

CIRCOLARE N. 28



Roma, 29 ottobre 2020

Oggetto: Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 4, del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, e Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019, protocollo n. 2019/658445.

Indice

1. Premessa	3
2. Definizioni	3
3. Finalità della norma	5
4. Caratteristiche del nuovo regime di autoliquidazione	6
5. Ambito soggettivo e opzioni	8
5.1 Opzione PB e opzione OD (oneri documentali) e decorrenza.....	8
5.2 Rinuncia alle procedure di Patent box	10
5.3 Esimente sanzionatoria per esercizi antecedenti al D.L. Crescita	13
6. Ambito oggettivo	14
6.1 Sezione A.....	14
6.2 Sezione B.....	15
7. Documentazione in possesso dell'Ufficio	18
8. Micro, Piccole e Medie imprese	19
9. Efficacia della documentazione	20
9.1 Marca temporale	20
9.2 Assenza di documentazione e giudizio di idoneità.....	21
9.3 Rapporto di Nexus	23

1. Premessa

Il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. “*Patent Box*”) dei redditi derivanti dall’utilizzo di alcuni beni immateriali¹ ha subito importanti modifiche a seguito dell’introduzione dell’articolo 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n.58, (nel seguito “D.L. Crescita”).

Con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019, prot. n. 2019/658445 (di seguito il “Provvedimento”), sono state emanate le disposizioni attuative della novella legislativa.

Il presente documento contiene chiarimenti sulle nuove modalità di fruizione dell’agevolazione prevista dal regime *Patent Box* introdotte dalla normativa citata, nonché soluzioni interpretative che hanno tenuto conto dei quesiti e dei contributi pervenuti da rappresentanti di Associazioni di categoria, delle Professioni libere e, più in generale, da parte degli operatori a seguito di consultazione pubblica.

2. Definizioni

Ai fini dell’applicazione della presente circolare:

- a) per “**Procedura di *Patent Box***” si intende la procedura di accordo preventivo connessa all’utilizzo di beni immateriali, ai sensi dell’articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, e conforme a quanto previsto dall’articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

¹ Introdotto dall’art. 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n.190.

- b) per “**Disciplina Patent Box**” si intendono le complessive misure disciplinate nella normativa e nella prassi che regola l’accesso e la fruizione del regime opzionale di tassazione agevolata, c.d. *Patent box* di cui all’articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni;
- c) per “**Agevolazione o Beneficio Patent Box**” si intende in generale il beneficio connesso al regime opzionale di tassazione agevolata, introdotto dall’articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni;
- d) per “**Regime di autoliquidazione OD**” (**Oneri documentali**) si intende il regime opzionale introdotto dal D.L. Crescita che consente al contribuente, in ipotesi di utilizzo diretto del bene immateriale, di optare per l’autoliquidazione dell’agevolazione, previa predisposizione di idonea documentazione, secondo quanto previsto dal Provvedimento;
- e) per “**Opzione PB**” si intende l’opzione che i soggetti titolari di reddito d’impresa possono esercitare ai sensi dell’art. 1, comma 37, legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni, per accedere alla fruizione del Beneficio *Patent Box*;
- f) per “**Opzione OD**” si intende l’opzione annuale per il Regime di autoliquidazione OD esercitata ai sensi dell’art. 4, del D.L. Crescita. I contribuenti possono scegliere, in alternativa alla procedura di cui all’articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ove applicabile, di determinare e dichiarare il reddito agevolabile, indicando le informazioni necessarie alla predetta determinazione in idonea documentazione predisposta, secondo quanto previsto dal Provvedimento.

3. Finalità della norma

L'art. 4 del D.L. Crescita ha revisionato la disciplina vigente in materia di *Patent box*, prevedendo una generale facoltà di “autoliquidazione” del relativo beneficio e quindi la possibilità da parte del Contribuente di determinare in maniera autonoma e indicare direttamente in dichiarazione l'agevolazione spettante.

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, a prescindere dalle modalità di utilizzo del bene immateriale, di liquidare autonomamente il beneficio, purché si doti del corredo informativo definito nel Provvedimento.

Il confronto con l'Amministrazione Finanziaria viene, in tal modo, rinviato alla successiva fase di controllo.

Nell'ambito di un sistema economico che investe in attività di ricerca e sviluppo su alcune tipologie di beni immateriali e in linea con le esigenze di certezza per i contribuenti, tra le finalità della norma vi è anche quella di 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.

Ulteriore novità del dettato normativo è la previsione di un meccanismo premiale, già utilizzato nell'ambito della disciplina sui prezzi di trasferimento, che introduce un'esimente sul fronte sanzionatorio per dichiarazione infedele, in caso di rettifica del reddito agevolabile in sede di controllo, purché il corredo informativo predisposto superi il vaglio del giudizio di idoneità previsto dalla norma medesima.²

² Si tratta di valutazioni operate dall'Agenzia delle entrate esclusivamente ai fini amministrativi, essendo rimesse, quelle attinenti ai profili penali, alla competenza dell'autorità giudiziaria.

