

PATENT BOX: NUOVE POSSIBILITÀ DI AUTOLIQUIDAZIONE E SET DOCUMENTALE PER BENEFICIARE DELLA PENALTY PROTECTION



Mauro SEBASTIANELLI

Dottore Commercialista in Ancona

Il Patent Box ha rappresentato, sin dalla sua introduzione nel periodo di imposta 2015, una importante leva fiscale per i titolari di reddito d'impresa che intendano "riportare" ovvero sviluppare beni intangibili in Italia. Le nobili finalità del legislatore (agevolare il mantenimento nel nostro Paese e l'accrescimento del "sapere" tecnologico) hanno spesso trovato, quale ostacolo insormontabile, le lungaggini dell'Amministrazione finanziaria per addivenire alla conclusione dei ruling (obbligatori o facoltativi). Inoltre, l'eliminazione dei marchi fra gli intangible agevolabili, avvenuta ad opera del DL 50/2017 (convertito in L. 96/2017), ha fortemente depotenziato l'agevolazione, tenuto conto del contesto delle imprese domestiche che fanno dei marchi il loro punto di forza. Le ultime novità, oggetto della presente trattazione, tentano di restituire vigore a questa rilevante agevolazione, riducendone i tempi di fruizione e prevedendo un meccanismo di penalty protection, mutuato dalla normativa sui prezzi di trasferimento.

1

PREMESSA

La globalizzazione economica ha reso sempre più centrale per le imprese l'uso dei beni immateriali (c.d. *intangible*) quale strumento per la creazione di valore aggiunto e per la creazione di occupazione: è evidente, infatti, che le organizzazioni con un tasso più elevato di *intellectual property* sono le più strutturate per affrontare le sfide della competizione globale.

Sebbene con notevole ritardo rispetto ad altri Paesi (si pensi ai Paesi Bassi, al Lussemburgo ed al Regno Unito), il legislatore domestico ha cercato, attraverso la leva fiscale, di agevolare lo sviluppo di beni intangibili in Italia

ed il "ritorno" per coloro che seguendo legittimazioni di maggior favore, avevano deciso di localizzare i propri IP all'estero: in tal senso, ha introdotto un regime premiale facoltativo, noto come *Patent Box*.

L'agevolazione in commento, introdotta a partire dal periodo di imposta 2015, ha subito nella propria breve storia, due importanti cambiamenti: il primo, nel 2017, l'ha depotenziata eliminando i marchi di impresa fra gli *intangible* agevolati, il secondo, oggetto della presente trattazione, apportato dal Decreto crescita e dai provvedimenti correlati, tenta di ridare *appeal* alla stessa prevedendo, da un lato la possibilità di evitare il *ruling* con l'Amministrazione finanziaria consentendo l'autoliquidazione del beneficio, dall'altro, introducendo un meccanismo di protezione dalle sanzioni amministrative, che

consente al contribuente che abbia predisposto un adeguato *set* documentale, di limitare le eventuali contestazioni alla sola differenza di imposte e non anche alle sanzioni.

2

PATENT BOX: EVOLUZIONE DALLA SUA INTRODUZIONE — CENNI

L'art. 1 commi da 37 a 45 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), come modificato dall'art. 5 del DL 24.1.2015 n. 3 (c.d. *Investment compact*), ha istituito un **regime opzionale** di tassazione agevolata per i **redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali**¹; successivamente, il DM 30.7.2015 ha fornito i dettagli applicativi della norma, il provv. Agenzia Entrate 1.12.2015 n. 154278 ha definito oggetto e modalità di presentazione dell'istanza di *ruling*² ed, ancora, la legge di stabilità 2016³ ha apportato alcune modifiche nell'ambito dei beni agevolabili, nonché in merito alla complementarietà fra gli stessi. Da ultimo la circ. Agenzia Entrate 7.4.2016 n. 11 ha fornito gli attesi chiarimenti agli operatori.

