

Risposta n. 200/2023

OGGETTO: Regime agevolativo cd. Patent Box di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014. Il cosiddetto meccanismo di "recapture" delle perdite generate in vigenza del regime del Patent Box ai fini della determinazione dell'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP.

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

QUESITO

La società ALFA, che svolge l'attività di produzione e commercio di prodotti lattiero caseari, fa presente che in data 31 dicembre 2020 ha avuto effetto la fusione per incorporazione della società BETA, la quale a sua volta ha sottoscritto con l'Agenzia delle entrate, in data ..., un "Accordo di Patent Box" per il quinquennio 2016-2020, ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014.

Per effetto della suddetta fusione, la società istante è subentrata a BETA in ogni rapporto giuridico attivo e passivo, compresi i beni intangibili oggetto dell'agevolazione

in esame, cui è connessa la facoltà di determinare l'extra-reddito per il quinquennio 2016-2020, attraverso la presentazione telematica delle relative dichiarazioni integrative.

Come precisato nell'interpello, il bene intangibile oggetto del suddetto Accordo stipulato con la DRE Lombardia "riguarda un know-how di processo tecnico-industriale, il cui utilizzo è riferibile all'interrezza dei ricavi di gestione caratteristica di BETA".

In base al contenuto dell'Accordo, in particolare, risulta che il conteggio dell'extra-reddito agevolabile (cioè il reddito attribuibile agli asset immateriali oggetto di agevolazione), alla data del 31.12.2017, porta ad un risultato negativo, pari a - L'accordo evidenzia altresì che la società BETA ha un EBIT civilistico (reddito operativo aziendale) positivo pari a euro ... e che ha valorizzato l'extra-reddito ai fini del Patent Box con il cd. metodo del Residual Profit Split (RPS) previsto dalla Linee Guida OCSE e dalla prassi amministrativa italiana, individuando le funzioni core di "produzione" e di "distribuzione", procedendo alla loro valorizzazione e decurtando da tale loro valorizzazione quella del marchio, giungendo così al suddetto risultato negativo. Come precisato nell'istanza, tale bene intangibile è stato valorizzato applicando all'EBIT - decurtato della valorizzazione delle funzioni core - la percentuale dei costi sostenuti da BETA a sostegno del marchio stesso rispetto al totale dei costi di ricerca e sviluppo costituenti l'IP Box.

Dal contenuto dell'Accordo si evince, altresì, che l'extra-reddito agevolabile, conteggiato alla data del 31.12.2018, sempre con riferimento a BETA, porta ad un risultato positivo, pari a euro

Con riferimento all'applicazione del regime agevolativo in esame, la società fa rinvio ai chiarimenti forniti con la circolare n. 36/E del 2015, laddove è stato

precisato che lo sfruttamento economico dei beni immateriali può comportare, anche solo temporaneamente, che i costi eccedano i ricavi, generando in tal modo una perdita anziché un reddito. Sul punto, è stato chiarito che, nel caso in cui lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, l'impresa rinvia gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene risulti produttivo di reddito. Inoltre, 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 concorrono alla formazione del reddito d'impresa di periodo, in quanto i componenti positivi e negativi, ascrivibili al bene immateriale, concorrono in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione. Nella medesima circolare, infine, vengono forniti chiarimenti sul cosiddetto "meccanismo di recapture" delle perdite generate in vigenza del regime del Patent, in base al quale le perdite devono essere recuperate nel momento in cui il bene immateriale comincia a produrre redditi. Tali perdite saranno, infatti, 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.

Tutto ciò premesso, al fine di determinare l'extra-reddito derivante dall'utilizzo diretto dell'IP per il periodo d'imposta 2018, la società istante chiede chiarimenti sull'applicabilità o meno al caso di specie del cosiddetto meccanismo di "recapture delle perdite" - di cui al punto 2 della circolare n. 36 del 1° dicembre 2015 e al punto 12 della circolare n. 11 del 7 aprile 2016 - tenuto conto che, per l'anno precedente (2017),

la determinazione dell'extra-reddito riferibile all'incorporata BETA ha portato ad un risultato negativo.

