

Risposta dell'Agenzia delle entrate sul calcolo del nexus ratio sui costi rilevanti

# Patent box al 100% per i gruppi

## Non si tiene conto delle royalty pagate tra le società

ROSA BIANCOLLIE  
FRANCESCO SPURIO

Il nexus ratio, il coefficiente per cui viene moltiplicata l'agevolazione patent box, non deve tener conto delle royalties pagate da una società alla sua controllante se il marchio è detenuto, in piena titolarità, dal momento in cui sono sostenuti i costi rilevanti. La risposta a istanza di interpello 137/2022, pubblicata lo scorso 21 marzo, si esprime sull'art 6 del decreto ministeriale 1° marzo 2018, che detta regole specifiche per i soggetti aderenti al patent box in consolidato fiscale. La norma è relativa alla "prima versione" dell'agevolazione, introdotta dalla Legge di stabilità 2015. Anche se trattasi di disciplina sostituita dal "nuovo" regime, di cui al cd decreto fiscale 2021, il chiarimento resta rilevante, anche in considerazione dell'apposita disciplina transitoria, che mantiene in

vigore il regime originario fino al 2024. La prima versione del patent box permette di detassare del 50% (30% per il 2015 e 40%) i redditi d'impresa, derivanti da una serie di beni intangibili indicati dalla legge, tra cui (fino al 2019 per le istanze presentate nel 2015 e nel 2016) i marchi d'impresa. Il beneficio fiscale si manifesta tramite una variazione in diminuzione del reddito imponibile ai fini Ires e Irap. Per determinare la quota di reddito agevolabile che non concorre alla formazione del reddito di impresa, il valore del contributo economico riconosciuto ai beni immateriali viene rapportato al cd nexus ratio (che rappresenta il coefficiente tra i costi in ricerca e sviluppo "qualificati" e quelli di ricerca e sviluppo "complessivi"). In linea generale, il nexus ratio va determinato indicando al denominatore del rapporto i costi complessivi, ossia quelli "qualificati" derivanti dal bene immateriale agevolato, oltre a:

i) costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa; ii) eventuali costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta.

Nel caso di soggetto aderente al patent box e al consolidato, il citato art. 6 fornisce una specifica interpretazione del concetto di "costi di acquisizione", escludendone i costi sostenuti dall'impresa per l'acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale agevolato già acquisito a titolo originario da società consolidate e perfettamente integrate nel gruppo d'impresa (in virtù di rapporti partecipativi totalitari). In sostanza, dal chiarimento dell'art 6 emerge che il nexus ratio non terrà in considerazione le spese di acquisizione (in licenza)

del bene immateriale se: a) i requisiti del possesso della partecipazione totalitaria e della tassazione consolidata sussistono ininterrottamente a partire dall'esercizio in cui sono sostenuti i costi rilevanti; e b) il bene agevolato sia detenuto "a titolo originario", nel senso che la sua proprietà risulti piena, ossia senza pesi ed oneri di qualsiasi tipologia.

Proprio su quest'ultimo requisito l'istante ha presentato richiesta di chiarimenti all'Agenzia delle entrate, chiedendo se al pari degli altri requisiti, anche la proprietà a titolo originario dovesse essere verificata dal momento del sostenimento dei costi da inserire nel patent.

Sul punto, l'amministrazione si è espressa condividendo l'ipotesi interpretativa del contribuente, alla luce della relazione illustrativa all'art 6, salvaguardando la corretta applicazione del divieto di discriminazioni. Quanto alla relazione, si chiarisce la vo-

lontà di equiparare le modalità di calcolo del nexus ratio dei soggetti perfettamente integrati all'interno del consolidato nazionale che, di fatto, costituiscono un unico soggetto economico e fiscale, con il trattamento applicabile ad un unico soggetto giuridico, che svolge l'attività di R&S sottesa al riconoscimento del beneficio. Considerati tali presupposti e quanto alla non discriminazione, l'Agenzia ha ritenuto che, in sede di applicazione del patent box, "la titolarità del bene immateriale agevolabile deve sussistere per i medesimi periodi d'imposta a cui si riferiscono i suddetti costi, (...) nell'ottica dell'assimilazione del consolidato alla singola impresa, in modo da evitare disparità di trattamento tra più soggetti giuridici che costituiscono un unico soggetto economico e fiscale e l'unico soggetto giuridico che detiene la titolarità del bene qualificato e svolge l'attività di R&S sottesa al riconoscimento del beneficio".

## Immobili, redditi esclusivi per 800 mila contribuenti

Sono 1.600.000 i contribuenti i cui redditi derivano da rendite da fabbricati. Di questi 800 mila esclusivamente da immobili. Mentre per le case all'estero chi ha immobili in Regno Unito deve calcolare l'Ivie sulla base dei valori di mercato perché non vi è adeguato scambio di informazioni tra Londra e Roma sui dati di fiscalità immobiliare. Sono queste in sintesi le risposte che il sottosegretario Federico Freni ha rilasciato in commissione finanze della camera rispondendo a due interrogazioni. La prima sulla fiscalità a firma di GianMario Fragomeli (Pd) e la seconda sulle imposte delle case in Gran Bretagna a firma di Massimo Ungaro (Italiaviva). Dalle statistiche delle dichiarazioni dei redditi 2020 (anno imposta 2019) risulta che i contribuenti con redditi da fabbricati prevalente sono poco più di 1,6 mln. Tra questi circa 800 mila detengono esclusivamente redditi da fabbricati. Non si hanno a disposizione dati per i redditi di natura finanziaria.