Il c.d. *Patent Box* era, nella sua originaria formulazione, un regime opzionale agevolativo rivolto esclusivamente ai titolari di reddito d'impresa che sfruttano, direttamente o indirettamente, beni immateriali quali marchi (registrati o in corso di registrazione), brevetti industriali (concessi o in corso di concessione), *software* protetti da *copyright*, disegni e modelli giuridicamente tutelabili e ciò che genericamente viene definito *know-how* (proteggibile come informazioni segrete o, comunque, giuridicamente tutelabili). La modalità di fruizione dell'agevolazione (c.d. *Patent Box*) è quella della **detassazione di parte del reddito imponibile generato dallo sfruttamento del bene immateriale secondo aliquote crescenti nel tempo** (30% nel periodo di imposta 2015, 40% nel 2016 e 50% a partire dal 2017 e a regime). La fruizione del beneficio è subordinata all'esercizio di un'opzione irrevocabile avente **durata quinquennale**. La determinazione del reddito agevolabile era, a seconda della tipologia di utilizzo, determinata in autonomia dal contribuente, ovvero definita, al termine di una procedura di *ruling* (obbligatorio o facoltativo) con l'Agenzia delle Entrate⁴. La disciplina iniziale ha subito una prima rile-

- 1 In particolare, il co. 39 dell'art. 1 della L. 190/2014 prevede "I redditi dei soggetti indicati al comma 37 derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto esclusi per il 50% del relativo ammontare". Detta percentuale è ridotta rispettivamente al 30% ed al 40% per i primi due periodi di imposta di applicazione dell'incentivo (2015 e 2016 per i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare).
- 2 Prima dell'emanazione della circ. 11/2016, l'Agenzia delle Entrate aveva fornito alcuni primi chiarimenti con la circ. 1.12.2015 n. 36.
- 3 La L. 28.12.2015 n. 208 ha chiarito che, nell'ambito delle singole tipologie di beni immateriali, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto, quando sono collegati da un vincolo di complementarietà, tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, costituiscono un solo bene immateriale. Per quanto riguarda le opere dell'ingegno, originariamente agevolabili, risultano ora sostituite dal *software* coperto da *copyright*.
- 4 Relativamente alle modalità con cui i contribuenti possono godere della detassazione, si verifica un differente *iter* a seconda che si ricada nell'utilizzo indiretto, ovvero in quello diretto: nel primo caso, qualora lo sfruttamento indiretto dell'*asset* immateriale avvenga nei confronti di soggetti non appartenenti al medesimo gruppo, "non è possibile attivare la procedura di accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate"; in altre parole, in caso di utilizzo indiretto, il contribuente calcola in autonomia la propria quota di reddito che beneficia del *Patent Box* ed effettua la variazione fiscale in diminuzione ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP senza la possibilità di un confronto preventivo con l'Agenzia delle Entrate. Il confronto preventivo, invece, è previsto, seppur in via facoltativa, qualora l'utilizzo indiretto avvenga nell'ambito di un gruppo: in questo caso il contribuente può (ma non deve) attivare la procedura di *ruling* al termine della quale definisce, in contraddittorio con i funzionari della DRE territorialmente competente in base al domicilio dell'istante (ovvero dell'Ufficio *ruling* della Direzione Centrale laddove l'istante abbia registrato nell'ultimo periodo di imposta un volume di affari o un ammontare di ricavi superiore ad euro 300 milioni) l'ammontare del reddito agevolabile. Infine, coloro che utilizzano direttamente gli *asset* immateriali agevolabili devono obbligatoriamente attivare la procedura di *ruling* di cui all'art. 8 DL 30.9.2003 n. 269 (conv., con modificazioni, L. 24.11.2003 n. 326) per addivenire alla "determinazione del contributo economico alla produzione del reddito di impresa o della perdita".

vante modifica (*in peius*) ad opera dell'art. 56 della Manovra Correttiva (DL 50/2017, convertito in L. 96/2017)⁵, il quale ha introdotto due importanti novità relative all'ambito oggettivo di applicazione della norma. Da un lato è stata prevista l'**esclusione dei marchi** dal novero degli intangibili agevolabili⁶, dall'altro lato ha inserito una nuova categoria beneficiata dal *Patent Box*, costituita da quei **beni derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali legati da vincoli di complementarità**.

La *ratio* della prima novità si rinviene nella volontà del legislatore di allineare l'allora vigente disciplina dell'*IP regime* italiano alle Linee Guida OCSE ed in particolare all'*Action 5* dei BEPS; i marchi commerciali (c.d. *marketing-related patents*) sono espressamente esclusi dal novero degli intangibili agevolabili secondo l'OCSE; pertanto, la normativa italiana era *non compliant*. Tuttavia, grazie al c.d. *grandfathering* (ovvero quel periodo, concesso dall'OCSE, nel quale è possibile conservare i benefici secondo la disciplina ordinaria, anche se non conformi alle *Guidelines*), l'Italia è riuscita a mantenere in vita l'agevolazione anche per i marchi nel caso di istanze presentate nei primi due periodi di imposta di applicazione della norma e fino alla scadenza naturale del quinquennio. In altre più piane parole, qualora un soggetto, titolare di reddito di impresa, abbia esercitato nel periodo di imposta 2015, la propria opzione quinquennale per agevolare uno o più marchi di impresa, la suddetta opzione mantiene la propria durata per tutti e cinque i periodi di imposta (ovvero fino al 2019 compreso).