4. Caratteristiche del nuovo regime di autoliquidazione

In termini generali, il regime opzionale di tassazione agevolata c.d. *Patent Box* prevede una parziale detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati beni immateriali, purché tali beni siano espressione delle attività di ricerca e sviluppo svolte dal Contribuente.

La disciplina *Patent box* opera una distinzione tra le diverse modalità di utilizzo dei beni immateriali agevolabili, dal cui sfruttamento discendono i redditi parzialmente detassati.

La disciplina *Patent box* ante D.L. Crescita prevede che, in tutte le ipotesi di utilizzo diretto del bene, la fruizione del beneficio sia subordinata alla preventiva sottoscrizione di un accordo con l'Agenzia delle entrate, (c.d. *ruling* obbligatorio), mentre, in caso di concessione in uso del bene o di plusvalenze realizzate in ambito infragruppo, l'accordo con il Fisco costituisce una mera facoltà del Contribuente (c.d. *ruling* facoltativo). L'accordo per la fruizione dell'agevolazione *Patent box* non è previsto laddove la concessione in uso o le plusvalenze siano realizzate nei rapporti con soggetti indipendenti; ciò in quanto le valutazioni operate in una transazione posta in essere tra parti indipendenti sono normalmente effettuate a valori di libera concorrenza.

Ne consegue che la disciplina *Patent Box* ante D.L. Crescita, a eccezione dell'ipotesi di utilizzo diretto del bene, prevede già forme di "autoliquidazione" del relativo beneficio, sebbene con fruizione dello stesso in un'unica soluzione in dichiarazione e senza la previsione di esimenti sanzionatorie, in caso di successiva rettifica.

Il nuovo Regime di autoliquidazione OD consente, in tutti i casi di utilizzo diretto del bene, in alternativa all'accordo con il Fisco, di autoliquidare il beneficio in dichiarazione, purché il Contribuente predisponga il *set* informativo richiesto. Dall'idoneità della documentazione discende, altresì, un effetto premiale nell'eventualità di una successiva rettifica del contributo economico in sede di controllo. La fruizione del beneficio è frazionata nell'arco temporale di tre anni.

Pertanto, nelle ipotesi di utilizzo diretto del bene immateriale, la predisposizione della documentazione, come definita nel Provvedimento, costituisce una condizione per l'accesso al nuovo Regime di autoliquidazione OD, a prescindere dal successivo giudizio di idoneità sulla stessa.

Diversamente, in tutte le altre ipotesi di utilizzo, la predisposizione del set documentale non costituisce un presupposto per poter procedere in autoliquidazione, ma piuttosto la condizione per godere dell'esimente sanzionatoria, laddove la documentazione sia ritenuta idonea in esito all'attività di controllo.

Resta ferma per il Contribuente che opta per il Regime di autoliquidazione OD, la modalità di fruizione del beneficio da frazionare nell'arco temporale di tre anni, 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.

Dunque, al Contribuente che utilizza direttamente il bene immateriale viene offerta la possibilità di scegliere una modalità alternativa di fruizione dell'agevolazione, tramite l'opzione per il Regime di autoliquidazione OD, che si differenzia, per condizioni ed effetti, dalle ipotesi di autoliquidazione già previste dalla disciplina *Patent box*. Ne consegue che il nuovo regime completa ma non assorbe la disciplina in materia di *Patent box*.

Le due discipline si sovrappongono parzialmente, in termini di vantaggi per il Contribuente, solo in due casi, ovvero nell'ipotesi, contemplata al punto 8 del Provvedimento meglio illustrata nel prosieguo del presente documento (par. 5.3) e nel caso di utilizzo indiretto del bene agevolabile o di realizzo delle relative plusvalenze. Si tratta di due fattispecie in cui il Contribuente, alle condizioni indicate nel Provvedimento, può godere, oltre che dell'esimente sanzionatoria, anche della fruizione del beneficio in unica soluzione.

5. Ambito soggettivo e opzioni

5.1 Opzione PB e opzione OD (oneri documentali) e decorrenza

Possono accedere al nuovo regime i soggetti beneficiari, come definiti nel Provvedimento, che abbiano esercitato un'opzione PB, per l'utilizzo diretto del bene immateriale, valida per il periodo di imposta per il quale intendano fruire del Regime di autoliquidazione OD.

La sussistenza di una valida opzione PB costituisce, pertanto, un presupposto necessario per l'esercizio dell'opzione OD prevista dal punto 1 del Provvedimento.

Le due opzioni, entrambe irrevocabili e rinnovabili, hanno una diversa durata: mentre l'opzione PB ha una durata quinquennale, l'opzione OD ha una durata annuale. Inoltre, la sussistenza di un'opzione PB è condizione necessaria e sufficiente per l'accesso al regime agevolativo di *Patent box*; di contro, la sussistenza di entrambe è necessaria per beneficiare del Regime di autoliquidazione OD e godere dei relativi effetti.

