

Agevolazioni. Il conto economico virtuale va esaminato in toto

Patent box, nel ruling Entrate «obbligate» a valutare anche i costi Vincolante nella determinazione del reddito

LA DIFFERENZA

Gli oneri relativi al «nexus ratio» sono invece a esclusivo carico del contribuente

Diego Avolio
Benedetto Santacroce

■ Per il **patent box** cominciano i primi **contraddittori** con l'**agenzia delle Entrate** dopo che i contribuenti hanno presentato le **istanze di accesso** al regime e integrato le stesse con la documentazione per il calcolo dell'agevolazione. E cominciano anche i primi problemi per la corretta impostazione del contraddittorio con l'ufficio.

Utilizzo «diretto»

Si ricorda che, nel caso di utilizzo «diretto» dell'intangibile, è stata prevista l'obbligatorietà dell'istanza di ruling per la definizione della metodologia di calcolo del reddito agevolabile.

Con la circolare 11/E/2016 del 7 aprile l'agenzia ha fornito molti chiarimenti in merito alle modalità di determinazione del reddito agevolabile. Avuto a mente il caso di utilizzo «diretto» è stato, in particolare, chiarito che è necessario determinare il contributo economico fornito da ciascun bene immateriale oggetto di agevolazione al reddito complessivo (o perdita).

A questi fini, il contributo economico consisterebbe nella quota di reddito (o di perdita) di impresa ascrivibile al bene immateriale «incorporata» nel reddito complessivo (o nella perdita) derivante dall'attività di impresa.

Tale «reddito figurativo» è il risultato di un «conto eco-

nomico virtuale» riferibile al bene immateriale che tiene conto, per la parte delle componenti positive, della «royalty implicita» sul bene intangibile, incorporata nel prezzo di vendita del bene ceduto o del servizio prestato (nel caso di adozione del metodo conosciuto come «CUP esterno», questa «royalty implicita» potrà essere stimata con l'utilizzo delle banche dati in uso, ad esempio il database Royalty Stat® pubblicato dalla Securities and Exchange Commission statunitense); dal lato dei componenti negativi, invece, dovrà tenersi conto di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento del bene immateriale.

Dato questo scenario, è evidente che, nel contraddittorio per la definizione e per la validazione del metodo di calcolo del reddito agevolabile, **le Entrate** non potranno sottrarsi dall'esaminare il «conto economico virtuale» nella sua interezza, considerati pure i costi, diretti e indiretti, selezionati dal contribuente assumendo l'esistenza di un «ramo di azienda autonomo» deputato alla concessione in uso dei beni immateriali.

In caso contrario, infatti, l'accordo di ruling non metterebbe al riparo il contribuente da eventuali contestazioni future in merito alla modalità di calcolo del reddito agevolabile, lasciando in disparte i conteggi che il contribuente dovrà pure fare, per proprio conto, per verificare quanta parte del reddito agevolabile sia effettivamente agevolato con il calcolo del nexus ratio, cioè il rapporto tra costi qualificati di

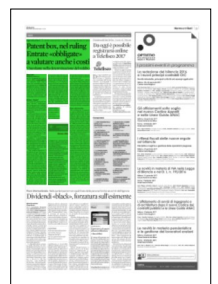
ricerca e sviluppo e i costi totali riferibili al bene intangibile.

Nexus ratio escluso

Valc sottolineare, in proposito, che la definizione in contraddittorio dei costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione e allo sviluppo del bene immateriale è cosa diversa dal calcolo del nexus ratio che non è «coperto» dalla procedura di ruling, seppure (a ben vedere) i costi rilevanti ai fini del calcolo del nexus ratio sono pure ricompresi nei componenti negativi rilevanti ai fini del calcolo del «contributo economico».

Sul punto, la circolare 11/E/2016 ha precisato che i costi indiretti sono espressamente esclusi dal calcolo del nexus ratio, mentre sono espressamente contemplati nella determinazione del reddito agevolabile. Così, ad esempio, nel caso delle istanze di accesso al regime presentate per i marchi di impresa, ai fini del calcolo del nexus ratio dovranno essere computate le spese di pubblicità e di sviluppo dei marchi, connesse alle attività di ricerca e sviluppo previste all'articolo 8 del Dm 30 luglio 2015; i componenti negativi da considerare ai fini della determinazione del «contributo economico», da definire in contraddittorio con l'**agenzia delle Entrate**, saranno rappresentati da tali costi, come pure dagli altri costi indiretti afferenti, come detto, il «ramo di azienda» deputato alla concessione in uso dei beni immateriali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA





Nexus ratio

È 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. La circolare 11/E/2016 chiarisce che i costi da considerare sono quelli sostenuti. Il riferimento al «sostenimento» del costo presuppone l'adozione del criterio di competenza ex articolo 109 del Tuir (e non del criterio di cassa) anche per i soggetti Ias adopter. Anche nel periodo transitorio, occorre separare i costi relativi ai beni agevolabili da quelli relativi ai beni non agevolabili. Se ciò non fosse possibile, nel triennio 2015-2017 possono essere presi in considerazione anche i costi relativi ai beni immateriali che non rientrano nella definizione prevista dall'articolo 6 del decreto patent box.