Sulla scorta di quanto sopra, con le opzioni esercitate a partire dal periodo di imposta 2017, i **beni agevolabili** sono esclusivamente i seguenti:

- **brevetti industriali** (concessi o in corso di concessione) che come interpretato dalla

circ. 11/2016 comprendono: brevetti per invenzione, brevetti per modello di utilità, brevetti per nuove varietà vegetali, topografie di prodotti a semiconduttori, certificato complementare per prodotti medicinali, certificato complementare per prodotti fitosanitari;

- **software protetti da copyright**: da intendersi come programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore;
- **disegni e modelli giuridicamente tutelabili** da intendersi come: domande di registrazione di disegni e modelli, disegni e modelli registrati, disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità, il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico;
- **informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali**, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili (c.d. *know-how*) che siano segrete, abbiano un valore economico e siano adeguatamente protette.

Il secondo elemento di novità portato dalla Manovra Correttiva consiste nella possibilità di agevolare i "*redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, legati da vincoli di complementarità, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente*"⁷ quelli oggetto di agevolazione. Come chiarito dalla Relazione governativa, con il comma 1 lett. a), secondo periodo, della norma "*si è inteso ricomprendere nell'ambito dell'agevolazione beni tali da non poter essere, in sostanza, separati ai fini della determinazione del reddito agevolabile*

5 Per un'analisi sulle modifiche apportate dalla c.d. Manovra correttiva, si permetta di rinviare a Committeri G.M., Sebastianelli M. "Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva", *Corr. trib.*, 2017, p. 2444.

6 Come correttamente osservato dai primi commentatori, "*all'esclusione dei marchi corrisponderà l'eliminazione - dal novero delle attività di ricerca e sviluppo [...] di tutte le tipiche attività di «presentazione, comunicazione e promozione»*". Conseguentemente, cesseranno di avere rilievo (alla scadenza del quinquennio) i relativi costi (qualificati e non qualificati). Cfr. Gasparri T. "Marchi d'impresa esclusi dal Patent Box", *il fisco*, 2017, p. 2335.

7 Cfr. Scheda di lettura - n. 484/1 del Servizio Studi del Senato della Repubblica.

correlabile al singolo bene⁸; in altre parole, se più beni rientranti nel nuovo art. 39 della L. 190/2014 sono legati fra loro da vincoli di complementarietà, questi vengono considerati come un unico IP agevolabile. Per finalità di coordinamento, il successivo comma 1 lett. c), abroga il comma 42-ter della L. 190/2014, che prevedeva l'agevolazione unitaria di beni uniti da vincolo di complementarietà.

Da ultimo, l'art. 4 del DL 30.4.2019 n. 34 (conv. con modificazioni L. 28.6.2019 n. 58), integrato, per quanto attiene le modalità applicative dal provv. Agenzia Entrate 30.7.2019 n. 658445 ed interpretato sistematicamente dalla circ. Agenzia Entrate 29.10.2020 n. 28, ha revisionato la disciplina vigente in materia di *Patent Box* prevedendo:

- una **generale facoltà di "autoliquidazione" del beneficio**, con relativa possibilità da parte del fruitore di determinare ed utilizzare autonomamente il beneficio;
- un **meccanismo premiale**, mutuando le previsioni del provv. 29.9.2010 n. 137654, attuativo dell'art. 26 del DL 78/2010, che consente **un'esimente sul fronte sanzionatorio** (amministrativo) **in presenza di un adeguato set documentale**⁹ giustificativo delle modalità di fruizione dell'agevolazione *de qua*.

3

LA NUOVA POSSIBILITÀ DI AUTOLIQUIDAZIONE DEL BENEFICIO INTRODOTTA DAL DECRETO CRESCITA

Come accennato nel precedente paragrafo, l'art. 4 del DL 34/2019 convertito, ha introdotto una disciplina alternativa alla vigente procedura. Trattasi di un regime opzionale, de-

nominato "**Regime di autoliquidazione OD**" (Oneri documentali).