Infatti, se la sola opzione PB consente di accedere al beneficio *Patent box* con le modalità previste dalla relativa disciplina, laddove a tale opzione PB si affianchi l'esercizio dell'opzione annuale OD, il Contribuente può autoliquidare il beneficio direttamente in dichiarazione, fruendone in modalità frazionata e, al contempo, godere della esimente sanzionatoria, sempre che il set documentale sia ritenuto idoneo in sede di controllo.

L'opzione OD va comunicata entro il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione o nel maggior termine di 90 giorni, in caso di dichiarazione tardiva.

L'opzione OD può essere esercitata anche tardivamente, purché vengano rispettate le condizioni previste dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 secondo cui la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata

constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Ai fini dell'applicazione della disciplina della remissione *in bonis* sopra richiamata, si ritiene che il contribuente "abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento" qualora lo stesso abbia autoliquidato e indicato in dichiarazione il beneficio e abbia predisposto il corredo informativo richiesto dal Provvedimento, compresa l'apposizione della marca temporale.

Salvo quanto previsto ai successivi punti 5.2 e 5.3 del presente documento, riferiti rispettivamente ai casi di rinuncia alla procedura di *Patent box* e all'esimente sanzionatoria per esercizi antecedenti, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il primo periodo di imposta di applicazione del Regime di autoliquidazione OD è l'anno 2019. Il comma 1 dell'articolo 4 del D.L. Crescita prevede, infatti, che la nuova disciplina si applica «*a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto*».

Invece per i contribuenti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare e in corso alla data di entrata in vigore del D.L. Crescita, (1° maggio 2019), il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime potrebbe avere inizio nell'anno 2018.

Valga l'esempio di un Contribuente con esercizio sociale chiuso il 30 giugno 2019 che potrà avvalersi del nuovo regime già a decorrere da tale periodo; in tale ipotesi il Contribuente utilizzerà il modello dichiarativo

“Redditi 2019-SC” o il modello dichiarativo “Redditi 2019-ENC”³ sia al fine dell’esercizio dell’opzione OD, sia al fine della comunicazione di possesso della documentazione e della dichiarazione della quota di reddito escluso.

La platea dei destinatari del nuovo regime include anche coloro che abbiano concluso un accordo a seguito della procedura di *Patent box* e non intendano rinnovare lo stesso alla scadenza. In tali ipotesi il Contribuente potrà, per gli esercizi successivi a quelli coperti da accordo, esercitare l’opzione per il Regime di autoliquidazione OD alle condizioni sopra richiamate.

5.2 Rinuncia alle procedure di *Patent box*

La previsione contenuta al punto 7 del Provvedimento permette a coloro che abbiano una procedura di *Patent box* in corso, riferibile a esercizi antecedenti a quello di entrata in vigore del D.L. Crescita, di fruire del Regime di autoliquidazione OD anche per tali periodi, purché non sia stato concluso il relativo accordo.

Si precisa al riguardo che la condizione per accedere all’autoliquidazione OD, per periodi di imposta antecedenti alla data di entrata in vigore del D.L. Crescita, è costituita dalla sussistenza di una procedura di *Patent box* pendente.

Non si ritiene sussistente una procedura di *Patent box* in corso laddove sia stato adottato un provvedimento di formale chiusura della stessa per mancato accordo, né qualora l’istanza di accesso alla predetta procedura sia decaduta per mancata integrazione della documentazione nei termini previsti dalla relativa disciplina.

Non potrà, altresì, considerarsi sussistente una procedura che sia stata dichiarata dall’Ufficio inammissibile o improcedibile in via definitiva.

Pertanto il Contribuente che intende rinunciare alla procedura di *Patent box*, compresa la rinuncia all’istanza di rinnovo di un accordo già concluso,

³ Per il primo periodo di imposta di applicazione del regime di autoliquidazione OD, e nelle more dell’aggiornamento dei modelli dichiarativi, per le indicazioni relative alle modalità di compilazione dei quadri e campi dedicati al regime, si opera un richiamo alla Risoluzione n. 81/E del 9 settembre 2019.

deve comunicare, entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta in corso alla data del 1 maggio 2019, o entro il maggior termine di 90 giorni, in caso di dichiarazione tardiva, tramite PEC o raccomandata a/r indirizzata all'Ufficio presso il quale è incardinata la trattazione dell'istanza, l'espressa e irrevocabile volontà di rinunciare alla prosecuzione della stessa. Il Contribuente che abbia espresso e comunicato tale volontà deve altresì predisporre il set documentale che supporti la ricostruzione del beneficio in relazione a ciascuno di tali periodi e comunicarne il possesso nella medesima dichiarazione dei redditi.

