

Milano, 17 febbraio 2020

Spettabile
Agenzia delle Entrate

Via email:
dc.gc.accordi@agenziaentrate.it

Dr. Com. Carlo Garavaglia
Dr. Com. Marco Piazza
Avv. Marco Baglioni
Dr. Com. Aldo Bisioli
Avv. Gianluca Boccalatte
Avv. Eugenio Briguglio
Dr. Com. Oliviero Cimaz
Dr. Com. Enrico Colombo
Avv. Giancarlo Cortese*
Dr. Com. Andrea Di Bartolomeo
Dr. Com. Michela Folli
Dr. Com. Massimo Foschi
Dr. Com. Luigi Garavaglia
Dr. Com. Emilio Gnech
Dr. Com. Federico Innocenti
Dr. Com. Marco Lanza
Dr. Com. Giancarlo Malerba
Dr. Com. Francesco Nobili
Dr. Com. Franco Pozzi
Avv. Enrico Valerio

Oggetto: Consultazione pubblica sullo schema di Circolare avente ad 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”

Avv. Sergio Chisari
Avv. Raffaele Correnti
Avv. Nadia Corti
Dr. Com. Elisa Fiancaca
Avv. Martino Filippi
Dr. Com. Stefano Grossi
Dr. Com. Monica Laguardia
Avv. Dario Librandi
Dr. Com. Francesca Martuscelli
Avv. Edoardo Mörlin Visconti Castiglione
Dr. Com. Fabrizia Orsillo
Avv. Roberta Pierantoni
Dr. Com. Chiara Resnati
Dr. Com. Roberta Sironi
Dr. Com. Andrea Spinzi
Dr. Marina Tarallo
Dr. Com. Piera Tula
Dr. Com. Lisa Vascellari Dal Fiol
Dr. Com. Marco Zanetti
Dr. Com. Simona Zangrandi
Avv. Anna Zullo

Premessa

Il documento in consultazione (di seguito “Bozza di Circolare” o “Bozza” o “Circolare”) intende fornire chiarimenti sulle nuove modalità di fruizione dell’agevolazione “*patent-box*”, in base al regime di “autoliquidazione” introdotto dall’art. 4 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (“Decreto Crescita”), anche alla luce del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019, n. 2019/658445 (di seguito “Provvedimento”).

Come già evidenziato nel commento presentato dal nostro Studio alla bozza di Provvedimento posta in consultazione lo scorso luglio, la novella normativa introdotta dal Decreto Crescita è senza dubbio da accogliere con favore, consentendo ai contribuenti di evitare l’aggravio della procedura di *ruling*, in

Consulente
Prof. Avv. Fabrizio Guerrera**

* Solicitor of England and Wales,
non-practising
** Ordinario di Diritto Commerciale

particolare derivante dai tempi del contraddittorio con l’Agenzia, necessari per addivenire alla stipula dell’accordo; come è emerso nel primo periodo di vigenza dell’agevolazione, il regime di *ruling* obbligatorio ha comportato – dal punto di vista dei contribuenti – un differimento delle tempistiche di fruizione del beneficio e – da parte dell’Agenzia – un significativo carico di lavoro dato dalla mole di istanze presentate come unica via per accedere al beneficio in caso di utilizzo “diretto”.

Il Provvedimento di luglio ha contribuito solo in parte a colmare il testo normativo, dunque, come fortemente auspicato dai contribuenti e dagli operatori esperti del settore, un intervento interpretativo da parte dell’Amministrazione Finanziaria attraverso l’emananda Circolare risulta senza dubbio apprezzabile, al fine di conferire maggiore attrattività al nuovo regime.

Prima di procedere con i commenti ai contenuti della Bozza di Circolare, si ritiene opportuno effettuare una ricostruzione dell’iter di adozione del beneficio in esame nel nostro Paese e del quadro normativo che ad oggi si prospetta.

Le espressioni “Regime di autoliquidazione OD”, “Opzione PB” e “Opzione OD”, utilizzati nel seguito, hanno lo stesso significato di quello attribuito nelle “Definizioni” contenute nella Bozza di Circolare.

*

Il beneficio “patent-box”

Il beneficio “patent-box” è stato introdotto in Italia con la L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), art. 1, commi da 37 a 45 (di seguito complessivamente indicati come “Norma Istitutiva”); tali disposizioni sono state modificate ad opera del D.L. 24 gennaio 2015, n. 3, dalla Legge di stabilità 2016, nonché dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50.