In base a detta novità normativa, a partire dal periodo di imposta in corso all'1.5.2019 (2019 per i soggetti "solari"), i soggetti titolari di reddito di impresa che optano per il regime del c.d. *Patent box*, possono scegliere, in **alternativa alla procedura del ruling** di cui art. 31-ter del DPR 600/73, ove applicabile (*ruling* obbligatorio in caso di utilizzazione diretta del bene immateriale, facoltativo in caso di utilizzo indiretto *Intercompany* ovvero plusvalenza *Intercompany*¹⁰), di determinare e dichiarare il reddito agevolabile, indicando le informazioni necessarie alla predetta determinazione con idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto dal provv. 658445/2019. Si tratta, con tutta evidenza, di una rilevantissima semplificazione per il contribuente, il quale, in questo modo riesce a "*superare le criticità connesse alla tempistica delle procedure amministrative finalizzate alla sottoscrizione di un accordo volto a individuare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico*"¹¹. La circolare dell'Agenzia delle Entrate in commento osserva, appunto, che l'obiettivo della novella legislativa è quello di facilitare e rendere più celere la fruizione dell'agevolazione *Patent Box* da parte del contribuente, ponendolo in condizione di liquidare "autonomamente" il beneficio. Allo stesso modo, la Relazione al "Decreto crescita" precisa che le modifiche in discorso hanno l'obiettivo di semplificare le modalità di accesso all'agevolazione, mediante la determinazione diretta del beneficio, rimandando il relativo confronto alla successiva fase di controllo.

Come noto, infatti, a norma del provvedimento, la procedura di *ruling* deve concludersi entro centottanta giorni dal ricevimento dell'istanza; tuttavia essendo tale termine

8 Cfr. Scheda di lettura - n. 484/1 del Servizio Studi del Senato della Repubblica.

9 Cfr. "Set documentale cruciale per l'autoliquidazione Patent box in dichiarazione", Redazione, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 30.10.2020.

10 Cfr. nota 4.

11 Cfr. circ. 28/2020, § 3.

meramente ordinatorio, lo stesso viene puntualmente disatteso¹².

Quanto alla platea dei soggetti "potenzialmente interessati", il punto 1.1. del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prevede che possono esercitare l'opzione per la determinazione "diretta" dell'agevolazione tutti i soggetti beneficiari dell'agevolazione, indipendentemente dalle modalità di "utilizzo" del bene agevolato, inclusi coloro che abbiano già concluso un accordo con l'Agenzia delle Entrate, in alternativa al rinnovo dello stesso. Con la circ. 28/2020 l'Agenzia delle Entrate ha illustrato le modifiche alla normativa apportate dal "Decreto crescita": in particolare, laddove il contribuente decida di "autoliquidarsi" l'agevolazione, in luogo della procedura di *ruling*, è stato previsto che questi **ripartisca la variazione in diminuzione del reddito agevolabile in tre quote annuali di pari importo**, da indicare nella dichiarazione dei redditi e IRAP relativa al periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione ed in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi.

Il contribuente avrà, quindi, **due opzioni da esercitare nel quadro OP¹³**:

- la prima, ciò a dire l'opzione per la fruizione del beneficio, che ha durata quinquennale, è irrevocabile, rinnovabile e rappresenta la "condizione necessaria" per potere fruire dell'agevolazione;
- la seconda, eventuale (ed esercitabile solo qualora il contribuente abbia pure esercitato l'opzione *Patent Box*), è relativa alla facoltà espressa dal contribuente di provvedere ad "autoliquidare" l'agevolazione

Patent Box, è annuale e anch'essa irrevocabile e rinnovabile¹⁴.

I soggetti che esercitano l'opzione secondo le nuove modalità ripartiscono la variazione in diminuzione in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi. La modalità di fruizione del beneficio nell'arco temporale di **tre anni**, si applica **solo nel caso di utilizzo diretto del bene agevolabile**. Diversamente, nelle ipotesi di utilizzo indiretto del bene agevolabile e di realizzo delle relative plusvalenze, la fruizione del beneficio avviene integralmente nell'anno.