Ad esempio, si consideri il caso di un Contribuente con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, che abbia presentato un'istanza di accesso alla procedura di *Patent box*, per ipotesi di utilizzo diretto, nell'anno 2017, il cui accordo, qualora sottoscritto, avrebbe coperto il quinquennio 2017-2021. Se il Contribuente ha effettuato la rinuncia nel 2019, potrà fruire dell'autoliquidazione per i periodi di imposta 2017 e 2018. In tal caso indica nella dichiarazione del 2020, per il periodo di imposta 2019, un terzo della somma dell'agevolazione relativa alle annualità 2017 e 2018 e l'eventuale importo, pari ad un terzo del beneficio riferibile al 2019, qualora decida di optare per il Regime di autoliquidazione OD anche per tale periodo d'imposta.

Parimenti il Contribuente che abbia presentato un'istanza di accesso alla procedura di *Patent Box* nel corso del 2019, antecedentemente alla data di entrata in vigore del D.L. Crescita, qualora intenda avvalersi del nuovo Regime di autoliquidazione OD per tale annualità deve comunque effettuare la comunicazione di rinuncia di cui al punto 7 del Provvedimento.

Il Contribuente è tenuto a predisporre il *set* informativo previsto dal Provvedimento per ciascuno degli esercizi cui si riferisce il Regime di autoliquidazione OD.

E' opportuno evidenziare che la rinuncia ad una procedura pendente attrae necessariamente anche le eventuali istanze integrative di *Patent box*, volte a far rilevare la creazione di beni agevolabili ulteriori, connessi con vincolo di

complementarietà rispetto a quelli oggetto dell'istanza originaria (ancora pendente). La soluzione è in linea con le indicazioni fornite nella Circolare 11/E del 7 aprile 2016, la quale ha chiarito che, in presenza dello sviluppo di un nuovo bene agevolabile, caratterizzato dal vincolo di complementarietà con quelli relativi a precedenti periodi di imposta, la nuova opzione PB ha una durata coincidente con la durata residua della precedente.

La rinuncia riguarda la procedura di *Patent box* nella sua interezza; pertanto detta rinuncia non può essere di tipo parziale, ovvero limitata ad alcuni beni immateriali tra quelli che rientrano nel perimetro del *ruling*, quand'anche si tratti di beni non complementari.

Qualora il Contribuente decida di rinunciare alle procedure di *Patent box* attivate successivamente all'entrata in vigore del D.L. Crescita, tale Contribuente potrà optare per il Regime di autoliquidazione OD a partire dal periodo di imposta in cui ha deciso di rinunciare alla procedura. Ad esempio, nel caso di un'istanza di *ruling* presentata per il quinquennio 2019-2023, qualora il Contribuente nel 2022 manifesti la mancanza di interesse alla prosecuzione della procedura, lo stesso potrà effettuare l'autoliquidazione OD a partire da tale periodo d'imposta in relazione al beneficio relativo a tale periodo (nell'esempio, al periodo di imposta 2022); in altri termini il Contribuente non potrà avvalersi del regime di autoliquidazione OD per gli esercizi intercorrenti tra la data di attivazione della procedura di *Patent box* e quella in cui è intervenuta la rinuncia (c.d. esercizi intermedi). Ne consegue che in tale ipotesi, l'abbandono della procedura di *Patent box* preclude al Contribuente la possibilità di fruire dell'agevolazione in relazione ai redditi ritraibili dallo sfruttamento dei beni agevolabili negli esercizi intermedi.

Si precisa che, fatte salve le ipotesi di rinuncia alle procedure di *Patent box* di cui al punto 7.1 del Provvedimento, a regime la volontà di non dar seguito ad una procedura pendente può essere manifestata dal Contribuente con le modalità che riterrà più opportune.

Infine, analogamente a quanto esplicitato nel paragrafo 4 in relazione alle procedure di *Patent box* pendenti alla data di entrata in vigore del D.L. Crescita, si precisa che, anche a regime, la decisione di non dar seguito alla procedura di *Patent box* non può essere di tipo parziale, vale a dire limitata ad alcuni beni o categorie di beni.

5.3 Esimente sanzionatoria per esercizi antecedenti al D.L. Crescita

Il punto 8 del Provvedimento attua le disposizioni della novella legislativa volte a consentire la fruizione dell'esimente sanzionatoria ai Contribuenti che abbiano determinato in via autonoma e indicato in dichiarazione il beneficio in esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. Crescita (nel seguito anche "esercizi pregressi").

Si tratta in sostanza delle ipotesi riferibili a quei Contribuenti che abbiano, in esercizi antecedenti all'entrata in vigore del D.L. Crescita, già legittimamente "autoliquidato" il beneficio in dichiarazione per gli esercizi antecedenti all'entrata in vigore del D.L. Crescita. Va da sé che anche il periodo di imposta 2018, seppur non già legittimamente autoliquidato e indicato in dichiarazione alla predetta data, rientra nell'ambito applicativo della fattispecie.

