

Risposta n. 82/2023

OGGETTO: Patent box – Determinazione del nexus ratio in caso di consolidato fiscale – Articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018

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

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito, anche la "società istante") è una società operante nel settore chimico, specializzata nella produzione e vendita di prodotti vernicianti destinati alla protezione interna e alla decorazione esterna di imballaggi metallici per alimenti e bevande.

La società istante appartiene al Gruppo Alfa il cui core business è la produzione e vendita di prodotti vernicianti e agisce in qualità di sub-holding, essendo la stessa detenuta al 55,56% da Alfa Holding S.r.l., società di diritto italiano.

Sul piano internazionale, la società istante detiene il 99% del capitale di Alfa International SA de CV costituita nel 2019 con sede in ..., esercente anch'essa la

produzione e la vendita di prodotti vernicianti e il 100% di Alfa USA costituita nel 2017 con sede negli

Sul piano interno, Alfa S.p.A. detiene il 100% di Beta S.r.l. (di seguito, anche "Beta") la cui attività è rappresentata, in maniera prevalente, da ricerca e sviluppo ("R&D") dei prodotti core business di Alfa S.p.A., e il 100% di Gamma S.r.l. il cui oggetto sociale è rappresentato dalla produzione di inchiostri per litolatta.

Alfa Holding S.r.l. e le controllate italiane Alfa S.p.A., Beta S.r.l. e Gamma S.r.l. hanno aderito al regime di consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR.

Nel periodo di imposta 2020, la società istante ha aderito al regime di Patent Box con validità quinquennale (*i.e.* dal periodo di imposta 2020 al periodo d'imposta 2024) in virtù dell'utilizzo diretto del proprio portafoglio di know-how tecnico (di seguito, anche "*intangibles*") costituito prevalentemente dall'insieme di informazioni ed esperienze tecnico industriali applicabili alle diverse fasi del processo di produzione dei prodotti vernicianti.

La società istante ha altresì optato per la formula in "autoliquidazione" prevista dal decreto legge n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

Con specifico riferimento al calcolo dell'agevolazione Patent Box, Alfa S.p.A. ricorda che, per determinare la quota di reddito agevolabile che non concorre alla formazione del reddito di impresa, occorre rapportare il valore del contributo economico riconosciuto agli *intangibles* al *nexus ratio* (che rappresenta il coefficiente tra i costi in ricerca e sviluppo qualificati e quelli di ricerca e sviluppo complessivi).

L'articolo 9, comma 4, del decreto ministeriale 28 novembre 2017, che detta disposizioni di attuazione del beneficio Patent Box, prevede che al denominatore del nexus ratio siano indicati i costi complessivi, costituiti dai costi indicati al numeratore aumentati:

- dei 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 [articolo 9, comma 4, lettera a), del decreto ministeriale 28 novembre 2017];

- dei costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale [articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto ministeriale 28 novembre 2017].

Sul punto, la società istante rappresenta di svolgere attività di ricerca e sviluppo ("R&D") in relazione ai suddetti *intangibles* anche attraverso l'attribuzione delle attività di ricerca e sviluppo alla società controllata Beta.

In altri termini, Alfa S.p.A., nello sviluppo e produzione dei prodotti vernicianti per il settore alimentare, esternalizza in parte la sua attività di R&D, demandandola alla consociata Beta. Tuttavia, tutte le attività demandate, anche se svolte da Beta, sono a esclusivo beneficio della società istante che detiene la titolarità del know-how.

Avuto riguardo alle modalità di determinazione del beneficio Patent Box come sopra illustrate, l'affidamento delle attività di R&D alla propria controllata Beta, come sopra descritto, ha degli impatti sul calcolo del nexus ratio. Difatti, i costi addebitati da Beta alla Alfa S.p.A. rientrano nella definizione di "*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" [articolo 9, comma 4, lettera a), del decreto ministeriale 28 novembre 2017], e pertanto implicano un peggioramento del rapporto del nexus ratio.