La circolare, inoltre, affronta in dettaglio anche la previsione contenuta al punto 7 del provvedimento direttoriale del 2019, ovvero la facoltà di rinunciare a procedure di *ruling* in corso, laddove il relativo accordo non sia stato concluso. Innanzitutto, l'Amministrazione finanziaria definisce quando una **procedura di ruling possa definirsi come non esistente**, si tratta, in particolare, delle seguenti fattispecie:

- "laddove non sia stato adottato un provvedimento formale di chiusura della stessa per mancato accordo";
- "qualora l'istanza di accesso alla predetta procedura sia decaduta per mancata integrazione della documentazione";
- quando la procedura "sia stata dichiarata dall'Ufficio inammissibile o improcedibile in via definitiva¹⁵".

Nei sopradetti casi, il contribuente che intenda "abbandonare" la procedura in essere dovrà

12 Sul punto, si ricorda che, come evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate con il "Bollettino del Ruling di standard internazionale", Il ed., emanato il 19.3.2013, "relativamente al numero complessivo degli accordi raggiunti al 31 dicembre 2012 il TMS è risultato essere di poco superiore ai 16 mesi ed è stato calcolato come media semplice dei mesi complessivamente impiegati per la sottoscrizione dei singoli accordi"; in altre parole, i tempi medi di sottoscrizione degli accordi, in ambito di *ruling* internazionale erano pari addirittura a 480 giorni.

13 In questo senso Assonime (circ. 1/2020, § 4.1) precisa che l'opzione del "Decreto crescita" si affianca (e non si sovrappone) all'opzione per fruire dell'agevolazione *Patent Box*. La ris. Agenzia Entrate 9.9.2019 n. 81 ha, inoltre, definito le modalità per l'esercizio dell'opzione per l'autoliquidazione per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare in corso all'1.5.2019 (scadente anteriormente al 31.12.2019).

14 Come previsto dal punto 1.2 del provv. 658445/2019, l'opzione per l'autoliquidazione del beneficio deve essere comunicata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce l'agevolazione.

15 Cfr. circ. 28/2020, § 5.2. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate si era già espressa con la risposta ad interpello 27.3.2020 n. 99.

comunicare la volontà di rinunciare, nei termini ordinariamente previsti per la trasmissione delle dichiarazioni fiscali¹⁶, ovvero nel maggior termine previsto dall'art. 2 comma 7 del DPR 322/98¹⁷, a mezzo Raccomandata A/R o PEC, alla Direzione Regionale delle Entrate, presso la quale è incardinata la procedura di accordo preventivo (ovvero alla Direzione Centrale¹⁸). Al fine di fruire del beneficio "autoliquidato", il contribuente dovrà, inoltre, predisporre il set documentale di cui al successivo paragrafo e comunicarlo nel Modello Redditi relativo al periodo di imposta cui si riferisce.

Il sopracitato **set documentale**, previsto dall'art. 4 comma 2 del DL 34/2019 e definito dall'art. 2 del provv. 658445/2019, svolge una duplice funzione a seconda della tipologia di *Patent box* in cui si ricade.

Infatti, nei casi di **utilizzo diretto dell'intangibile**, lo stesso costituisce una **condizione per l'accesso al nuovo regime di autoliquidazione OD**, che consente, in alternativa all'accordo preventivo con il Fisco (*ruling*), di autoliquidare il beneficio in dichiarazione. Nelle altre ipotesi di utilizzo dell'IP (**utilizzo indiretto, utilizzo indiretto Intercompany e plusvalenza, infragruppo o meno**) invece, la predisposizione del set informativo non costituisce un presupposto per poter procedere in autoliquidazione, ma piuttosto la **condizione per godere dell'esimente sanzionatoria**, qualora la documentazione sia ritenuta idonea dai verificatori.

In altre più piane parole, nel caso in cui il contribuente era obbligato a perseguire la strada del *ruling* per addivenire *ex ante* alla definizione con l'Amministrazione finanziaria, la documentazione rappresenta una condizione per beneficiare in autonomia della deduzione, negli altri casi, stante il fatto che il contribuente poteva già fruire dell'agevolazione, il set documentale, laddove ritenuto idoneo dagli organi accertatori, diventa lo strumento per fruire della *penalty protection*.