Tali Contribuenti possono predisporre la documentazione richiesta in relazione agli esercizi pregressi, comunicandone il possesso tramite PEC o raccomandata a/r all'Ufficio competente in ragione del proprio domicilio fiscale, anteriormente alla formale conoscenza dell'avvio di attività di controllo in materia di *Patent box*.

In ipotesi di comunicazione di possesso di idonea documentazione per i periodi di imposta precedenti, il Contribuente, che ha già fruito dell'agevolazione in un'unica soluzione per ciascuno di tali periodi, potrà godere dell'effetto premiale, nell'eventualità di una rettifica del beneficio.

6. Ambito oggettivo

La documentazione definita al punto 2 del Provvedimento è stata concepita come un documento informativo unico, articolato in due sezioni, i cui contenuti esprimono i principali momenti in cui idealmente si sviluppa il processo di determinazione del reddito agevolabile. Nel seguito si forniscono chiarimenti in relazione ad alcuni dei contenuti informativi indicati nelle predette sezioni.

6.1 Sezione A

In termini generali, quanto indicato nella Sezione A ha la finalità di fornire all'Amministrazione finanziaria, nel corso delle attività di accesso, ispezione, verifica o di altra attività di controllo, gli elementi conoscitivi necessari per comprendere il contesto organizzativo, funzionale e di rischio del Contribuente, con un *focus* particolare sui fattori generatori di valore e quindi sulle funzioni aziendali coinvolte nella gestione e nell'utilizzo dei beni immateriali oggetto di richiesta agevolativa.

In tal senso giova ricordare che tali informazioni assumono un particolare rilievo in considerazione della finalità ultima delle attività di controllo che è quella di ricostruire la complessiva coerenza e correttezza del processo seguito dal Contribuente per individuare, isolare e valorizzare, nell'ambito delle attività dell'impresa, i beni immateriali da cui origina il reddito agevolabile.

In tale ottica si precisa che l'onere informativo relativo alle operazioni con le imprese associate è limitato alle sole operazioni che coinvolgono, anche indirettamente, i beni immateriali agevolabili e come tali in grado di avere un effetto sulla determinazione del contributo economico.

Una particolare attenzione nella predisposizione della documentazione va posta alle funzioni che implicano lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, ovvero di attività che concorrono a creare, sviluppare e mantenere i predetti beni.

Un ulteriore chiarimento riguarda la documentazione attestante la sussistenza dei requisiti di agevolabilità richiesti dalla disciplina *Patent box*, come definita al punto b) delle Definizioni, della quale il Contribuente deve disporre e che è richiamata al numero vii, punto 2.1, Sezione A del Provvedimento.

Tale documentazione, posta a base delle informazioni contenute nell'elenco descrittivo dei beni immateriali dell'impresa, costituisce parte integrante del set documentale e richiede, pertanto, l'apposizione della marca temporale di cui al punto 6.2 del Provvedimento.

Tale ultimo adempimento non è richiesto laddove la documentazione, attestante i requisiti di agevolabilità, risulti già provvista di una datazione ufficiale, che conferisce certezza giuridica in ordine al momento di creazione del documento e all'immodificabilità dello stesso.

Diversamente, la documentazione attestante lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, che giustifica e supporta le informazioni e i dati indicati dal Contribuente nella nota descrittiva delle relative attività svolte, cui fa riferimento il numero viii, punto 2.1, Sezione A del Provvedimento, non richiede l'apposizione della marca temporale poiché non costituisce parte integrante della documentazione idonea.

A tale specifico proposito si precisa che un'eventuale contestazione basata sul controllo dell'effettivo svolgimento delle attività volte alla creazione, sviluppo e mantenimento dei beni agevolabili, e sul loro collegamento con tali beni, darà luogo a una rettifica del reddito agevolabile e non potrà essere applicabile l'esimente sanzionatoria alla violazione di dichiarazione infedele.

6.2 Sezione B

La Sezione B contiene informazioni di tipo contabile e fiscale necessarie per consentire il riscontro della corretta quantificazione del beneficio espresso come variazione in diminuzione nei modelli dichiarativi.

E' utile precisare che, nell'ambito delle "Informazioni di sintesi sulla determinazione del reddito agevolabile" di cui al paragrafo 2.2 Sezione B, lett. i. del Provvedimento, l'onere informativo relativo alla formula del rapporto di *nexus* si intende soddisfatto con l'indicazione del mero coefficiente utilizzato per il calcolo della quota di reddito agevolabile - costituito dal rapporto tra il totale dei costi qualificati, afferenti alle attività di ricerca e sviluppo svolte, incrementati dell'eventuale *up-lift*⁴, e i costi complessivi del periodo - senza l'indicazione dei criteri di costruzione del suddetto rapporto di *nexus* e delle modalità di tracciatura e rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo. Si premette che gli oneri informativi previsti dalla Sezione B sono diversificati a seconda del metodo adottato dal Contribuente per l'autoliquidazione del contributo; l'elemento informativo da fornire, tra quelli indicati nel Provvedimento, va individuato dal Contribuente in base alle circostanze del caso. Inoltre i dati da indicare, per soddisfare l'onere documentale, dipendono anche dalla tipologia di utilizzo dei beni immateriali cui si riferisce la richiesta agevolativa (utilizzo diretto e indiretto e altre ipotesi). In particolare, in caso di utilizzo diretto del bene agevolabile nell'ambito del metodo del confronto del prezzo, il Contribuente, coerentemente con quanto esplicitato nella Circolare 11/E del 7 aprile 2016, che fornisce chiarimenti in tema di *Patent box*, deve determinare la c.d. "royalty implicita" sul bene immateriale, incorporata nel prezzo di vendita del bene materiale ceduto e del servizio prestato.