Tuttavia, la società istante evidenzia che l'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018, riguardante le modifiche intervenute alla disciplina del consolidato nazionale, ha fornito alcuni chiarimenti proprio in relazione al calcolo del suddetto rapporto nel caso in cui vi siano addebiti tra società appartenenti al gruppo che potrebbero implicare effetti pregiudizievoli a società che si avvalgono dell'attività di ricerca e sviluppo svolta da soggetti appartenenti al gruppo. La disposizione, in particolare, prevede che il costo da indicare al denominatore deve essere assunto *"(...) al netto dei 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 che detengono, direttamente o indirettamente, la partecipazione totalitaria al capitale di tale impresa o il cui capitale è, direttamente o indirettamente, totalmente detenuto da tale impresa o dalla società che detiene interamente il capitale di tale impresa, sempre che per tali società i requisiti del possesso della partecipazione totalitaria e della tassazione consolidata sussistano ininterrottamente a partire dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti ai sensi del medesimo comma 4"*.

Tanto premesso, per i periodi d'imposta 2021 e successivi, Alfa S.p.A. chiede:

a) se i costi addebitati da Beta controllata al 100% ed inclusa nel consolidato fiscale, ai fini della determinazione del nexus ratio, possano essere esclusi dal denominatore del rapporto, in virtù del principio alla base dell'articolo 6, comma 2, del

decreto ministeriale 1° marzo 2018; più nel dettaglio, con il presente interpello chiede se il trattamento riservato alla componente di cui all'articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto ministeriale 28 novembre 2017, previsto nell'ambito del consolidato nazionale, possa applicarsi anche alla componente di cui all'articolo 9, comma 4, lettera a), del medesimo decreto, sempre in presenza di consolidato fiscale nazionale;

b) se i rapporti di partecipazione totalitaria debbano sussistere tra tutte le società che aderiscono al consolidato nazionale fiscale o sia sufficiente che tale requisito (proprietà del 100% delle partecipazioni) sia verificato per le società tra le quali avviene l'addebito, ferma restando l'inclusione dei due soggetti nella tassazione consolidata ai sensi degli articoli 117 e seguenti del TUIR. Come si evince dalla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, la risposta a tale quesito presuppone una risposta positiva al quesito sub lettera a).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito sub lettera a)

La società istante rappresenta di essere titolare dei beni immateriali il cui sviluppo è stato effettuato in parte sostenendo costi addebitati da parte della controllata al 100% Beta.

In linea di principio, i costi sostenuti da Alfa S.p.A. dovrebbero essere inclusi solo nel denominatore del rapporto di nexus ratio, stante la finalità di assegnare il beneficio al soggetto che realmente effettua lo sviluppo del brevetto.

Tuttavia, a parere della società istante, la regola di cui sopra subisce una deroga qualora i due soggetti aderiscano al regime di tassazione di gruppo ex articoli 117 e seguenti del TUIR.

Tale soluzione deriva dalla lettura del decreto ministeriale 1° marzo 2018 ed, in particolare, del considerando in cui si afferma *"(...) l'opportunità di chiarire che il trattamento tributario, in relazione al regime agevolativo cosiddetto "Patent Box", di cui all'art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, dei soggetti perfettamente integrati (che detengono esclusivamente partecipazioni totalitarie) all'interno del consolidato nazionale, di cui all'art. 117 del testo unico, è equiparato, stante la finalità della disposizione agevolativa, a quello dei soggetti non legati da rapporti partecipativi che svolgono attività di ricerca e sviluppo preordinata alla realizzazione e all'utilizzo dei beni immateriali indicati nel comma 39 della citata legge n. 190 del 2014"*.

La disposizione di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 ha previsto infatti che, ogni qualvolta nell'ambito di un consolidato fiscale una società del gruppo acquisiti beni immateriali agevolabili (nel seguito, anche "IP") da un'altra società del medesimo gruppo, *"il costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale"*, da indicare a denominatore del rapporto di nexus ratio, non deve tener conto del valore del costo d'acquisto infragruppo di tali beni immateriali.