Secondo la società istante, in particolare, né la normativa primaria né la normativa secondaria precisano espressamente come determinare il conteggio dell'agevolazione in caso si verifichi la situazione descritta nell'interpello (per l'anno 2018), in base alla quale, con riferimento all'esercizio precedente, "i ricavi derivanti dagli intangibili agevolati eccedano i costi di ricerca e sviluppo connessi agli stessi (quindi i beni immateriali non determinino di per sé una perdita), nel contempo l'extra-reddito (calcolato con il metodo del PSM) risulti negativo".

In sostanza - come meglio precisato con documentazione integrativa acquisita con nota prot. R.U. 324051 del 22 novembre 2021 - con riferimento alla problematica riguardante i criteri di determinazione della "perdita da patent box", la società chiede conferma del fatto che "sono assoggettati al meccanismo del recapture delle "perdite da Patent Box" solo i valori negativi eventualmente emergenti dal confronto fra i costi (direttamente connessi all'intangibile di cui all'art. 8 del decreto del ministro dello sviluppo economico del 28.11.2017) e i ricavi (generati con l'impiego degli intangibili)" e non quelli negativi emergenti dall'applicazione del metodo RSPM".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che il cd. meccanismo di "recapture delle perdite", come descritto dalla prassi ministeriale citata nell'interpello, sia applicabile solo ove, in un determinato periodo d'imposta oggetto di accordo preventivo, i costi di cui all'articolo 8

del DM 28.11.2017, come rielaborati nel cd. IP Box, eccedano i ricavi conseguiti con il concorso dell'intangibile agevolato, generando un risultato negativo.

Per quanto riguarda, invece, il valore negativo eventualmente derivante, come nel caso prospettato, dal conteggio dell'RPSM, la società sottolinea che lo stesso non deve essere considerato una "perdita da patent box" e che, di conseguenza, non comporta, negli anni successivi di validità dell'opzione, l'applicazione del "meccanismo di recapture".

Nel caso di specie, come sottolineato dalla società, è evidente come il risultato negativo al 31 dicembre 2017 non derivi dall'eccesso di costi riferibili al bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili. In particolare, con riferimento all'esercizio 2017, i costi riferibili all'intangibile agevolato (know how) ai sensi dell'articolo 8 del DM 28.11.2017, pari a euro ..., sono di gran lunga inferiori rispetto ai ricavi conseguiti dalla società grazie al medesimo intangibile (pari a ...).

Inoltre, il risultato negativo corrispondente all'extra reddito agevolabile, pari a euro ..., non deriva dalla presenza di costi riferibili agli intangibili in misura eccedente rispetto ai ricavi sviluppati con il concorso degli intangibili medesimi, ma esclusivamente dalla valorizzazione dell'extra-reddito al 31 dicembre 2017, determinata tramite l'RPSM, di cui all'Accordo preventivo, con il quale la società ha determinato il contributo economico del know-how. Di conseguenza, tale risultato negativo non rappresenta una perdita da patent box cui applicare il meccanismo del recapture.

