interpretativa delle sopra menzionate disposizioni di cui all'articolo 9, comma 4, lett. b), del decreto Patent Box, secondo la quale: *"Fermo restando quanto previsto dall'art. 9, comma 6, del decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, 28 novembre 2017, le disposizioni di cui all'art. 9, comma 4, lettera b), del medesimo decreto, si interpretano nel senso che il costo complessivo ivi indicato è considerato al netto dei costi sostenuti dall'impresa per l'acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale agevolato già acquisito a titolo originario da società consolidate che detengono, direttamente o indirettamente, la partecipazione totalitaria al capitale di tale impresa o il cui capitale è, direttamente o indirettamente, totalmente detenuto da tale impresa o dalla società che detiene interamente il capitale di tale impresa, sempre che per tali società i requisiti del possesso della partecipazione totalitaria e della tassazione consolidata sussistano ininterrottamente a partire dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti ai sensi del medesimo comma 4."*

La norma interpretativa è diretta ad equiparare le modalità di calcolo del nexus ratio dei soggetti perfettamente integrati all'interno del consolidato nazionale (che detengono esclusivamente partecipazioni totalitarie) a quello dei soggetti non legati da rapporti partecipativi che svolgono attività di ricerca e sviluppo preordinata alla realizzazione e all'utilizzo dei beni immateriali indicati nel comma 39 della Legge n. 190 del 2014.

In sostanza, la norma è volta ad equiparare, ai fini Patent Box, il trattamento tributario tra più soggetti giuridici che, di fatto, costituiscono un unico soggetto economico e fiscale, e l'unico soggetto giuridico che svolge l'attività di ricerca e sviluppo sottesa al riconoscimento del beneficio.

Secondo quanto si legge nella stessa Relazione illustrativa al Decreto, come evidenziato anche dalla Società, va considerato, infatti, che un gruppo societario fiscalmente residente in Italia e organizzato tramite una holding con il ruolo di IP company, proprietaria, cioè, del portafoglio dei beni immateriali del gruppo e società controllate, utilizzatrici dirette dei singoli intangibili in qualità di licenziatarie (e che, come tali, aderiscono al patent box) è strutturato, ai fini di quel beneficio, in modo analogo all'ipotesi in cui ciascuna delle imprese appartenenti ad un gruppo sia direttamente proprietaria dell'intangibile e lo utilizzi direttamente.

In altri termini, secondo il disposto dell'art. 6 del D.M. 2018, le imprese incluse nel regime del consolidato fiscale, che hanno attribuito le attività di ricerca e sviluppo a una Intellectual Property company, possono escludere dal calcolo del nexus ratio gli eventuali costi di acquisizione e di licenza corrisposti alla stessa società per l'utilizzo dei beni immateriali, purché il regime di consolidato sia concluso in forza di partecipazioni totalitarie al capitale tra i partecipanti e sussista ininterrottamente dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i medesimi costi.

Tale soluzione, come chiarito dalla stessa relazione illustrativa al decreto, è coerente con la finalità dell'equiparazione delle modalità di calcolo del nexus ratio tra soggetti partecipanti al consolidato nazionale con partecipazioni totalitarie a quelle di

soggetti indipendenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo.

L'articolo 6, comma 2, del D.M. 2018 precisa che i requisiti del possesso della partecipazione totalitaria e della tassazione consolidata devono sussistere (ininterrottamente) a partire dall'esercizio in cui sono sostenuti i costi rilevanti per l'agevolazione Patent Box.

A tal proposito, l'articolo 9, comma 6, del D.M. 2017, prevede che i costi che rilevano ai fini dell'agevolazione in esame sono i seguenti:

- per i primi tre periodi di imposta di efficacia della disciplina del Patent Box, sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti. Nel caso di specie, per il primo periodo d'imposta del regime di Patent Box (2015), occorre considerare i costi sostenuti dal 2012 al 2015;
- a partire dal terzo periodo d'imposta successivo (2018), quelli sostenuti nel primo esercizio di attuazione del regime (i.e. 2015) per singolo bene immateriale agevolabile.

In corrispondenza dei costi rilevanti ai fini dell'agevolazione richiesta, è da ritenersi che la titolarità del bene immateriale agevolabile deve sussistere per i medesimi periodi d'imposta a cui si riferiscono i suddetti costi (indicati ai sensi dell'articolo 9, comma 6, del D.M. 2017), nell'ottica dell'assimilazione del consolidato alla singola impresa, in modo da evitare disparità di trattamento tra più soggetti giuridici che costituiscono un unico soggetto economico e fiscale e l'unico soggetto giuridico che detiene la titolarità del bene qualificato e svolge l'attività di R&S sottesa al riconoscimento del beneficio.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)