La disciplina ha trovato attuazione con il Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 30 luglio 2015 (“Primo D.M. attuativo”), al quale è seguito il Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017 (“Secondo D.M. attuativo”), recante la revisione del regime di tassazione agevolata conseguente alle modifiche alla Norma Istitutiva apportate dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (in particolare, relative all’eliminazione dei marchi dal novero dei beni agevolabili, in ossequio ai principi OCSE ed alla cd. “grandfathering rule”).

Le citate norme individuano l’obbligo di determinare il beneficio sulla base di un accordo preventivo con l’Agenzia delle Entrate solo per i beneficiari che utilizzano “direttamente” i beni agevolabili (dunque, per i quali si rende necessario individuare e concordare con l’Agenzia un criterio per “scorporare” la componente *royalty* “implicita” dal prezzo di beni/servizi), mentre i soggetti che utilizzano “indirettamente” (i cui ricavi, dunque, siano integralmente

ascrivibili allo sfruttamento degli *intangibles*, i.e. *royalties*) i beni agevolabili non sono obbligati ad attivare la procedura di *ruling*.

*

Il Regime di autoliquidazione OD previsto dal Decreto Crescita

Nell'ambito del quadro normativo sopra delineato, l'art. 4 del Decreto Crescita ha apportato alcune modifiche alle modalità di determinazione e fruizione del beneficio, pur senza intervenire sui presupposti di spettanza dell'agevolazione e sulle modalità di esercizio dell'Opzione PB.

In particolare, nell'ottica di semplificare la fruizione del beneficio e ridurre i costi di *compliance*, è stata prevista la possibilità di determinare autonomamente il beneficio anche per i soggetti precedentemente obbligati al *ruling*, oltre all'introduzione della cd. *penalty protection*, cui possono accedere tutti i contribuenti. A tal proposito, la Relazione Illustrativa al Decreto Crescita evidenzia che il regime "*patent-box*" "*ha richiesto sia un consistente impiego di risorse da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia un rilevante impegno da parte dei contribuenti, in considerazione della complessità e delicatezza della materia. Il predetto impegno, in particolare, si è concentrato, a decorrere dal 2015, sulla stipula degli accordi finalizzati alla determinazione del relativo reddito agevolabile*".

Esaminando nel dettaglio la norma in questione, si evince che:

- il comma 1, primo periodo, prevede che i contribuenti che optano per il regime “*patent-box*” possano scegliere, in alternativa alla procedura di *ruling*, di determinare e dichiarare il reddito agevolabile, indicando le informazioni a tal fine necessarie in idonea documentazione, predisposta sulla base del Provvedimento. Tale disposizione introduce la facoltà per i contribuenti precedentemente obbligati ad attivare la procedura di *ruling* (i.e. casi di utilizzo “diretto”) di evitare il contraddittorio preventivo con l’Agenzia delle Entrate, predisponendo autonomamente un’analisi e un set documentale secondo quanto previsto dal Provvedimento stesso. Per tali soggetti, dunque, la predisposizione della documentazione risulta condizione necessaria per utilizzare il meccanismo dell’autoliquidazione in luogo del *ruling*, prima ancora che presupposto per l’applicazione dell’esimente sanzionatoria (vedasi *infra*).
- Ai sensi del comma 1, secondo periodo, i contribuenti che – successivamente all’esercizio dell’opzione per il regime “*patent-box*” – scelgono di avvalersi del regime di “autoliquidazione” del beneficio ai sensi del medesimo comma 1 non fruiscono immediatamente dell’intera agevolazione, dovendo ripartirla in tre quote annuali.
- Il comma 2 introduce una causa di disapplicazione della sanzione per “infedele dichiarazione” (cd. *penalty protection*), prevedendo che tale sanzione non si applichi, in caso di rettifica del reddito escluso da

tassazione determinato tramite la procedura di “autoliquidazione”, qualora il contribuente consegni all’Amministrazione finanziaria (nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria) la documentazione idonea secondo quanto previsto dal Provvedimento. Se la predisposizione della documentazione è condizione necessaria per evitare il *ruling*, la consegna della stessa in fase di verifica è presupposto per la “*penalty protection*”.

È di tutta evidenza, dunque, la volontà di consentire ai contribuenti che in precedenza non avevano altra scelta se non quella di accedere alla procedura di *ruling*, di snellire e velocizzare significativamente l’accesso al beneficio, tutelando al contempo le ragioni erariali ed impedendo l’ottenimento del vantaggio in presenza di calcoli arbitrari e non adeguatamente supportati da analisi economiche.