Quanto sopra deriva anche dalla lettura della relazione illustrativa al decreto ministeriale 1° marzo 2018 ove la non concorrenza alla formazione di un pregiudizio nel calcolo del beneficio fiscale nell'ipotesi di addebiti intra-gruppo tra soggetti aderenti al

consolidato è motivata dal fatto che *"si equipara, ai fini del patent box, il trattamento tributario tra più soggetti giuridici che, di fatto, costituiscono un unico soggetto economico e fiscale e l'unico soggetto giuridico che svolge l'attività di ricerca e sviluppo per il riconoscimento del beneficio"*.

In quest'ottica, la relazione illustrativa ha proposto il seguente esempio: *"un gruppo societario fiscalmente residente in Italia e organizzato tramite una holding con il ruolo di IP company, proprietaria, cioè, del portafoglio dei beni immateriali del gruppo e le società controllate, utilizzatrici dirette dei singoli intangibili in qualità di licenziatarie (e che, come tali, aderiscono al patent box) è strutturato, ai fini di quel beneficio, in modo analogo all'ipotesi in cui ciascuna delle imprese appartenenti ad un gruppo sia direttamente proprietaria dell'intangibile e lo utilizzi direttamente"*.

Dalla disposizione dell'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 e dall'esempio proposto dalla relazione illustrativa, si evince come il legislatore abbia voluto considerare le società di un gruppo (allorché una di esse detenga beni immateriali agevolabili e l'altra svolga l'attività di R&D, entrambi facenti parte di un consolidato fiscale nazionale), come un unico soggetto ai fini della corretta determinazione del nexus ratio.

La coerenza sistematica della soluzione prospettata trova conferma, ad avviso della società istante, anche dalla constatazione che il medesimo regime fiscale delle spese addebitate da Beta - inteso come non influenti negativamente sul rapporto nexus - si avrebbe qualora Alfa S.p.A. dovesse incorporare Beta. Difatti, in tale ipotesi, le spese sarebbero sostenute direttamente dalla società che ha aderito al regime "Patent box", che imputerebbe tali spese sia al numeratore che al denominatore del rapporto di nexus,

senza alcun effetto demoltiplicativo sull'agevolazione. La legittimità di quanto descritto è peraltro confermata anche dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 2016, paragrafo 13.1.

Tanto premesso, la società istante ritiene che il medesimo trattamento riservato alla componente di cui all'articolo 9, comma 4, lettera b) del nexus ratio possa applicarsi anche alla componente di cui all'articolo 9, comma 4, lettera a), ovvero, detto in altri termini, che al denominatore quest'ultima componente sia assunta al netto dei costi sostenuti dall'impresa per lo svolgimento di attività di R&D effettuate da società consolidate fiscalmente, ferma restando la validità dei requisiti previsti dall'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018.

Pertanto, nel caso di specie, i costi di R&D addebitati da Beta alla società istante non dovranno essere inclusi nel calcolo del denominatore del nexus ratio, non generando l'effetto demoltiplicativo sul reddito agevolabile.

Quesito sub lettera b)

Con riferimento al quesito sub lettera b), la società istante ritiene che l'integrazione al 100%, evocata dall'articolo 6 del decreto ministeriale 1° marzo 2018 affinché il riaddebito tra i due soggetti giuridici distinti sia disciplinato come se i costi non fossero stati addebitati da Beta ma sostenuti direttamente da Alfa S.p.A., sia necessaria in relazione al rapporto partecipativo tra le società coinvolte nel riaddebito dei costi e non debba essere verificata per tutti i soggetti aderenti al consolidato fiscale. Difatti, nel caso di specie, Alfa S.p.A. controlla al 100% Beta mentre, a sua volta, è controllata al 55,56% da Alfa Holding S.r.l.

La conclusione sopra prospettata trova supporto anche dalla lettura della relazione integrativa al decreto ministeriale sopra citato laddove si evince che la partecipazione integrale è richiesta nell'ipotesi di riaddebiti infragruppo ed è proprio in relazione a tali riaddebiti che deve sussistere la partecipazione totalitaria, *"a nulla rilevando se all'interno dei soggetti aderenti alla tassazione di gruppo ve ne siano alcuni per i quali non sussiste la partecipazione integrale, ammesso che costoro non siano oggetto di riaddebito di costi rilevanti ai fini del nexus ratio"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito sub lettera a)

Con l'istanza di interpello in oggetto la società istante chiede chiarimenti in ordine alla portata applicativa dell'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 e, in particolare, chiede se è possibile estendere l'interpretazione che con detta disposizione è data alle previsioni contenute nell'articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto interministeriale 28 novembre 2017 (Decreto Patent Box) anche a quelle di cui alla precedente lettera a) della stessa norma.

