

**Risposta n. 374/2021**

**OGGETTO:** Articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.  
Agevolazione Patent Box: perdite connesse alla gestione di marchi.

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

**QUESITO**

La società ALFA (in seguito anche l' "istante"), operante nel settore ....., rappresenta di aver sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate, in data ... ..2019, un accordo preventivo per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico in caso di utilizzo diretto di beni immateriali ai fini della disciplina "Patent Box" avente ad oggetto il marchio storico aziendale, nelle sue diverse declinazioni (marchi denominativi, figurativi e misti).

La società evidenzia che il predetto accordo all'articolo 3 dispone che lo stesso produce i suoi effetti dal periodo d'imposta nel quale è stata presentata l'istanza (2016) e per i quattro periodi di imposta successivi; pertanto, ai fini del calcolo del reddito agevolabile si considera il periodo 2016-2020.

In relazione al calcolo del reddito agevolabile l'istante ricorda che l'Agenzia nella circolare n. 11/E del 7 aprile 2016 al paragrafo 12 ha precisato che al fine di eliminare il disallineamento fra il momento in cui la società sostiene i costi di ricerca e sviluppo

dell'IP, e quindi genera perdite (tendenzialmente i primi anni), e quello in cui l'IP raggiunge la fase di maturità e genera pertanto ricavi (con una sostanziale riduzione dei costi sostenuti per realizzarlo), la perdita del singolo IP - anche per la parte relativa al periodo antecedente alla creazione dello stesso - dovrà essere memorizzata, con il sistema di tracciatura a far data dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolato. Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se il meccanismo di recapture delle perdite pregresse valga anche per i marchi.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Ad avviso della società, le indicazioni contenute nel paragrafo 12 della circolare n. 11/E del 2016 circa l'inclusione nella determinazione del reddito agevolabile anche delle perdite realizzate dai beni immateriali agevolati nei periodi d'imposta antecedenti all'efficacia dell'opzione per il regime Patent Box, deriva dalla necessità di eliminare il disallineamento fra il momento di sostenimento dei costi di ricerca e sviluppo dell'IP, il quale quindi genera perdite (tendenzialmente i primi anni), e quello in cui l'IP raggiunge la fase di maturità e genera ricavi (con una sostanziale riduzione dei costi sostenuti per realizzarlo).

Al riguardo, l'istante reputa che tale circostanza risulterebbe particolarmente evidente per alcune tipologie di aziende richiamate nella circolare stessa circolare n. 11/E del 2016 (aziende ad alta tecnologia, aziende farmaceutiche) e per specifiche categorie di beni immateriali (brevetti). Tale interpretazione secondo l'interpellante non è coerente con i marchi storici, i cui costi di valorizzazione risalgono ad esercizi pregressi, in quanto, i costi sostenuti negli esercizi interessati dal beneficio riguardano non attività di ricerca e sviluppo in senso stretto, ma spese ricorrenti per il deposito, la protezione dei propri marchi per aggredire nuovi mercati, le consulenze legali per contrastare opposizioni alla registrazione del marchio in alcuni Stati, il conseguimento di certificazioni secondo la normativa dei nuovi mercati e la partecipazione ad eventi

fieristici.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "legge di stabilità 2015"), e successive modificazioni (articolo 56 del d.l. n. 50 del 2017 e articolo 4 del d.l. n. 34 del 2019), prevede un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "Patent Box") per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Le modalità di attuazione del predetto regime sono state rese note con decreti emanati di concerto dal Ministro dello Sviluppo Economico e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (Decreto 30 luglio 2015 e Decreto 28 novembre 2017) e con Provvedimenti emanati dal Direttore dell'Agenzia (Provvedimento 10 novembre 2015; Provvedimento 1° dicembre 2015; Provvedimento 23 marzo 2016; Provvedimento 6 maggio 2016; Provvedimento 27 giugno 2016 e Provvedimento 30 luglio 2019).

Chiarimenti circa l'applicazione dell'agevolazione sono stati resi dall'Agenzia con circolari n. 36/E del 1° dicembre 2015, n. 11/E del 7 aprile 2016, n. 8/E dell'8 aprile 201, paragrafo 8, e n. 28/E del 29 ottobre 2020, e con risoluzioni n. 81/E del 27 settembre 2016, n. 28/E del 9 marzo 2017 e n. 81/E del 9 settembre 2019.

