

Risposta n. 120

OGGETTO: Articolo 1, commi 37-45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Reddito agevolabile patent box

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

QUESITO

La società istante dichiara di aver acquistato nel novembre 201X la titolarità e il diritto di ogni sfruttamento di un brevetto riguardante una molecola utilizzabile in campo ... e di aver stipulato il XX luglio 201X un contratto di co-sviluppo e licenza di brevetto con la società (Y).

Il contratto prevede il pagamento di: una somma di XXX milioni di euro da parte di Y per l'esclusiva concessa con precedente scrittura privata antecedente alla stipula del predetto contratto (articolo 3, lettera (a), del contratto allegato), una somma di XXX milioni di euro da pagare da parte di Y a titolo di canone di licenza al rilascio dell'autorizzazione della Z (organo regolatore sui farmaci in Gamma), nonché una somma di XXX milioni di euro da pagare da parte di Y a titolo di canone di licenza alla commercializzazione del primo prodotto contenente la molecola (articolo 3, lettera (b), del contratto allegato).

Inoltre, il contratto prevede il pagamento di una somma di XXX milioni di euro

da pagare da parte di Y a titolo di budget forfettario, per consentire all'istante di svolgere l'attività di ricerca e sviluppo, con lo scopo di ottenere le due autorizzazioni internazionali (articolo 3, lettera (c), del contratto allegato).

La società, in relazione a quanto precede, chiede di sapere se tutte le somme da incassare e incassate in forza del menzionato contratto possano essere considerate quale reddito agevolabile ai fini del patent box, di cui all'articolo 1, commi 37-45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in quanto correlate all'IP brevetto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter includere tutti i compensi previsti nel contratto di "Co-Developement and Licence Agreement" stipulato con la società (Y), nella disciplina del patent box in quanto sono soddisfatti entrambi i requisiti richiesti:

(i) un reddito agevolabile che origina dall'utilizzo di un bene immateriale, essendo incontrovertibile che senza il brevetto l'istante non avrebbe mai potuto incassare nessuno degli importi oggetto del contratto con Y;

(ii) la società ha sempre svolto attività di ricerca e sviluppo sia in termini di tutela (brevetto registrato in oltre 20 Paesi) che di sviluppo del brevetto.

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 2015, 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.

Ai fini della fruizione del patent box le tipologie di utilizzo dei beni immateriali agevolabili di cui all'articolo 6 del Decreto attuativo, sono indicate nell'articolo 7 dello stesso decreto.

In particolare, la predetta disposizione al comma 1, lettera a), stabilisce che può fruire dell'agevolazione "la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6". In questo caso, nel successivo comma 2 è precisato 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".

Il successivo comma 4, come peraltro precisato anche dalla circolare n. 11/E del 04 luglio 2016, chiarisce che tra i componenti positivi di reddito da considerare nel computo 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 di cui all'art. 6 e per violazione dei diritti sugli stessi beni".

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 e pagate da Y e 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.

In particolare, deve essere preliminarmente effettuata un'indagine circa la natura dei proventi percepiti dall'istante al fine di valutare la configurabilità degli stessi quali canoni per l'utilizzo del bene immateriale o per risarcimento a seguito di responsabilità contrattuale o extracontrattuale per inadempimento o violazione dei diritti sui beni. Si

ribadisce che per determinare il reddito agevolabile, occorrerà sottrarre dai proventi che presentano i requisiti prima indicati, i costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.

Relativamente alle componenti positive di reddito, il prima citato "Co-Development and Licence Agreement" prevede, in primo luogo, la corresponsione di somme relative alla licenza d'uso ("exclusivity compensation" e "license fee"), che, secondo quanto disposto dall'articolo 7, comma 2, del Decreto attuativo, costituiscono canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, i quali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi, costituiscono il reddito agevolato.

Inoltre, il medesimo contratto prevede un ulteriore importo pagato da Y a favore della società istante a titolo di "budget" per il "Development and Regulatory Work" (articolo 3, lettera (c), del contratto allegato). In particolare, quest'ultimo importo previsto per un ammontare pari a XXX milioni di euro (che supera di tre volte circa le royalties espressamente previste contrattualmente) è per intero a carico di Y, mentre l'esecuzione delle relative attività verrà materialmente svolta dall'interpellante secondo i precisi criteri a cui fa riferimento l'accordo e con la supervisione di un comitato.

In relazione a tale ultima componente positiva di reddito, si osserva quanto segue.

Se come dichiarato dalla parte, è incontrovertibile che senza il brevetto in questione la Società X non avrebbe mai potuto incassare nessuno degli importi oggetto del contratto con Y, compreso quello a titolo di Development and Regulatory Work, è altrettanto chiaro che lo stesso importo non è riconducibile in modo diretto e immediato all'uso del bene immateriale già esistente, ma ha una diversa natura.

Dall'esame del "Co-Development and Licence Agreement" si evince che tale componente costituisce la quota a carico di Y del costo del programma di co-sviluppo. Rappresenta, quindi, un rimborso dei costi che la società istante sostiene, per conto di Y, in relazione ai benefici che si generano, anche in capo a tale ultima società, per

effetto di tali attività.

Si ricorda, infatti, che se da un lato l'accordo prevede che vengano attribuiti esclusivamente all'interpellante i diritti su eventuali nuovi beni immateriali (articolo 10, lettera c, del contratto) creati o sviluppati nell'ambito del contratto, dall'altro viene previsto che Y abbia sugli stessi una "perpetual, irrevocable, exclusive, worldwide, transfereable, sub licenseable, royalty-free license to use the Arising Intellectual Property Rights in the field of Nutrition Products in the Four Benefit Areas".