L'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 stabilisce che quanto previsto dall'articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto interministeriale 28 novembre 2017 debba essere interpretato nel senso che il costo complessivo ivi indicato è considerato al netto dei 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 che detengono, direttamente o indirettamente, la partecipazione totalitaria al capitale di tale impresa o il cui capitale è, direttamente

o indirettamente, totalmente detenuto da tale impresa o dalla società che detiene interamente il capitale di tale impresa, sempre che per tali società i requisiti del possesso della partecipazione totalitaria e della tassazione consolidata sussistano ininterrottamente a partire dall'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti ai sensi del medesimo comma 4.

Giova preliminarmente ricordare che il regime agevolativo opzionale Patent box oggetto della presente istanza di interpello (antecedente, quindi, a quello introdotto dall'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146) è stato introdotto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "legge di stabilità 2015") e successive modificazioni.

Il beneficio si sostanzia in un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, la collocazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero da imprese italiane o estere, il mantenimento dei beni immateriali in Italia evitandone la ricollocazione all'estero.

La disciplina sul Patent box, così delineata, fa riferimento alle indicazioni fornite dall'*Action 5* intitolata *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance nell'ambito del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*.

Con specifico riferimento al *nexus ratio*, oggetto dei quesiti posti con la presente istanza di interpello, si ricorda che il *focus* dell'*Action 5 BEPS* può essere individuato nell'esigenza che i regimi agevolativi siano applicati alle attività "sostanziali" al fine di

ridimensionare il fenomeno riguardante il trasferimento dei profitti in Paesi diversi da quelli in cui questi sono effettivamente generati.

Tale requisito è riconducibile al secondo pilastro del progetto *BEPS* che è quello di allineare la tassazione con la sostanza economica, garantendo che non sia più possibile spostare artificialmente il reddito imponibile dai Paesi in cui viene creato il valore.

Al fine di individuare se esiste una attività economica sostanziale, l'*Action 5* individua tre approcci, ma suggerisce di utilizzare il c.d. *nexus approach* che si propone di verificare che ci sia un nesso tra l'entità delle attività di ricerca e sviluppo sopportate dai contribuenti che ricevono il beneficio e il beneficio stesso (*The third approach was the nexus approach. This approach looks to whether an IP regime makes its benefits conditional on the extent of R&D activities of taxpayers receiving benefits.*).

In sintesi, il *nexus ratio* è un indicatore in grado di consentire di imputare il beneficio in commento al soggetto che sostiene i costi per l'attività di ricerca e sviluppo relativa ai beni immateriali da cui origina il reddito agevolabile. Tali spese rappresentano un indicatore di attività economica sostanziale ai fini dell'agevolazione Patent Box.

In particolare, l'articolo 1, comma 42, della legge n. 190 del 2014 stabilisce che la "*quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra:*

- a) i costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale di cui al comma 39;*
- b) i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene".*

La disciplina di dettaglio è contenuta in due decreti attuativi, del 30 luglio 2015 e del 28 novembre 2017, che si sono succeduti per dare attuazione ai diversi interventi normativi sul tema.

In entrambi i decreti interministeriali, il dettaglio della disciplina che regola il calcolo del *nexus ratio* è contenuta nell'articolo 9, che, in particolare al comma 4, stabilisce che *"i costi da indicare al denominatore del rapporto di cui al comma 1 sono i costi di cui ai commi 2 e 3, aumentati:*

a) dei 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, sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività indicate all'art. 8;

b) del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta".

Per quanto di interesse nel caso di specie, il decreto ministeriale 1° marzo 2018 reca la revisione delle disposizioni attuative del regime opzionale di tassazione del consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 e seguenti del TUIR.

Il regime del consolidato è stato introdotto nel nostro ordinamento dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, recante la *"Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80"* nell'ambito della riforma che ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) con l'imposta sul reddito delle società (IRES).