Pertanto, considerato che per la società ALFA (incorporata) non sussiste, in nessuna delle annualità comprese tra il 2016 e il 2018, una situazione per cui i costi, di cui all'articolo 8 del DM 28.11.2017, eccedono i ricavi, nella fattispecie rappresentata, il meccanismo di recapture delle "perdite da Patent Box " non trova applicazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istanza di interpello in esame ha ad oggetto una richiesta di chiarimenti relativa alle modalità di determinazione delle "perdite da Patent Box", al fine di stabilire se, nella specifica fattispecie descritta, con riferimento all'anno d'imposta 2018, sia applicabile o meno il cosiddetto "meccanismo di recapture" delle perdite stesse, tenuto conto che nell'esercizio precedente l'extra-reddito, calcolato con il metodo del PSM, risulta negativo, ancorché i ricavi derivanti dagli intangibili agevolati eccedano i costi di ricerca e sviluppo connessi agli stessi e quindi i beni immateriali, come sostenuto dalla società, non avrebbero determinato di per sé una perdita. In particolare, secondo la società, il risultato negativo riferibile all'esercizio 2017 non deriverebbe dall'eccesso di costi riferibili al bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, in quanto "i costi riferibili all'intangibile agevolato (know how) ai sensi dell'articolo 8 del DM 28.11.2017, pari a euro ..., sono di gran lunga inferiori rispetto ai ricavi conseguiti dalla società grazie al medesimo intangibile (pari a ...)". Il risultato negativo deriverebbe, in particolare, secondo l'interpellante, esclusivamente "dalla valorizzazione dell'extra-reddito al 31 dicembre 2017, determinata tramite l'RPSM di cui all'Accordo preventivo, con il quale la società ha determinato il contributo economico del know-how. Di conseguenza, tale risultato negativo non rappresenta una perdita da patent box cui applicare il meccanismo del recapture".

Al riguardo, la soluzione proposta non è condivisibile per le ragioni di seguito illustrate.

Come noto, l'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "legge di stabilità 2015"), successivamente modificato ed integrato, ha introdotto

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.

Per completezza, si fa presente che, a decorrere dalla data di entrata in vigore (22 ottobre 2021) del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215, i citati commi da 37 a 45 del citato articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono stati abrogati.

Le modalità di attuazione del predetto regime sono state disciplinate 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, d'ora in avanti entrambi chiamati anche Decreto Patent) 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).

Quanto al meccanismo di funzionamento, l'agevolazione è fruibile mediante una variazione in diminuzione, da operare ai fini IRPEF o IRES, nonché ai fini IRAP, per la cui determinazione è necessario:

1. individuare il "reddito agevolabile" derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale, ai sensi dell'articolo 7 del decreto Patent Box;

2. calcolare il c.d. nexus ratio, dato dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi, ai sensi dell'articolo 9, commi da 2 a 5 del medesimo decreto;

3. determinare la "quota di reddito agevolabile", prevista dall'articolo 9, comma 7 del decreto, moltiplicando il reddito agevolabile per il nexus ratio, la quale non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50 per cento del relativo ammontare.

I principali chiarimenti circa l'applicazione dell'agevolazione sono stati resi dall'Agenzia delle entrate con circolari n. 36/E del 1° dicembre 2015, e n. 11/E del 7 aprile 2016.

Ciò posto, con specifico riferimento alla problematica in esame, relativa alle "perdite da Patent Box", con la citata Circolare n. 36 del 2015 (par. 2) è stato chiarito che lo sfruttamento economico dei beni immateriali può comportare, anche solo temporaneamente, che i costi eccedano i ricavi, generando in tal modo una "perdita" anziché un "reddito". Di conseguenza, pur in assenza di una specifica previsione in merito al trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali, in via interpretativa si è ritenuto coerente con il meccanismo applicativo dell'agevolazione prevedere che, nel caso in cui l'impresa in regime Patent Box verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, la stessa rinvii gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sia produttivo di reddito.

È stato chiarito, 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 concorrano alla formazione del reddito d'impresa di periodo, nella misura in cui i medesimi componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, in modo ordinario, alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione.

Il medesimo documento di prassi ha stabilito, inoltre, che le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box siano recuperate, nell'ambito del medesimo regime di Patent Box, attraverso il cosiddetto meccanismo di "recapture", nel momento in cui il bene immateriale comincia a produrre redditi. In tal modo, le eventuali perdite sono 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 dell'agevolazione sotto forma di "variazione in diminuzione", avviene, di fatto, nel momento in cui il bene immateriale genera redditi, depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigenza del regime del Patent box.