Rispondendo quindi ad un'interrogazione di Massimo Ungaro sulla natura dell'Ivie, l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, alla luce della Brexit, il sottosegretario ha chiarito che «alla stregua del diritto internazionale vigente, il Regno Unito, pur essendo incluso nella White List italiana, non è tenuto allo specifico scambio di informazioni relative all'imposta. Tanto rappresenta valido presupposto affinché l'Ivie sia calcolata sulla base del valore di mercato dell'immobile. Circa l'assoggettamento ad Ivie commisurata ai valori catastali degli immobili, tale novità richiederebbe una modifica normativa la quale potrebbe essere oggetto di valutazioni in futuri provvedimenti legislativi».

Sul punto auspica Giorgio Spaziani Testa, presidente di confedilizia, il deputato che ha sollevato la questione «operi per scongiurare l'aumento di tassazione almeno per i proprietari che la casa ce l'hanno in Italia: obiettivo facilmente raggiungibile attraverso la soppressione dell'articolo 6 della delega fiscale, o al minimo del suo secondo comma».

Cristina Bartelli

© Riproduzione riservata

## Riporto delle perdite con la condizionale

Riporto delle perdite con la condizionale. Il requisito della vitalità economica deve sussistere sia nel periodo precedente alla fusione che al momento in cui la fusione è perfezionata. È questo, in sintesi, il parere dell'Agenzia delle entrate, tornata sul tema del riporto delle perdite fiscali in più risposte ad interpello pubblicate lo scorso 21 marzo. Le Entrate hanno infatti ricordato che ai fini del riporto delle perdite fiscali pregresse, la società, la cui perdita si vuole riportare, deve essere operativa. Motivo per il quale sarebbe negato il diritto del riporto delle perdite qualora non esista più l'attività economica cui tali perdite si riferiscono. In un'ottica antielusiva, dunque, i requisiti minimi di vitalità economica dovranno sussistere non solo nel periodo precedente a quello in cui è stata deliberata la fusione, così come si ricava dal dato letterale, ma anche al momento in cui la fusione è attuata. Tale principio è stato evidenziato in cinque diversi casi di specie, primo tra tutti quello di una fusione a seguito di acquisizione con indebitamento. Nella risposta a interpello n.124/2022, infatti, l'Agenzia ha espresso parere favorevole circa la disapplicazione del limite al riporto delle perdite fiscali pregresse previsto dal comma 7 dell'art. 172 Tuir. Infatti, malgrado la ratio delle limitazioni poste in essere sia contrastare il c.d. commercio di "bare fiscali" mediante la realizzazione di fusioni con società prive di capacità produttiva, nel caso in esame l'operazione di aggregazione aziendale non rappresenterebbe l'epilogo di una manovra elusiva finalizzata ad un indebito utilizzo. Stessa sorte per le operazioni di acquisizione con indebitamento (Mlbo), come nell'ipotesi analizzata dall'Ade nella risposta a interpello n. 125/2022. Anche in questo caso, infatti, sarebbe disapplicabile il li-

mite del riporto delle perdite per le stesse motivazioni. Parere analogo, poi, anche nella risposta a interpello n. 128/2022, relativa ad una fusione per incorporazione inversa della società veicolo da parte della società target in un'operazione di Mlbo e ad una contemporanea incorporazione delle subholding controllate-consolidate dalla società target. Sottolineando lo stesso profilo, le Entrate hanno confermato la possibilità di applicare il riporto delle perdite senza limitazioni con riferimento alle posizioni fiscali soggettive portate in dote alla fusione delle tre società coinvolte. Via libera alla disapplicazione dell'art.172 comma 7 del Tuir anche nella risposta a interpello n. 136/2022, sempre nell'ipotesi di operazione di acquisizione con indebitamento (Mlbo) e ulteriore fusione, poiché anche in questo caso la manovra non sarebbe classificabile come elusiva e sussisterebbero tutti i requisiti richiesti dalla disciplina. Semaforo rosso, invece, per la disapplicazione del limite previsto dal Tuir per il riporto "a nuovo" di perdite fiscali ed eccedenze di interessi passivi in relazione ad una complessa operazione di ristrutturazione aziendale, realizzata in più fasi, conclusasi con una operazione di acquisizione rientrando sotto il profilo civilistico nelle fattispecie di cui all'art. 2501-bis del codice civile, il c.d. leveraged buy out (Lbo). Nella risposta a interpello n.141/2022, le Entrate hanno infatti ricordato che le posizioni soggettive della società veicolo non possono essere riportate dalla società incorporante. Nel caso di specie, dunque, peraltro già valutato come abuso di diritto in una precedente risposta a interpello (n. 956-1714/2018), niente riporto delle perdite per la società istante.

Maria Sole Betti

© Riproduzione riservata