In tali ipotesi i dati contabili ed extracontabili da fornire sono quelli indicati ai punti 2 e 3 della Sezione B, nella parte dedicata al predetto metodo. Si tratta, in particolare, delle informazioni relative al processo di individuazione dei ricavi riconducibili ai beni agevolabili e delle informazioni sul metodo adottato per la individuazione del tasso di *royalty* di mercato.

⁴ Per *up lift* si intende la maggiorazione del numeratore del rapporto di *nexus* di un importo pari alla differenza tra il valore complessivo del denominatore e il valore del numeratore nei limiti del 30% di quest'ultimo (cfr. articolo 9, comma 5 del decreto attuativo *patent box*).

Le analisi di *benchmark* eventualmente elaborate dal Contribuente hanno validità quinquennale, salvo mutamenti nelle condizioni di fatto e di diritto assunte a base delle stesse.

In caso di utilizzo indiretto del bene immateriale, l'informazione da rendere è quella indicata al punto 1 della Sezione B, nella parte dedicata al metodo del confronto di prezzo. Si tratta dell'indicazione analitica dei canoni derivanti dalla concessione in uso del bene agevolabile.

In entrambi i casi di utilizzo diretto e indiretto, il Contribuente deve fornire anche i dati e gli elementi indicati dai punti da 4 a 7 della medesima Sezione B, riferibili sostanzialmente al processo di tracciatura dei costi di ricerca e sviluppo, alle componenti di natura finanziarie e alle riprese fiscali, che confluiranno nel prospetto consuntivo di calcolo, volto a dare evidenza di tutte le fasi del processo.

Nelle ipotesi di adozione del metodo reddituale c.d. *Residual profit split method*, (RPSM), il Contribuente deve porre particolare attenzione nel delineare correttamente il perimetro del *Patent box*, all'interno del complessivo reddito di impresa, descrivendo i criteri adottati nel processo.

Il Contribuente deve infatti dare evidenza dei criteri e delle ragioni poste a base del processo di individuazione delle componenti positive e negative ascrivibili alle diverse attività svolte, che concorrono alla formazione del complessivo reddito di impresa; può essere il caso, ad esempio, di un Contribuente che opera in diversi settori o che abbia diverse linee di *business* all'interno del medesimo settore di operatività e che abbia richiesto di agevolare beni immateriali impiegati solo in alcune delle suddette linee di *business* o settori in cui opera.

Tale mappatura, che consente di isolare sotto il profilo reddituale il perimetro del *Patent box*, precede idealmente la fase nella quale il Contribuente deve valorizzare, all'interno di tale perimetro, le funzioni di tipo routinario ai fini dell'emersione, per differenza, dell'extraprofitto residuo. Quest'ultimo va quindi ripartito tra tutti gli elementi generatori di valore riferibili ai beni

agevolabili e agli eventuali ulteriori beni immateriali e ai fattori di vantaggio competitivo (a titolo meramente esemplificativo: sinergie di gruppo, liste clienti, *assembled work force*, specifiche caratteristiche del mercato, e così via), resi evidenti nell'ambito dell'analisi funzionale e di rischio svolta.

Va da sé che, in caso di adozione del RPSM, le informazioni da fornire con riferimento alle operazioni intercorse con imprese associate riguardano tutte le transazioni che rientrano nel perimetro *Patent box* (che come in precedenza specificato include anche le funzioni di tipo routinario).

7. Documentazione in possesso dell'Ufficio

Il punto 2.3 del Provvedimento prevede che il Contribuente che abbia già aderito al regime di oneri documentali previsto in materia di prezzi di trasferimento o abbia esibito documentazione nell'ambito dell'istruttoria relativa a una procedura di *Patent box*, non conclusa con un accordo, possa operare un mero rinvio alle informazioni e ai dati ivi contenuti, qualora corrispondenti a quelli richiesti nelle Sezioni A e B del Provvedimento.

Al riguardo si ritiene che, in caso di documentazione predisposta ai fini dei prezzi di trasferimento, il rinvio deve essere tale da consentire agli organi di controllo di individuare puntualmente le informazioni corrispondenti a quelle richieste.

Diversamente, qualora il rinvio si riferisca alla documentazione esibita nell'ambito della procedura di *Patent box*, il Contribuente deve fornirne un elenco e, al contempo, indicare l'Ufficio presso il quale la stessa risulta depositata.

