

**Risposta n. 821/2021**

**OGGETTO:** Articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Applicazione del regime del Patent box alle somme ricevute a titolo di risarcimento danni.

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

**QUESITO**

La società X Spa dichiara di operare nel settore della componentistica auto e nello specifico nel settore della progettazione, sviluppo, produzione e commercializzazione di sistemi alimentazione, controllo e propulsione per veicoli a bassissimo impatto ambientale.

Nell'ambito della propria attività la Società fa presente di avere avviato un contenzioso nel 2014 avverso la società Y (di seguito anche Y) per utilizzo improprio del brevetto XXXX e di aver siglato a titolo di risarcimento, in data XX aprile 2021, un "*license agreement*" con Y, con il quale è stata concessa a quest'ultima, retroattivamente, una licenza ("*license fee*") non esclusiva e irrevocabile per un periodo indefinito per l'utilizzo del brevetto in questione.

X prosegue precisando che tale contratto prevederà il pagamento a suo favore, *una tantum*, di un canone di licenza forfettario di .... Euro che comprende qualsiasi utilizzo passato, presente o futuro del brevetto XXXX . Lo stesso contratto prevede,

altresì, il pagamento di una somma di ... Euro da parte di Y a titolo di rimborso di spese legali in favore della Società (... Euro relativi ai procedimenti di contraffazione e .... Euro relativi ai procedimenti di nullità).

Tanto premesso la Società dichiara di voler fruire, in relazione al reddito derivante dalla concessione in uso a Y del predetto brevetto, del regime del Patent Box esercitando la relativa opzione nel Modello Redditi 2022.

A tal fine, nel dichiarare non rientrante tra le micro-imprese di cui all'articolo 2435-*ter* del codice Civile e di redigere il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, chiede di sapere:

a) quale sia il corretto periodo d'imposta nel quale assoggettare ad imposizione il provento derivante dalla concessione in uso a Y del brevetto XXXX, come da accordo siglato in data XX aprile 2021;

b) se tutte le somme da incassare in forza del menzionato contratto, canone di licenza forfettario di Euro .... e rimborso spese legali, possano essere considerate come reddito agevolabile ai fini del "*patent box*" per utilizzo indiretto del bene immateriale, ovvero, se le somme relative ai rimborsi delle spese legali debbano essere considerate a riduzione dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti connessi al brevetto agevolato;

c) se le indennità in questione possono essere considerate ai fini del regime in esame nel periodo di imposta 2021, anno in cui si verificano i requisiti per la loro contabilizzazione e tassazione, esercitando la relativa opzione Patent Box nel Modello Redditi 2022;

d) se la tracciatura dei costi qualificati e complessivi ai fini del calcolo del "*Nexus Ratio*" ai sensi dell'articolo 9 comma 6, lettera b) del Decreto "*Patent Box*" 30 luglio 2015 (di seguito, Decreto "*Patent Box*") debba considerare solo quei costi sorti dal 2015 in poi, ovvero se ai sensi dell'articolo 9 comma 6 lettera a) dello stesso Decreto debba considerare solo i costi sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi di imposta precedenti; se le spese legali che

trovano copertura nella somma di ..... Euro corrisposta in favore della Società a titolo di rimborso possano rientrare nel calcolo del "*Nexus Ratio*".

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

La società prospetta le seguenti soluzioni, in relazione:

a) alle somme previste nel contratto di "*license agreement*" tra la Società e Y, evidenzia che lo stesso è stato siglato il XX aprile 2021 e che le somme pattuite sono state corrisposte nel mese di Giugno 2021. Ciò stante ritiene che in quanto società OIC adopter, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016 informa il bilancio ITA GAAP, il componente di reddito in esame possa trovare riconoscimento fiscale nel periodo di imposta 2021. Una diversa soluzione non sarebbe coerente ad avviso della società atteso che ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, l'esercizio di competenza è il 2021, ovvero l'esercizio in cui è divenuta certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare. Ne consegue che ai fini IRES ed IRAP le somme previste dal contratto devono considerarsi componenti positivi del reddito di impresa conseguito da X nel periodo di Imposta 2021;

b) ai compensi previsti nel contratto di *license* stipulato con la società Y, ritiene che rientrano nella disciplina del "*Patent Box*", in quanto sono soddisfatti entrambi i requisiti richiesti dall'agevolazione: il reddito agevolabile origina dall'utilizzo del un bene immateriale, essendo incontrovertibile che senza il brevetto l'istante non avrebbe mai potuto incassare nessuno degli importi oggetto del contratto con Y; la società ha sempre svolto attività di ricerca e sviluppo sia in termini di tutela che di sviluppo del brevetto. A sostegno di tale soluzione osserva che l'articolo 7, comma 1, del DM 28 novembre 2017 prevede che rientra nell'ambito applicativo dell'opzione "*Patent Box*": "*a) la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6*" e al successivo comma 4 dello stesso articolo dispone che "*l'opzione ha ad oggetto anche le somme ottenute come risarcimento e come*

*restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali di cui all'articolo 6 e per violazione dei diritti sugli stessi".* Con riferimento alle somme riconosciute a titolo di rimborso di spese legali (...000Euro relative ai procedimenti di contraffazione e ...000 Euro relativi ai procedimenti di nullità) la società ritiene, anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 2017, che queste debbano essere considerate in riduzione dei componenti positivi come costi rilevanti diretti e indiretti connessi al brevetto agevolato, indipendente dalla loro contabilizzazione. Peraltro, l'istante osserva che poiché il rimborso di tali spese implica che economicamente la Società non rimane incisa dalle spese legali fino a concorrenza degli importi rimborsati, il costo effettivamente dedotto, da portare in riduzione dei componenti positivi derivanti dall'utilizzo dell'IP, è quello al netto del rimborso ricevuto;

c) alla contabilizzazione delle somme derivanti dal contratto di "*license agreement*", in base ai principi contabili nazionali, la società precisa che avviene nel periodo di imposta 2021, pertanto ritiene, che un'interpretazione sistematica e coerente porti a concludere che si possa considerare il risarcimento ricevuto nel calcolo del contributo economico del brevetto per il periodo di imposta 2021. A tal fine, la Società è dell'avviso di dover esercitare l'opzione "*Patent Box*" e fare la relativa variazione in diminuzione nel Modello Redditi SC 2022 ed IRAP 2022 relativi al periodo di imposta 2021;

d) alla tracciatura dei costi qualificati e complessivi ai fini del calcolo del "*Nexus Ratio*" l'istante ritiene di ricadere nell'articolo 9, comma 6, lettera b) del Decreto Patent Box, secondo cui "*a partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello di efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 37 e seguenti della legge di stabilità, i costi di cui al comma 1 sono quelli sostenuti nel periodo di imposta in cui le presenti disposizioni trovano applicazione e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale*". A tale proposito nel richiamare i chiarimenti contenuti nella citata

circolare n. 11 /E circa la rilevanza dei costi ai fini del "*Nexus Ratio*", ritiene che con riferimento ai costi qualificati e complessivi del Brevetto Industriale XXXX ai fini del calcolo del Nexus Ratio, debba considerare solo i costi sorti dal 2015 in poi, e non quelli sostenuti in esercizi precedenti. Inoltre, il rapporto dovrà essere determinato per il brevetto in esame separatamente e distintamente dal "*Nexus Ratio*" relativo ad eventuali altri beni immateriali agevolati (o non agevolati) detenuti dalla società; alle spese legali rimborsate, la società ritiene che fino a concorrenza del rimborso ricevuto tali spese non debbano rientrare nel calcolo del "*Nexus Ratio*" poiché la società stessa non ne è rimasta incisa.

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

In via preliminare, si rappresenta che la risposta che segue è resa nel presupposto che il brevetto oggetto di sfruttamento, acquistato in data 24 novembre 2009, soddisfi i requisiti per rientrare tra quelli di cui all'articolo 6 del decreto attuativo del 28 novembre 2017 (di seguito "Decreto attuativo"), che sostituisce il decreto 30 luglio 2015, attuativo dei commi da 37 a 45 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n.190, istitutivo del "*Patent Box*", che definisce i beni immateriali agevolabili. Al riguardo, resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

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.

Ai fini del calcolo del contributo economico nella circolare n. 36/E del 2015, al paragrafo 2 è stato precisato, tra l'altro 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. (...) I componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo (...).»*

Nella successiva circolare n. 11/E del 2016, al paragrafo 6.2 ai fini della determinazione del reddito agevolabile in caso di utilizzo indiretto, è stato precisato che *« Il reddito agevolabile derivante dalla concessione in uso del bene immateriale è determinato dai relativi canoni diminuito dei costi, diretti ed indiretti, fiscalmente riconosciuti ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta. Tra i componenti positivi di reddito da considerare nel computo, oltre ai canoni derivanti dalla concessione in uso del bene, rientrano anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali per i quali si esercita l'opzione e per violazione dei diritti sugli stessi. (...).*».