Secondo le indicazioni contenute nella successiva circolare n. 11/E del 2016 (par. 6 e 6.1), nel caso di utilizzo diretto, per ciascuno dei beni immateriali oggetto dell'opzione, deve essere individuato il "reddito agevolabile", (definito anche come "contributo economico" o anche "reddito figurativo") che ha concorso algebricamente a formare il reddito complessivo o la perdita nell'ambito dell'attività d'impresa.

In sostanza, il "contributo economico" consiste nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo (o nella perdita complessiva), che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso.

Tale reddito (o perdita) figurativo 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;

- 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.

Come precisato nel medesimo documento di prassi, nella determinazione del contributo economico si fa riferimento ai dati contabili, così come rilevati nei conti economici predisposti ai fini del bilancio di esercizio redatto in base ai principi contabili di riferimento, tenendo comunque presente le eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, effettuate ai fini fiscali, in particolare ai fini IRES. In ogni caso, nelle ipotesi di utilizzo diretto dei beni immateriali oggetto di agevolazione, i criteri e metodi di determinazione del contributo economico al reddito di impresa sono stabiliti, come nel caso in esame, mediante l'accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate.

Ciò premesso, nella fattispecie prospettata nell'interpello, il conteggio del "reddito agevolabile" - composto, conformemente al contenuto dell'Accordo, dai componenti positivi di reddito impliciti (ricavi derivanti dall'utilizzo del bene immateriale) al netto dei costi diretti e indiretti afferenti allo specifico ramo d'azienda virtuale che detiene i beni intangibili - ha portato:

- con riferimento all'anno d'imposta 2017, ad un risultato negativo (pari a - EURO);

- con riferimento all'anno d'imposta 2018; ad un risultato positivo (pari a ... EURO).

Come si evince dal predetto Accordo, con riferimento all'anno 2017, le modalità di determinazione dell'agevolazione hanno portato ad un risultato negativo, cioè ad una "perdita da Patent Box". Detta perdita, come chiarito sopra, ha concorso alla formazione del reddito d'impresa di periodo (2017) nella misura in cui i medesimi componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale hanno concorso in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa del medesimo periodo.

Come sopra ricordato, le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box vanno recuperate, fino al loro completo esaurimento, nell'ambito del medesimo regime agevolativo, attraverso il cosiddetto meccanismo di "recapture", ad abbattimento del reddito lordo agevolabile dal periodo in cui questo reddito sarà conseguito e fino a capienza dello stesso, senza limitazioni di natura temporale.

Nel caso di specie, pertanto, la perdita prodotta con riferimento all'anno 2017 deve essere recuperata ad abbattimento dei redditi lordi agevolabili prodotti negli anni successivi, a cominciare dal periodo d'imposta 2018, fino al completo esaurimento. Di conseguenza, la concreta fruizione dell'agevolazione sotto forma di "variazione in diminuzione" potrà avvenire solo nel momento in cui i redditi generati dal bene immateriale saranno completamente depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigenza del regime del Patent box.

Tutto ciò considerato, con riferimento al predetto periodo d'imposta 2018, la società istante non potrà operare alcuna variazione in diminuzione per effetto dell'agevolazione, in quanto per tale periodo d'imposta opera il meccanismo di recupero della perdita maturata nel precedente periodo.

Per completezza, si precisa, infine, che i criteri di valorizzazione delle componenti relative al bene intangibile e i metodi applicabili ai fini della determinazione delle cosiddette "perdite da Patent box" sono i medesimi applicati ai fini della determinazione dell'eventuale "reddito agevolabile" (anche definito come "contributo economico" o "reddito figurativo"), così come condivisi con l'Amministrazione finanziaria in sede di stipula dell'Accordo preventivo.

Come ampiamente chiarito con i citati documenti di prassi, infatti, qualora le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo, cioè ad una perdita - derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili - tali perdite concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito d'impresa di periodo, in quanto i medesimi componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, in modo ordinario, alla determinazione del reddito d'impresa di periodo, anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**