

## Principio di diritto n. 15/2021

**OGGETTO:** Determinazione del credito di imposta estero ai sensi dell'articolo 165, comma 1 e comma 10 del dPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) per i soggetti che beneficiano dell'agevolazione Patent box.

Ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero l'articolo 165, comma 1, del TUIR stabilisce che: *"Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione"*

Detta disposizione contiene una regola di carattere generale secondo cui il credito d'imposta per redditi prodotti all'estero è riconosciuto solo quando venga rispettata la condizione del concorso di tali redditi alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia. A tali fini, la norma dispone che le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta in Italia, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Nel fornire chiarimenti in merito ai "*singoli elementi del rapporto*" di cui al citato articolo 165, comma 1 del TUIR, la circolare n. 9/E del 2015, paragrafo 3.2., prevede che:

*"Il numeratore del rapporto (RE) di cui al comma 1 è rappresentato dal reddito estero che ha concorso a formare il reddito complessivo in Italia (...) Al riguardo si chiarisce che il reddito estero (cfr. diverso da quelli d'impresa e di lavoro autonomo), così come rideterminato in base alle disposizioni fiscali italiane, deve essere assunto al "lordo" dei costi sostenuti per la sua produzione, in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali."*

L'articolo 11 del Decreto interministeriale 30 luglio 2015 (cd "Decreto *Patent Box*") ha posto a carico dei soggetti che intendono usufruire dell'agevolazione *Patent box* sui redditi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali (IP), l'obbligo di predisporre un sistema di "tracciabilità delle spese e dei redditi" (cosiddetto "*track and tracing*"), con il precipuo scopo di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica: "*Il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo [...] e i beni immateriali [...], nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile*" (cd *Nexus ratio*).

Occorre pertanto chiedersi se, nelle ipotesi in cui il reddito estero per il quale si verificano le condizioni di accreditabilità in Italia delle relative imposte pagate all'estero sia costituito da flussi lordi di fonte estera che usufruiscono dell'agevolazione *Patent Box*, la presenza di un sistema di "tracciabilità delle spese e dei costi" (che consente, come detto, di individuare il collegamento tra l'attività economica svolta dal contribuente e il bene immateriale oggetto di agevolazione) sia tale da far venire meno le ragioni di "obiettiva difficoltà" nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali previste dalla circolare n. 9/E del 2015.

Sul punto, si ritiene che l'utilizzo del sistema di "*track and tracing*" adottato in sede di *Patent Box* non sia idoneo a soddisfare le esigenze dell'articolo 165, comma 1, del TUIR, poiché lo stesso non garantisce un livello di accuratezza tale da permettere la rilevazione e l'imputazione dei costi effettivi né sui singoli redditi percepiti, né sui singoli soggetti da cui provengono i redditi, in contrasto con la finalità dell'articolo 165 del TUIR a mente del quale "*La determinazione del credito d'imposta e le nuove particolari modalità di suo utilizzo [...] si applicano relativamente a ciascuna controllata estera, anche se dette controllate sono residenti nello stesso Paese*" (cfr. Relazione Illustrativa al decreto legislativo n. 344 del 2003).

Va infatti rilevato che:

1) come previsto a pagina 7 della Relazione Illustrativa al Decreto *Patent Box*, nella fase iniziale di ingresso nel regime, il rapporto è calcolato in modo aggregato "*considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate, vale a dire senza distinzione per singolo IP*";

2) le regole di rilevazione dei costi che compongono il cd *nexus ratio*, individuate dall'Azione 5 del Progetto BEPS, differiscono rispetto a quelle utilizzate nella determinazione del reddito d'impresa, come evidenziato dalla Circolare 11/E del 7 aprile 2016;

3) i costi che concorrono alla formazione del *nexus ratio* non sono quelli relativi alla formazione del reddito agevolabile ma, come riportato nella suddetta Circolare "*solo quelli afferenti alle attività di ricerca e sviluppo indicate nell'articolo 8 del decreto Patent Box. Per espressa previsione sono esclusi gli interessi passivi, le spese relative agli immobili, i costi che non possono essere direttamente collegati a uno specifico bene immateriale*".

Ne deriva che, se da un lato, i criteri utilizzati per la determinazione del *Nexus ratio* risultano, senza dubbio, idonei a determinare la percentuale effettiva di esclusione dal reddito, afferente all'agevolazione da *Patent Box*, su cui parametrare la riduzione delle imposte estere, ai sensi dell'articolo 165, comma 10, del TUIR,

dall'altro lato, gli stessi non possano essere validamente utilizzati per determinare, in modo analitico, l'ammontare del reddito estero da inserire nel rapporto previsto dal comma 1 del medesimo articolo.

Si deve, pertanto, ritenere che il sistema di *track and tracing*, predisposto ai fini *Patent Box*, non risulti di per sé idoneo a superare "(...) le obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali (...)" previste dalla circolare n. 9/E del 2015 e che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 165 comma 1 del TUIR, non possa considerarsi derogato, per i soggetti che beneficiano dell'agevolazione *Patent box*, il principio di assunzione "al lordo" del reddito estero, indicato nel citato documento di prassi.

Il criterio di assunzione al "lordo" dei predetti elementi reddituali, oltre a garantire una risposta più efficace contro il fenomeno della doppia imposizione, risulta, peraltro, maggiormente coerente con l'interpretazione delle disposizioni convenzionali contenute nell'articolo 23 del Modello di Convenzione OCSE, nonché con le stesse finalità dell'articolo 165 del TUIR.

L'adozione di tale criterio garantisce, infatti, una perfetta simmetria tra la misura del reddito tassato all'estero e l'ammontare del reddito sul quale viene riconosciuto il credito d'imposta.

**(firmato digitalmente)**