4

LA PENALTY PROTECTION ED IL SET DOCUMENTALE DA PREDISPORRE

In base al provv. 658445/2019 la documentazione idonea è costituita da un documento, articolato in due sezioni, A e B, contenenti i dati, le informazioni e gli elementi di seguito elencati. La Sezione A contiene informazioni riferibili al periodo di imposta dell'agevolazione *Patent Box*, quali:

- struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari;
- operazioni con imprese associate, modello organizzativo dell'impresa;
- caratteristiche del mercato di riferimento e dei principali fattori di competitività;

16 Si ricorda che il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi scade, per i soggetti solari, il 30 novembre dell'anno successivo; quest'anno, a causa dell'emergenza pandemica, le dichiarazioni dei redditi e il versamento della seconda rata dell'acconto IRPEF, IRES e IRAP sono stati prorogati al 10 dicembre, ad opera del DL 9.11.2020 n. 149 (c.d. "Decreto Ristori bis"). La scadenza slitta ulteriormente, al 3 aprile, per i soggetti non ISA che hanno conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro. Inoltre, le attività, per poter beneficiare della proroga, devono aver subito nei primi sei mesi del 2020 una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% rispetto allo stesso periodo del 2019. Mentre la proroga è prevista a prescindere dai requisiti relativi ai ricavi o compensi e alla diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, per i soggetti che operano nei settori economici individuati nei due allegati al DL 149/2020, e che hanno domicilio fiscale o sede operativa nelle zone rosse, nonché per i soggetti che gestiscono ristoranti nelle zone arancioni.

17 "Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta".

18 Il provv. Agenzia Entrate 6.5.2016 n. 67014 ha previsto che alle Direzioni Regionali territorialmente competenti in base al domicilio fiscale delle imprese istanti è attribuita la competenza della gestione delle istanze presentate per i soggetti titolari di reddito d'impresa che abbiano un volume d'affari ovvero un ammontare di ricavi, risultante dall'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, inferiore ad Euro 300.000.000,00.

- descrizione della catena di valore dell'impresa;
- funzioni, rischi e beni dell'impresa;
- beni immateriali (un elenco dei beni immateriali dell'impresa, inclusi quelli non agevolabili ai fini del *Patent Box*);
- attività di ricerca e sviluppo;
- plusvalenze da cessione di beni agevolabili;
- eventuali somme ottenute a titolo di risarcimento o di restituzione dell'utile di cui all'art. 7 comma 4 del DM 28.11.2017.

La sezione B contiene le seguenti informazioni riferibili al periodo dell'agevolazione *Patent Box*:

- informazioni di sintesi sulla determinazione del reddito agevolabile;
- valutazioni riferibili agli IP oggetto di agevolazione *Patent Box*;
- metodo adottato (Metodo CUP, Metodo RPSM o altri metodi) nonché le ragioni di selezione dello stesso.

Quanto ai **termini della documentazione**:

- la consegna deve avvenire entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta;
- se nel corso del controllo o di altra attività istruttoria emerge l'esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative, rispetto a quelle contenute nella documentazione già consegnata all'Amministrazione finanziaria, le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta, ovvero entro un periodo di tempo più ampio in funzione della complessità delle operazioni sottoposte ad analisi, sempreché tale periodo sia compatibile con i tempi del controllo. Decorsi i suddetti termini, l'Agenzia delle Entrate non è vincolata alla disapplicazione delle sanzioni.

Il provv. 658445/2019 si occupa pure di dettagliare **la forma e le condizioni di efficacia della documentazione**.

A questi particolari fini:

- la documentazione deve essere redatta in lingua italiana; tuttavia gli elementi conoscitivi e di dati che si riferiscono ad operazioni con imprese associate estere o parti terze estere possono essere presentati in lingua inglese;
- la documentazione deve essere redatta an-

nualmente, produce effetti esclusivamente per il periodo d'imposta cui si riferisce e deve essere conservata fino allo scadere del termine di decadenza per l'accertamento di cui all'art. 43 DPR 600/73.

Sul punto, è interessante osservare come il recentissimo provv. Agenzia Entrate 23.11.2020 n. 360494, sul regime degli "oneri documentali" in materia di *transfer pricing*, ricalchi la linea particolarmente rigorosa per le formalità da adottare per la documentazione in commento. In entrambi i casi, infatti, è previsto che la documentazione sia firmata dal legale rappresentante del contribuente (o da un suo delegato) mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione. Sul punto, appare alquanto dubbia questa formulazione, atteso che il contribuente ha a disposizione 20 giorni per esibire ai verificatori il *set* documentale, e sarebbe auspicabile un ulteriore chiarimento ministeriale, stante soprattutto il fatto che tali formalità producono pure effetti sulla stessa agevolazione *Patent Box* "autoliquidata". Sempre in tema di **marca temporale**, il par. 9.1 della circ. 28/2020, andando oltre la lettera del provvedimento direttoriale, ha affermato che "*la tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale alla totale assenza della stessa*". Sebbene, condivisibilmente, la *ratio* sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione risponde all'esigenza di conferire data certa ai documenti posti alla base della determinazione diretta del contributo economico, appare oltremodo penalizzante trattare una tardiva marca temporale alla stregua di una non apposizione, considerato, peraltro, che le stesse dichiarazioni fiscali sono emendabili, attraverso la presentazione di modelli integrativi.