Nello stesso documento di prassi al paragrafo 6.4 in relazione alla determinazione dei costi diretti e indiretti da portare in diminuzione dei canoni di concessione, è stato precisato che *«Per costi diretti si intendono tutti i costi imputabili*

*in maniera certa ed univoca al "costo di produzione" del singolo IP. (...). Si tratta di costi che hanno una relazione specifica con l'IP considerato (naturalmente correlabili). Sono, invece, "indiretti" quei costi imputabili all'IP secondo criteri di comunanza ovvero indirettamente mediante un processo di ripartizione. Per questa tipologia di costi manca una relazione specifica con l'IP considerato. Si tratta di quei costi che risultano comuni a più beni immateriali quali i costi di tipo amministrativo, utilizzo di attrezzature o macchinari condiviso da altre commesse, le spese relative agli immobili, ecc. (...). Resta fermo che, in termini quantitativi, i costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito agevolabile di un determinato periodo d'imposta sono pari a quelli fiscalmente deducibili nel medesimo periodo d'imposta in base alle disposizioni del TUIR.»*

Al paragrafo 9 della circolare in commento con riferimento al "*Nexus Ratio*" ovvero al coefficiente da applicare alla quota di reddito agevolabile, rappresentato dal rapporto tra i costi di ricerca e sviluppo riferibili al bene immateriale agevolabile e i costi complessivi relativi allo stesso bene calcolato, ai sensi dell'articolo 9, commi da 2 a 5 del Decreto "*Patent Box*", è stato precisato, tra l'altro, che « *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. Secondo il citato documento OCSE, infatti, le spese che non sono totalmente deducibili nell'anno in cui esse sono state sostenute perché sono state capitalizzate saranno considerate nella loro interezza ai fini del nexus ratio a partire dall'anno in cui esse sono state sostenute. Si ritiene che il riferimento ai costi sostenuti porti ad escludere l'applicazione del criterio di cassa ai fini della individuazione dei costi da indicare nel rapporto nexus. Occorre, quindi, fare riferimento ad un criterio di competenza.»*

Si rammenta, infine, che nel paragrafo 10 della circolare in esame è stato precisato che ai fini della tracciatura dei costi da considerare ai fini del "*Nexus Ratio*" «*A partire dall'anno di imposta 2018, occorre prendere in considerazione, per singolo*

*bene immateriale agevolabile, i costi sostenuti dall'anno di imposta 2015. (...) laddove l'azienda sia in grado di determinare il nexus ratio analitico relativo ai beni agevolabili già entro la chiusura del primo esercizio di decorrenza dell'opzione (esercizio 2015) - trattandosi di un dato di maggiore dettaglio rispetto a quello "minimo" previsto dalla normativa di riferimento - (...) il contribuente potrà mantenere nel calcolo del nexus ratio analitico calcolato a partire dal 2018 anche i dati analitici relativi al triennio 2012-2014. A regime, ovvero a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della normativa in commento, i costi del rapporto sono, per tutti i soggetti, quelli sostenuti nei periodi d'imposta in cui trovano applicazione le presenti disposizioni e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale indicato nell'articolo 6. Il sistema del nexus fa riferimento ad un approccio additivo in quanto prende in considerazione, sia al numeratore che al denominatore, tutte le spese sostenute dall'impresa nel corso del periodo di vita del bene immateriale, comprese quelle sostenute prima della creazione del bene medesimo.»*

Tanto premesso, con riferimento ai quesiti posti dall'istante si ritiene quanto segue.

a) Ai sensi dell'articolo 88, comma 3, lettera a), del TUIR, costituiscono sopravvenienze attive «*le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lettera f) del comma 1, dell'articolo 85 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86*». Il predetto articolo, al comma 1 nel definire le sopravvenienze attive nulla dispone circa l'individuazione del periodo d'imposta di competenza. Ne consegue che la regola di imputazione temporale della sopravvenienza attiva propria deve ricercarsi in quelle di carattere generale che sovrintendono alla determinazione del reddito d'impresa, di cui all'art. 109, comma 1, del TUIR, il quale stabilisce che i componenti positivi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza. Nel caso in esame la società istante dichiara di non rientrare tra le micro imprese di cui all'articolo 2345-ter del codice



civile. Al riguardo si osserva che l'articolo 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche «per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili». Lo stesso articolo 13-bis ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-bis, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, «*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38*». In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*. Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*). In relazione a quanto precede, poiché per i soggetti diversi dalle microimprese l'imputazione fiscale segue la corretta imputazione di bilancio, se il bilancio è redatto correttamente le imputazioni effettuate possono trovare riconoscimento fiscale. Nel caso in esame, quindi, i corrispettivi derivanti dal "*licence agreement*" se correttamente imputati nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2021 assumeranno rilevanza ai fini IRES e IRAP nel medesimo esercizio di imputazione.

b) Ai sensi dell'articolo 7, comma 1 del Decreto "*Patent Box*", «*Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione: (i) la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6; (...)*». Il successivo comma 2 dispone che «*Nel*

*caso di cui al comma 1, lettera (i) 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.»* Il caso oggetto del presente interpello rientra nell'ambito della fattispecie di utilizzo indiretto di cui al comma 1, lettera a) dell'articolo 7 del Decreto attuativo e, pertanto, ai sensi del successivo comma 2, nella determinazione della componente positiva che costituisce il reddito agevolabile, occorre valutare se le poste percepite dalla società istante che scaturiscono, in senso lato, dall'utilizzo del bene immateriale, possano essere ricondotte nell'ambito dei "canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali" ovvero delle somme percepite ai sensi del comma 4 dell'articolo 7 dello stesso decreto.