In relazione ai beni agevolabili si rammenta che il citato articolo 1, commi da 37 a 45 della legge n. 190 del 2014, originariamente comprendeva tra gli stessi anche i marchi d'impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, registrati o in corso di registrazione.

Tali beni immateriali sono stati successivamente esclusi dall'agevolazione dal menzionato articolo 56, anche se le modifiche apportate dallo stesso articolo 56 hanno consentito, a coloro che hanno esercitato l'opzione per i primi due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 e 2016), di continuare ad agevolare i marchi fino alla scadenza del quinquennio ovvero, se inferiore, fino al 30

giugno 2021

Ai fini del calcolo del contributo economico nella circolare n. 36/E del 2015, al paragrafo 2 è stato precisato che «L'impresa, in previsione di aderire al regime agevolato ovvero successivamente all'adesione, avrà l'onere di determinare il reddito prodotto dal bene immateriale che, soprattutto nelle fasi iniziali della ricerca, potrebbe risultare negativo. (...) nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifici che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, l'impresa in regime Patent Box rinvierà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Si chiarisce, inoltre, che nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo (perdita), derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa di periodo di periodo. I componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione. Si ritiene infine che le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "recapture" nell'ambito del medesimo regime di Patent Box, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi. Tali perdite saranno, quindi, computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento. Ne consegue che, in tali casi, la concreta fruizione della tassazione agevolata, sotto forma di variazione in diminuzione, avrà luogo nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigenza del regime del Patent box.»

Nella successiva circolare n. 11/E del 2016, al paragrafo 12, sempre ai fini del calcolo del contributo, è stato precisato che « (...) la perdita del singolo IP - anche per la parte relativa al periodo antecedente alla creazione dello stesso - dovrà essere

memorizzata, con il sistema di tracciatura a far data dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolato. L'esercizio dell'opzione, prima di produrre una variazione in diminuzione rappresentativa della misura dell'agevolazione, comporterà necessariamente una compensazione tra redditi e perdite formati nei periodi antecedenti l'opzione. Nel caso in cui nel periodo "ante opzione" siano presenti soltanto perdite fiscali, queste ultime dovranno essere abbattute dal reddito prodotto dallo stesso bene immateriale fino ad esaurimento delle stesse e senza limitazioni di natura temporale. (...).».

Nello stesso paragrafo viene poi esemplificato il calcolo dell'agevolazione con riferimento agli IP costituiti da "marchi" precisando che le eventuali perdite di un marchio realizzate negli esercizi 2015, 2016 e 2017 andranno ad azzerare il reddito agevolabile prodotto dallo stesso marchio negli anni 2018 e 2019. Nel medesimo documento di prassi si rammenta che «L'articolo 7 del decreto Patent Box dettaglia le modalità di determinazione del reddito agevolabile ascrivibile all'utilizzo dei beni immateriali oggetto di incentivazione, distinguendo l'utilizzo diretto dalla concessione in uso.

Nel caso di utilizzo diretto, il comma 3 di tale articolo prescrive che, per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione, deve essere individuato il reddito agevolabile (definito, dalla norma primaria e dal decreto attuativo, anche come contributo economico o, dalla relazione illustrativa al decreto attuativo, come reddito figurativo) che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita.

Nel caso di concessione in uso (utilizzo indiretto), il comma 2 dell'articolo 7 del decreto Patent Box dispone che il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.».

Con particolare riferimento allo sfruttamento diretto nel medesimo documento di prassi si precisa che reddito (o perdita) figurativo ascrivibile al singolo IP «è il risultato del "conto economico 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 materiale ceduto o del servizio prestato e, per la parte delle componenti negative, della sommatoria di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento del bene immateriale medesimo». Alla luce di quanto sopra rappresentato, i costi descritti in istanza risultano inclusi, in linea di principio, tra i menzionati costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento degli IP, con la conseguenza che anche in relazione alla fattispecie qui in esame («marchi storici»), l'impresa che nel periodo d'imposta 2015 verifica che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, rinvia gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**