Il **recupero integrale dell'agevolazione**, con conseguente mancata applicazione della *penalty protection*, avviene, comunque, nei casi in cui **manchi totalmente la documentazione, la firma elettronica con marca temporale o, infine le informazioni fornite nella documentazione esibita siano in tutto o in parte non rispondenti al vero**. La circolare dell'Agenzia

delle Entrate in commento precisa che la locuzione "totale assenza di documentazione" va ricondotta all'ipotesi dell'assenza di documenti giustificativi sottesi alla determinazione del beneficio; la medesima conseguenza si verifica allorché i documenti giustificativi risultino totalmente non rispondenti al vero.

Inoltre, viene precisato che la documentazione attestante la sussistenza dei requisiti di agevolabilità richiesti dalla disciplina *Patent Box* costituisce parte integrante della documentazione e richiede, pertanto, anch'essa l'apposizione della marca temporale.

Quanto al regime di *penalty protection*, merita ricordare che il provv. 658445/2019 dispone che la documentazione è ritenuta idonea in tutti i casi in cui fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi necessari per riscontrare la corretta determinazione del reddito agevolabile, a prescindere dalla circostanza che il metodo utilizzato, le modalità applicative e i criteri adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria. In quest'ottica, alla stessa stregua di quanto previsto dalla normativa in materia di *transfer pricing*¹⁹, viene precisato che le ipotesi di omissioni o inesattezze parziali, non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo, non costituiscono causa ostativa alla disapplicazione delle sanzioni²⁰.

Con una formula alquanto ampia, il provvedimento dispone, altresì, che la documentazione non vincola l'Agenzia delle Entrate alla disapplicazione delle sanzioni quando, pur rispettando i contenuti informativi previsti in relazione alle singole fattispecie, gli stessi non forniscono, nel loro complesso, un'informazione chiara, completa e conforme alle disposizioni contenute nel provvedimento. La circ. 28/2020 precisa che **ciò che rileva, ai fini del giudizio di "idoneità", è la coerenza complessiva dei diversi elementi**

informativi forniti nelle due sezioni (A e B) della documentazione. La valutazione dell'idoneità della documentazione deve essere effettuata e adeguatamente motivata dagli organi di controllo, fermo restando il potere dell'Ufficio competente di valutare criticamente il giudizio espresso. Il fatto che la *penalty protection* valga **ai soli fini amministrativi**, consentendo di disapplicare le sanzioni eventualmente comminate ai sensi dell'art. 1 comma 2 del DLgs. 471/97 e non anche quelle penali per infedele dichiarazione previste al superamento delle soglie di cui all'art. 4 del DLgs. 74/2000, non può che destare più di una perplessità agli occhi dell'interprete della norma. Appare evidente, infatti, come la strada verso la *compliance*, sicuramente da accogliere positivamente, debba fornire delle garanzie al contribuente che decida di fornire ampia *disclosure* in merito alle modalità di determinazione del reddito agevolabile, ivi inclusa, ovviamente, la protezione dall'applicazione delle eventuali sanzioni penal-tributarie.

Il provvedimento direttoriale prevede, infine, che il set documentale possa essere integrato con i dati, le informazioni e gli elementi conoscitivi utili al riscontro, da parte dei verificatori, della corretta determinazione della quota di reddito esclusa, con particolare riguardo ai criteri di costruzione del *nexus ratio*²¹ e alle modalità di tracciatura, anche sotto il profilo contabile, dei costi di ricerca e sviluppo. Invero, mentre l'indicazione del coefficiente rientra nell'ambito della documentazione idonea, l'esplicitazione degli elementi costitutivi del rapporto di *nexus ratio* e delle modalità di tracciatura e rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo non si configura come un'informazione di tipo obbligatorio.