La quota pagata a titolo di Development and Regulatory Work, pertanto, più che un compenso per l'uso del bene immateriale esistente (per il quale peraltro sono già corrisposte le somme a titolo di "exclusivity compensation" e "license fee"), costituisce il contributo di Y per la partecipazione al programma congiunto volto al sostenimento di ricerca e sviluppo per i beni esistenti e per la creazione di eventuali beni immateriali futuri.

Considerato che il contratto prevede che l'intero budget del programma di co-sviluppo sia finanziariamente a carico solo di Y la stessa sostiene anche l'impegno finanziario del programma per conto di X.

La giustificazione economica di tale pattuizione può essere triplice: (i) da un lato, in linea con la prassi del settore, al soggetto che entra in un momento successivo nel progetto di co-sviluppo dei brevetti può essere richiesto di sostenere in misura maggiore, o in modo totalitario, per un periodo di tempo solitamente limitato, l'impegno finanziario connesso alla ricerca e sviluppo del progetto per compensare gli investimenti già compiuti dall'altro soggetto proprietario del brevetto già esistente; (ii) da un altro, il soggetto che entra in un momento successivo nel progetto di co-sviluppo dei brevetti potrebbe pagare una quota maggiore o totalitaria della ricerca e sviluppo del progetto per compensare una royalty esplicita più bassa rispetto a quella che sarebbe stata corrisposta in assenza di compartecipazione ai costi di ricerca e sviluppo; (iii) infine la giustificazione economica della pattuizione potrebbe essere il risultato della combinazione delle due ipotesi precedenti.

Qualunque sia la giustificazione economica della pattuizione in esame, ai fini del patent box la quota pagata a titolo di Development and Regulatory Work non è riconducibile ai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali disciplinati dalla normativa agevolativa in commento, né tra le eventuali somme percepite ai sensi del comma 4 dell'articolo 7 del Decreto attuativo e, pertanto, non costituisce componente positiva del reddito agevolabile. Tale quota, infatti, costituisce esclusivamente un rimborso dei costi di ricerca e sviluppo del progetto e, in particolare, rappresenta la quota di contribuzione di Y al programma di co-sviluppo.

Ciò premesso, si riportano alcune considerazioni anche in merito alla determinazione della quota di reddito agevolabile che risulta dall'applicazione allo stesso reddito del rapporto tra i costi indicati ai commi da 2 a 5 dell'articolo 9 del Decreto attuativo (c.d. nexus ratio).

Condizione necessaria per poter fruire dell'agevolazione è lo svolgimento, da parte del soggetto che utilizza il bene immateriale agevolabile, di attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8, finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni di cui all'articolo 6.

Ai fini della determinazione della quota di reddito agevolabile, l'articolo 9 del decreto in parola precisa quali sono i costi rilevanti ai fini del calcolo della percentuale (c.d. nexus ratio) da applicare al reddito agevolabile. In particolare, dispone che: il numeratore è rappresentato dai costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale; il denominatore è costituito dai costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene.

Tra i costi da includere nel numeratore rientrano, ai sensi del comma 3, lettera b), anche i "costi afferenti alle attività indicate all'articolo 8 sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un accordo per la ripartizione dei costi, come definito dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010 prot. n. 2010/137654, almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi

di cui al comma 2 precedente ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi".

In altri termini, il numeratore del rapporto nexus rappresenta la ricerca qualificata ed è espressivo di quella ricerca effettuata direttamente da colui che vuole beneficiare dell'agevolazione o che da questi è stata commissionata a soggetti indipendenti o nell'ambito di rapporti di compartecipazione ritenuti meritevoli.

Nel caso in esame, l'istante sulla base di un contratto "Co-Development and Licence Agreement" si impegna a concedere a Y la licenza del proprio brevetto e si impegna a eseguire tutte le attività di ricerca e sviluppo dei protocolli preclinico e anche post, finalizzati all'ottenimento delle due autorizzazioni internazionali (numero 3, lettera (c), del contratto).

Al riguardo si osserva che, sulla base di quanto disposto dal decreto attuativo sopra richiamato, la fruizione dell'agevolazione in relazione al bene immateriale concesso in licenza è condizionata allo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo che la società deve effettuare su quel bene e i cui costi, che restano a carico del soggetto che intende fruire del beneficio, incidono sul calcolo del nexus ratio necessario a quantificare la quota di reddito agevolabile.

Nella fattispecie rappresentata l'istante dichiara che, sulla base del contratto stipulato con la Y, oltre a concedere a Y la licenza sul brevetto acquistato nel 201X, s'impegna a svolgere le attività di ricerca e sviluppo dei protocolli preclinico e anche post, finalizzati all'ottenimento delle due autorizzazioni internazionali a fronte di una spesa che sarà a carico solo di Y.

Tale attività genera, tuttavia, benefici in capo a entrambi i contraenti, in quanto, ai sensi del punto 10, lettera (c), del contratto, sopra richiamato, non ottiene benefici solo Y, ma anche la società istante.

Nella fattispecie, quindi, si ritiene che gli eventuali costi che la società istante sostiene per il progetto di co-sviluppo e che trovano copertura nelle somme di cui al punto 3, lettera (c), del contratto allegato all'istanza, ai fini del patent box, non possano

rientrare nel calcolo del nexus ratio, perché X non rimane incisa da costi di ricerca e sviluppo che generano benefici anche in capo a essa stessa.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)