

Analisi e commenti

Il regime patent box - 4 Nexus ratio, perdite, fusioni

5 Maggio 2016

Per i criteri di determinazione del contributo economico al reddito di impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali, occorre riferirsi agli standard internazionali dell'Ocse



In coerenza con quanto previsto dal *report* dell'azione 5 del progetto Beps, il legislatore italiano ha previsto che la quota di reddito agevolabile sia determinata sulla base di un coefficiente dato dal rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (numeratore) e i costi complessivi sostenuti per produrre e sviluppare tale bene (denominatore).

I costi da inserire al numeratore sono quelli sostenuti dai soggetti beneficiari, o addebitati ai soggetti beneficiari da università, enti di ricerca, organismi equiparati e da società, anche start up innovative, non parte del medesimo gruppo di imprese a cui appartiene il contribuente. Tali costi possono essere incrementati dai costi sostenuti da imprese parte del medesimo gruppo in relazione ad attività di ricerca e sviluppo date in *outsourcing* a soggetti terzi (ad eccezione della quota riferibile a un eventuale *mark up* di intermediazione), oppure dai costi sostenuti dal contribuente stesso nell'ambito di un *cost sharing agreement* con altre società del gruppo.

I costi da inserire al denominatore, invece, sono quelli del numeratore più i costi relativi a servizi di ricerca e sviluppo dati in *outsourcing* a società parte del medesimo gruppo, più i costi relativi all'acquisizione del bene immateriale oggetto dell'agevolazione (o di una parte di esso) anche mediante licenza di concessione in uso.

Al fine del calcolo del suddetto coefficiente, i costi inclusi al numeratore possono essere maggiorati per un importo corrispondente alla differenza fra numeratore e denominatore fino a un massimo

equivalente al 30% del numeratore stesso ("*up lift*").

I costi da considerare nel calcolo del rapporto, in aderenza ai principi previsti dall'*action 5*, sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento, senza tener conto del trattamento ai fini contabili e fiscali.

La **circolare n. 11/2016** ha chiarito che 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 *las adopter*.

La quota parte di reddito dell'intangibile che può essere agevolata è quella che risulta dal calcolo del *nexus ratio*.

Metodologia di calcolo

Nella determinazione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico al reddito di impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili, il punto 3 dell'articolo 12 del "decreto *patent box*" stabilisce che si debba fare riferimento agli standard internazionali elaborati dall'Ocse, con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento.

Nella circolare 11/2016 è stato specificato che, in conformità con quanto disposto anche dalle azioni 8 e 10 del progetto Beps, i metodi da preferire nella determinazione del reddito attribuibile al bene immateriale sono il metodo del confronto del prezzo (Cup) e il metodo della ripartizione dei profitti (*profit split method*), in particolare nella versione definita *residual profit split*.

La circolare, nel fornire alcune linee guida su come adattare tali metodi al regime *patent box*, precisa che, in ogni caso, la selezione del metodo non può prescindere da una dettagliata analisi funzionale in grado di fornire una chiara comprensione delle modalità con le quali i beni immateriali interagiscono con le funzioni e i rischi che caratterizzano l'attività di impresa.

La circolare chiarisce, altresì, che, nel caso di utilizzo di metodi diversi dal Cup e dal *residual profit split*, il contribuente ha l'onere di motivare i motivi del mancato utilizzo dei metodi suggeriti e di fornire la dimostrazione della coerenza dei metodi utilizzati con i principi dell'*arm's lenght*, di cui alle linee guida Ocse.

Tracking and tracing

Il meccanismo previsto dal *nexus approach* deve essere sorretto da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile che le imprese dovranno adottare a norma dell'articolo 11 del "decreto *patent box*". Tale sistema di rilevazione dovrà essere in grado di dimostrare il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali agevolabili, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile.

L'articolo 9, comma 6, del "decreto *patent box*", prevede che, nei primi tre periodi di imposta di efficacia della disciplina (anni 2015, 2016 e 2017), i costi da prendere in considerazione ai fini del

nexus ratio sono quelli sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi di imposta precedenti, e sono assunti complessivamente.

La circolare 11/2016 ha chiarito che, anche nel periodo transitorio sopra descritto, occorre comunque separare i costi relativi agli intangibili agevolabili da quelli relativi agli intangibili non agevolabili. Tuttavia, è stato altresì precisato che, nel caso in cui il contribuente non sia oggettivamente in grado di distinguere i costi degli intangibili agevolabili da quelli non agevolabili, 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*".

Perdite da *patent box*

La circolare 36/2015, colmando una lacuna della disciplina primaria, ha chiarito il trattamento da riservare alle perdite derivanti dallo sfruttamento degli intangibili oggetto di opzione.

La soluzione adottata dall'Agenzia è quella di consentire l'utilizzo delle perdite derivanti dall'intangibile nei modi ordinari, a riduzione del reddito di impresa di periodo, salvo imporre il recupero di tali perdite a decurtazione del reddito agevolabile nel periodo in cui il bene intangibile comincerà a produrre il reddito.

La circolare 11/2016, nel confermare tale impostazione, ha ulteriormente specificato che la perdita del singolo Ip, anche per la parte relativa al periodo antecedente alla creazione dello stesso, deve essere memorizzata con il sistema di tracciatura a far data dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolativo. In altre parole, ritardare strumentalmente la presentazione dell'opzione non cancella le perdite pregresse che dovranno comunque essere considerate in diminuzione del reddito dell'intangibile prima di poter usufruire dell'agevolazione.

Operazioni straordinarie

L'articolo 5 del "decreto *patent box*" ha stabilito che, in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi di cui all'articolo 9.

La circolare 36/2015 aveva chiarito che non è da considerarsi abusiva l'operazione di fusione, scissione e conferimento di azienda a seguito della quale si allocano gli intangibili in capo a un'apposita entità (*Ip company*) anche quando questa comporta il mutamento di utilizzo da diretto a indiretto (mediante la concessione in uso) dei beni immateriali, con conseguente passaggio da procedura di *ruling* obbligatoria a facoltativa.

La circolare 11/2016 specifica ulteriormente che, nel caso di operazioni straordinarie che comportano la compenetrazione di aziende con attività sostanziali, dotate ciascuna di una propria struttura, comprensive di uno o più beni immateriali, l'avente causa può godere dell'agevolazione senza subire la penalizzazione prevista per i costi di acquisto degli Ip. Pertanto, se il dante causa

possiede, nell'ambito dell'azienda oggetto dell'operazione straordinaria, un Ip autoprodotta, il rispettivo costo non deve essere indicato al denominatore del *nexus ratio*.

Tale principio, che ha l'evidente intento di favorire le operazioni di riorganizzazione finalizzate a beneficiare del regime agevolativo, si applica anche alle operazioni straordinarie che abbiano a oggetto singoli beni immateriali e non aziende, ma limitatamente alle operazioni poste in essere entro il 30 giugno 2016 e tra società che, alla data del 31 dicembre 2014, appartenevano al medesimo gruppo societario.

4 - fine.

La **prima puntata** è stata pubblicata martedì 26 aprile

La **seconda puntata** è stata pubblicata giovedì 28 aprile

La **terza puntata** è stata pubblicata martedì 3 maggio

di

Mauro Faggion

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/regime-patent-box-4-nexus-ratio-perdite-fusioni>