L'obbligo di redazione della documentazione per ciascun periodo di imposta di fruizione dell'agevolazione, di cui al punto 6.3 del Provvedimento, si intende soddisfatto anche tramite un mero rinvio alla predetta documentazione (a titolo esemplificativo si fa riferimento all'analisi funzionale e di rischio, o al perimetro agevolabile), ma solo qualora il Contribuente dichiari, ferma restando la validità quinquennale delle analisi di *benchmark*, che

non sia intervenuto alcun mutamento nelle circostanze di fatto e di diritto poste a base del *set* documentale già predisposto, per altri periodi di imposta, ai fini dell'autoliquidazione del beneficio.

In tali ipotesi il Contribuente, effettuerà un aggiornamento dei dati finanziari e contabili necessari per il computo dell'agevolazione per il periodo di imposta interessato.

8. Micro, Piccole e Medie imprese

Le previsioni contenute al punto 3 del Provvedimento si pongono in linea di continuità con la volontà legislativa espressa nel già citato D.M. 28 novembre 2017, volta a semplificare le modalità di fruizione del beneficio da parte delle micro, piccole e medie imprese (PMI).

Tra di esse, di particolare rilievo appare quella che consente a tali categorie di imprese di modulare e adattare il set informativo, costituente la documentazione, alle caratteristiche organizzative, dimensionali e ai sistemi di rilevazione contabile adottati.

Occorre premettere che, per un verso, la stessa struttura organizzativa e dimensionale dell'azienda, ove si qualifichi come PMI, concorre a semplificare in maniera quasi "fisiologica" la predisposizione del set documentale.

A titolo esemplificativo, le PMI, qualora autonome, secondo la definizione fornita nella raccomandazione della Commissione Europea 2003/361/CE, non indicheranno le operazioni con imprese associate di cui al punto ii) della Sezione A della documentazione.

Il punto 3 del Provvedimento fa tuttavia riferimento anche alla possibilità di predisporre un *set* informativo semplificato, purché in grado di fornire informazioni equipollenti a quelle previste.

Il concetto di "equipollenza", in tal senso, va inteso in un'ottica sostanziale, avendo come riferimento la finalità ultima delle informazioni richieste nelle Sezioni A e B, ovvero consentire agli addetti al controllo il

riscontro della corretta determinazione e del calcolo del contributo richiesto in agevolazione, ripercorrendone le diverse fasi.

A titolo esemplificativo, se l'impianto contabile del Contribuente, quand'anche di tipo analitico, non consente di effettuare agevolmente le segregazioni di conto economico richieste nell'ambito della Sezione B, sono ammissibili modalità alternative di segregazione dei dati contabili, purché riconciliati con i dati del bilancio di esercizio, modalità supportate da criteri ragionevoli, ugualmente oggettivi e affidabili, tali da permettere di ricostruire agevolmente i singoli passaggi logici e di calcolo seguiti dal Contribuente per giustificare la quantificazione del reddito agevolabile.

9. Efficacia della documentazione

Il punto 6.4 del Provvedimento disciplina tutte le ipotesi che comportano il recupero integrale del beneficio *Patent box*.

9.1 Marca temporale

La *ratio* sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione, definita nel Provvedimento, risponde all'esigenza di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione diretta del contributo economico.

Al riguardo si precisa che la firma elettronica con marca temporale su tale documentazione deve essere apposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce l'autoliquidazione OD, o nel maggior termine di 90 giorni in caso di dichiarazione tardiva.

La tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza della stessa.

Nelle ipotesi di rinuncia a procedure di *Patent box* pendenti, di cui al punto 7 del Provvedimento, la marca temporale non può riportare una data successiva a quella di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al

periodo di imposta in cui è stata effettuata la rinuncia, inclusa l'eventuale dichiarazione tardiva nei termini.

Laddove il Contribuente versi nell'ipotesi contemplata al punto 8 del Provvedimento, si ritiene che la data di riferimento per l'apposizione della firma digitale con marca temporale sul set documentale non possa essere successiva a quella di trasmissione della comunicazione di possesso della documentazione al competente Ufficio.

9.2 Assenza di documentazione e giudizio di idoneità

L'ipotesi delineata nel primo periodo del punto 6.4 del Provvedimento si riferisce al caso in cui il Contribuente non documenti affatto la spettanza dell'agevolazione, ovvero non disponga dei documenti a supporto dei dati contabili ed extracontabili e delle informazioni riportate nelle schede, negli elenchi, nelle note descrittive di cui si sostanziano le sezioni A e B e che, in ultima analisi, giustifichino la liquidazione del beneficio economico indicato in dichiarazione.

Pertanto, in un'ottica sostanziale, la locuzione "*totale assenza di documentazione*" va ricondotta all'ipotesi dell'assenza di documenti giustificativi sottesi alla determinazione del beneficio, che comporta il recupero integrale dell'agevolazione, oltre che l'irrogazione di sanzioni e calcolo degli interessi.