Per quanto rileva ai fini del caso di specie, si ricorda che la tassazione di gruppo in base al regime del consolidato nazionale è opzionale e l'opzione ha durata triennale; l'adesione al consolidato consente di determinare in capo alla società o ente controllante (o consolidante) un unico reddito imponibile di gruppo, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti aderenti (consolidante e società

controllate o consolidate) e, conseguentemente, un'unica imposta sul reddito delle società del gruppo.

L'impostazione data dal legislatore al sistema del consolidato richiama il modello della fiscal unit, cioè considera il gruppo societario come un unico contribuente, consentendo alla società capogruppo di presentare un'unica dichiarazione fiscale comprendente i risultati fiscali di tutte le società incluse nel perimetro di consolidamento.

Di conseguenza, è possibile beneficiare della compensazione tra utili e perdite di gruppo e del regime di neutralità fiscale dei trasferimenti di attività infragruppo.

Nell'ambito delle disposizioni di attuazione del predetto regime, per quanto di interesse ai fini della soluzione dei quesiti posti con la presente istanza di interpello, l'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018, rubricato "Effetti dell'esercizio dell'opzione", contiene una norma di natura esplicitamente interpretativa, atta a chiarire la portata delle disposizioni di cui all'articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto interministeriale 28 novembre 2017 in materia di Patent Box sopra menzionato nell'ambito del consolidato.

La finalità della disposizione, come si evince chiaramente dalla relazione illustrativa al decreto ministeriale 1° marzo 2018, è quella di equiparare le modalità di calcolo del *nexus ratio* dei soggetti perfettamente integrati all'interno del consolidato nazionale (che detengono esclusivamente partecipazioni totalitarie) a quello dei soggetti che svolgono stand alone attività di ricerca e sviluppo preordinata alla realizzazione e all'utilizzo dei beni immateriali indicati nel comma 39 della legge n. 190 del 2014.

In sostanza, la disposizione mira ad equiparare, ai fini del Patent Box, il trattamento tributario di più soggetti giuridici che, di fatto, costituiscono un unico

soggetto economico e fiscale e l'unico soggetto giuridico che svolge l'attività di R&S sottesa al riconoscimento del beneficio.

Ciò in considerazione del fatto che, ai fini del beneficio in esame, un gruppo societario fiscalmente residente in Italia e organizzato tramite una holding con il ruolo di IP company (proprietaria, cioè, del portafoglio dei beni immateriali del gruppo) e le società controllate, utilizzatrici dirette dei singoli intangibili in qualità di licenziatarie (e che, come tali, aderiscono al patent box) è sostanzialmente strutturato in modo analogo alle imprese che siano, *stand alone*, direttamente proprietarie dell'intangibile e lo utilizzino direttamente.

Con specifico riferimento al quesito prospettato nell'istanza di interpello, giova preliminarmente ricordare che la norma (*i.e.* articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018) limita espressamente la sua portata applicativa ai costi di cui all'articolo 9, comma 4, lettera b), del decreto Patent Box; pertanto, anche in considerazione del suo carattere interpretativo, non si ritiene possibile estendere in via di prassi interpretativa la sua valenza anche a quanto previsto dalla precedente lettera a).

Da ciò consegue che i costi di R&D addebitati da Beta alla società istante dovranno essere inclusi nel calcolo del denominatore del *nexus ratio*.

Quesito sub lettera b)

Considerata la risposta negativa al quesito sub lettera a), il quesito sub lettera b), concernente i rapporti di partecipazione totalitaria tra le società della *fiscal unit* di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto ministeriale 1° marzo 2018, è assorbito ed allo stesso

non si fornisce alcuna risposta senza che ciò produca gli effetti del cd. silenzio assenso di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Il presente parere - che non riguarda in ogni caso la sussistenza dei presupposti sostanziali per la fruizione del beneficio in esame - viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal contribuente nell'istanza di interpello, che in questa sede si assumono acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e correttezza, con riserva di riscontro nelle sedi competenti ed i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di specifica ed espressa richiesta da parte dell'istante.

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

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**