Venendo incontro alle tante sollecitazioni avanzate dagli operatori e dalle associazioni di categoria, la circ. 28/2020 precisa che, ove esercitata, tale facoltà potrà consentire la *penalty*

19 Cfr. provv. Agenzia Entrate 360494/2020, § 5.3.4.

20 Cfr. provv. Agenzia Entrate 658445/2019, § 6.7.

21 Si ricorda che l'art. 9 del DM 28.11.2017 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 immate-

protection in caso di **rettifica del quantum agevolabile che scaturisca dalla rideterminazione del predetto rapporto del *nexus ratio***, laddove il supplemento informativo ponga gli addetti al controllo in grado di determinare la corretta costruzione del rapporto.

La circolare in commento nulla dice, però, in merito alla possibilità che anche i contribuenti che abbiano concluso un accordo di *ruling* per i *Patent Box* possano avvalersi dell'esimente sanzionatoria, qualora predispongano la documentazione idonea a consentire la ricostruzione del *nexus ratio*.

È stato osservato²² che sarebbe auspicabile l'applicazione dell'esimente sanzionatoria anche per tali soggetti, quantomeno limitatamente ad eventuali rettifiche operate dagli organi di controllo con riguardo alla determinazione del *nexus ratio* che non ha potuto essere oggetto di condivisione in sede di *ruling*. A questi fini, atteso che gli elementi interpretativi ricavabili dalla normativa di riferimento non sarebbero univoci (a cominciare dalle istruzioni al rigo "OP21" del Mod. Redditi SC 2020, che parrebbero *prima facie* non contemplare tale ipotesi), con un apposito provvedimento direttoriale potrebbero prevedersi le modalità di comunicazione di possesso del *set* documentale per il riconoscimento della *penalty protection*.

5

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il regime *Patent Box*, nel consentire ai titolari di reddito di impresa di beneficiare di una parziale detassazione del reddito derivante dall'utilizzo di

beni immateriali, costituisce un importante tassello di una politica fiscale di tipo selettivo volta a valorizzare *asset* fondamentali per lo sviluppo economico delle imprese e, in ultima istanza, del Paese. Inoltre, favorendo l'allocazione in Italia dei redditi prodotti dagli *intangible*, rappresenta un utile argine a forme di pianificazione fiscale aggressiva adottata dalle multinazionali. Le modifiche normative in materia d'accesso al regime agevolativo sono senz'altro lodevoli perché finalizzate a facilitare e rendere più celere la sua fruizione, rimandando a un momento successivo il confronto con l'Amministrazione finanziaria. L'obbligatorietà della procedura del *ruling* con l'Agenzia delle Entrate, volta a individuare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico, determinava infatti inevitabili lentezze burocratiche che scoraggiavano il contribuente. Anche la disapplicazione delle sanzioni amministrative per infedele dichiarazione (c.d. *penalty protection*), a seguito della predisposizione di idonea documentazione informativa, sicuramente contribuisce a incentivare il ricorso a siffatta disciplina agevolativa.

Queste novità in materia di *Patent Box* unite al nuovo *set* documentale anti-sanzioni per il *transfer pricing* collaborativo, introdotto con il provv. 23.11.2020 n. 360494, indicano la strada verso la quale, auspicabilmente, si indirizzerà il confronto fra contribuente ed Amministrazione finanziaria. Non più controlli preventivi fortemente invasivi, bensì adempimento spontaneo da parte del contribuente e confronto *ex post* con i funzionari, con la possibilità, comunque, di beneficiare, in materie insidiose e molto complesse dell'esenzione dalle sanzioni (per ora solo amministrative, ma auspicabilmente anche di natura penal-tributaria).

riale; il denominatore è costituito dai costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene. Al fine di ridurre il divario tra i costi qualificati riportati al numeratore e quelli complessivi riportati al denominatore, il legislatore ha introdotto un meccanismo denominato *up-lift* che consente di incrementare il valore del numeratore di un importo pari alla differenza tra il valore complessivo del denominatore e il valore del numeratore e nei limiti del 30% di quest'ultimo. 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, il denominatore, invece, è dato da tutti i costi rilevanti per produrre l'IP agevolabile, aumentato, tramite il meccanismo dell'*uplift* di un ulteriore importo.

22 Cfr. Michelutti R., Ficai G. "Esimente sanzionatoria per il *nexus ratio* da estendere ai soggetti che hanno concluso l'accordo di *Patent Box*", *Dir. bancario*, 5.11.2020.