La medesima conseguenza si verifica allorché i documenti giustificativi di cui sopra risultino totalmente non rispondenti al vero.

Al riguardo è utile precisare che per "documenti sottesi alla determinazione del beneficio", la cui totale assenza o non rispondenza al vero comporta in ogni caso il recupero integrale dell'agevolazione, si intende la documentazione sottostante di tipo contabile ed extracontabile utilizzata per l'elaborazione degli elementi informativi (ovvero schede, note, elenchi, prospetti, ecc.) richiesti nelle sezioni A e B del Provvedimento e non si identifica con questi ultimi.

Fatto salvo quanto sopra, in caso di utilizzo diretto dei beni agevolabili, poiché la predisposizione della documentazione, come definita nel Provvedimento, costituisce condizione per l'accesso al Regime di autoliquidazione OD, la mancanza degli elementi informativi fondamentali, tra quelli indicati nelle Sezioni A e B, quindi non di tipo suppletivo o integrativo, necessari per la ricostruzione del reddito agevolabile, equivale alla totale assenza di documentazione e, come tale, comporta il recupero integrale dell'agevolazione, con irrogazione di sanzioni e calcolo degli interessi (ad esempio mancanza del prospetto consuntivo di calcolo, mancanza di prospetti di segregazione di conto economico, mancata descrizione del metodo utilizzato a supporto del tasso di *royalty* indicato).

Il recupero integrale dell'agevolazione, con irrogazione di sanzioni e calcolo degli interessi, potrà verificarsi anche qualora tali documenti, solo in parte non veritieri, comunque compromettano la qualità delle analisi e delle attività di riscontro in sede di controllo.

Il punto 6.5 del Provvedimento si riferisce alla necessità che i singoli elementi informativi, contabili ed extracontabili, di cui si compone la documentazione, siano valutati nel loro complesso, avendo come finalità ultima quella di consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito agevolabile.

Pertanto, ciò che rileva ai fini del giudizio di idoneità e quindi di efficacia della documentazione è la coerenza complessiva dei diversi elementi informativi forniti nelle due sezioni.

Qualora venga rilevata una carenza informativa all'interno di uno specifico paragrafo, ma tale informazione sia agevolmente desumibile dal *set* documentale, considerato nella sua interezza, tale evenienza non deve compromettere il giudizio di idoneità della documentazione nel suo complesso.

Diversamente, tale giudizio può essere inficiato laddove il *set* documentale, pur completo in ogni sua parte, difetti di coerenza al punto da non

fornire tutti gli elementi necessari per ricostruire il processo logico e di calcolo che ha portato alla determinazione del contributo.

Si ritiene poi che, in presenza di un quadro informativo completo e corretto, le diverse conclusioni cui pervengono gli addetti al controllo in termini di metodo o di modalità applicative, inclusa una differente valutazione del peso attribuibile a elementi generatori di valore in sede di ripartizione del profitto residuo, rispetto a quelle indicate dal Contribuente, non possano pregiudicare il giudizio di idoneità.

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. Qualora emergano situazioni di particolare complessità, oppure l'Ufficio competente ritenga inidonea la documentazione predisposta dal Contribuente e tale giudizio negativo sia, da quest'ultimo, motivatamente non condiviso, l'Ufficio procedente deve interessare, inoltrando un'apposita relazione, la competente Direzione Regionale, per ricevere le direttive del caso.

9.3 Rapporto di Nexus

Il paragrafo 5.3 del Provvedimento, secondo cui *“Resta ferma la facoltà del contribuente di predisporre ulteriore documentazione contenente i dati, le informazioni e gli elementi conoscitivi utili ai fini del riscontro, da parte degli organi di controllo, della corretta determinazione della quota di reddito esclusa, con particolare riguardo ai criteri di costruzione del nexus ratio e alle modalità di tracciatura, anche sotto il profilo contabile, dei costi di ricerca e sviluppo”*, va inteso nel senso che l'indicazione dei criteri di costruzione del rapporto di *nexus*, e delle modalità di tracciatura e rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo, è meramente facoltativa.

Ne consegue che, mentre l'indicazione del coefficiente, utilizzato per il calcolo della quota di reddito agevolabile, rientra nell'ambito della documentazione idonea, come definita nel Provvedimento, l'esplicitazione degli

elementi costitutivi del rapporto di *nexus* e delle modalità di tracciatura e rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo, non si configura come un'informazione di tipo obbligatorio a tal fine.

Laddove, tuttavia, il Contribuente si avvalga di tale facoltà, fornendo il supplemento informativo, che ponga gli addetti al controllo in grado di riscontrare la corretta costruzione del rapporto di *nexus*, può godere dell'esimente sanzionatoria, in caso di rettifica del *quantum* agevolabile che scaturisca dalla rideterminazione del predetto rapporto.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)