Al riguardo dall'istanza emerge che a seguito dell'utilizzo improprio da parte di Y, di un brevetto di X, quest'ultima è ha citato in giudizio Y e il Tribunale adito l'ha condannato al pagamento di un risarcimento che nella fattispecie si è concretizzato nella stipula del "*licence agreement*" tra le due società, mediante il quale la società istante concede in licenza a Y retroattivamente una licenza non esclusiva e irrevocabile per un periodo indefinito di utilizzare il brevetto in parola per gli usi indicati nel contratto. Nel medesimo documento, allegato all'istanza, al punto 3 "*Consideration*" sono fissate le condizioni economiche che prevedono il pagamento da parte di Y di una canone di licenza forfettario oltre ai rimborsi delle spese legali.

In sostanza, la citata somma forfettaria, pari a ....., è percepita a fronte della licenza d'uso di un brevetto che secondo quanto disposto dal citato articolo 7, comma 2, del Decreto "*Patent Box*" costituiscono canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali. Pertanto si ritiene che la stessa, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti riferibili al bene immateriale, costituisce il reddito agevolato.

Per quanto concerne le somme oggetto di rimborso, rappresentate dalle spese legali sostenute dall'istante, si condivide la soluzione prospettata dall'istante secondo la quale il rimborso di tali spese implica che economicamente la Società non rimane incisa dalle spese legali fino a concorrenza degli importi rimborsati e, quindi, il costo

effettivamente dedotto, da portare in riduzione dei componenti positivi derivanti dall'utilizzo dell'IP, è quello al netto del rimborso ricevuto. Va da sé che le spese in parola, in quanto considerate non sostenute dalla Società, non concorrono al calcolo del *nexus ratio*, come precisato anche nella successiva lettera e).

c) Nella risposta al punto a) è stato precisato che l'imputazione contabile effettuata secondo corretti principi contabili assume anche rilevanza fiscale. Ne consegue che se la somma forfettaria percepita dalla società istante concorre alla determinazione del reddito nell'esercizio 2021, la stessa potrebbe in teoria fruire dell'agevolazione "*Patent Box*" nell'esercizio 2021, nel presupposto che nel Modello di dichiarazione del redditi 2022 possa essere esercitata la relativa opzione che costituisce la condizione per la fruizione del beneficio in parola. A tal riguardo, si evidenzia tuttavia che l'articolo 6 del decreto-legge n. 146 del 2021 ha abrogato le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014; per tale motivo, si ritiene che la predetta opzione relativa al periodo d'imposta 2021 non possa essere allo stato esercitata.

d) In relazione ai costi qualificati e complessivi del Brevetto in esame, rilevanti ai fini del "*Nexus Ratio*", si ritiene che alla luce dei chiarimenti resi nella circolare n. 11/E e sopra richiamati, occorra far riferimento ai costi sorti dopo il 2015 laddove prima di tale data non vi era una tracciatura analitica dei costi. Resta fermo che tra i costi del denominatore sarà da includere sempre, anche se sostenuto in un periodo precedente al 2015, quello relativo all'acquisto del brevetto in quanto si tratta di un costo analitico riferibile al bene immateriale agevolabile, espressamente previsto nel rapporto del "*Nexus Ratio*". Come ricordato nella circolare in commento, il sistema del *nexus* fa riferimento ad un approccio additivo in quanto prende in considerazione, sia al numeratore che al denominatore, tutte le spese sostenute dall'impresa nel corso del periodo di vita del bene immateriale, comprese quelle sostenute prima della creazione del bene medesimo. Ne consegue che non può essere escluso da tale rapporto il costo sostenuto per l'acquisto del bene o dell'uso in

concessione.

e) Con riferimento alle spese legali sostenute dalla società istante e rimborsate dalla Y a X Srl, si ritiene che ai fini del "*Nexus Ratio*" le stesse non assumano rilevanza tra i costi nei limiti dell'importo rimborsato, in quanto, non costituiscono spese delle quali resta incisa l'istante. Ciò implica che le predette spese saranno da considerare ai fini del predetto rapporto, per la parte eccedente quelle oggetto di rimborso.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**