- Il comma 3 prevede semplicemente l’obbligo di comunicare il possesso della documentazione, senza declinare le conseguenze derivanti dalla mancata comunicazione (che, come si vedrà nel seguito, sono inserite al comma 6 e nel Provvedimento).
- Il comma 4 precisa che la facoltà di adozione del regime di “autoliquidazione” è consentita anche in pendenza della procedura di *ruling* (a condizione che non sia già stato concluso il relativo accordo e

previa comunicazione della volontà di rinuncia); anche in questo caso, la norma impone la ripartizione del beneficio in tre quote.

- Il comma 5 estende l'ambito applicativo della "penalty protection", consentendo di accedervi a "tutti i soggetti che intendano beneficiare dell'agevolazione"; sulla base di tale disposizione, il Decreto Crescita apre anche ai soggetti già legittimati ad "autoliquidare" il beneficio (ovvero i contribuenti che ricavano dai beni intangibili royalties o proventi assimilati) la strada della "penalty protection" ponendo quest'ultima, dunque, come strumento di tutela in caso di eventuali accertamenti. La ratio di tale estensione è quella di non discriminare i contribuenti in base alla tipologia di utilizzo degli intangibles, consentendo l'accesso al regime premiale a chiunque intenda – pur non essendone obbligato – fornire preventiva disclosure in merito ai criteri di calcolo dell'agevolazione (analogamente ad altri regimi premiali concessi ai contribuenti, a fronte di complessi oneri documentali). A tal proposito, si concorda con la ricostruzione effettuata nella Bozza di Circolare in merito alla differente valenza giuridica e ai differenti effetti derivanti dall'esercizio dell'Opzione OD per i soggetti con ruling obbligatorio rispetto agli altri¹. Per questi ultimi, tuttavia, a differenza

¹ Ci si riferisce, in particolare, ai seguenti paragrafi inseriti a pagina 6 della Bozza:
"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.

di quanto sostenuto nella Bozza, la norma non fa menzione alla ripartizione della variazione in tre quote, per precise ragioni logiche e sistematiche che saranno compiutamente illustrate nel seguito.

- Il comma 6 prevede l'applicazione delle sanzioni in misura piena in caso di mancata comunicazione del possesso della documentazione idonea, in linea con quanto accade in tema di transfer pricing ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 1, comma 6 del D.Lgs. 471/1997.

*

La Bozza di Circolare in consultazione

Ad avviso di chi scrive, la Bozza in consultazione, pur apprezzabile sotto il profilo della trasparenza e del legittimo affidamento, presenta talune criticità derivanti da uno sforzo interpretativo che in alcuni passaggi eccede il contenuto e la finalità della norma di riferimento. Per altri versi, inoltre, il documento non contribuisce a chiarire tutti i punti dubbi emersi in relazione al Provvedimento emanato lo scorso 30 luglio e preceduto da una consultazione pubblica che, anche a causa del ridotto lasso temporale a disposizione, non è potuta sfociare in un effettivo confronto tra l'Amministrazione e gli esperti del settore.

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."

Di seguito verranno affrontati i principali punti critici della Bozza di Circolare, riportando, in alcuni casi, commenti puntuali sui singoli paragrafi del documento in consultazione.

*

Inapplicabilità della dilazione finanziaria del beneficio per i soggetti non obbligati alla procedura di *ruling*

Come analizzato nel precedente paragrafo, l'art. 4 comma 1 del Decreto Crescita ha precisato che i contribuenti che optano, in alternativa alla procedura di *ruling*, per l'autoliquidazione, non fruiscono immediatamente dell'intera agevolazione, dovendo ripartirla in tre quote annuali. La *ratio* della previsione, derivante dagli effetti della stessa, è legata alla necessaria "equivalenza finanziaria": come emerge anche dalla Relazione tecnica al Decreto Crescita, *"la disposizione proposta, prevedendo la fruizione dell'agevolazione da parte dei contribuenti direttamente in dichiarazione e nell'arco temporale di tre esercizi determina effetti finanziari correlati alla diversa tempistica della fruizione dell'agevolazione. Secondo la tempistica vigente per le istanze già presentate dai contribuenti per gli anni 2015-2018, la fruizione dell'agevolazione sarebbe avvenuta gradualmente negli anni 2019-2022, sulla base della conclusione degli accordi in corso. A regime la fruizione avverrebbe con un lasso temporale medio di tre anni rispetto all'annualità di riferimento.*

La disposizione, prevedendo la fruizione dell'agevolazione da parte dei contribuenti direttamente in dichiarazione e nell'arco temporale di tre esercizi non determina effetti finanziari, in considerazione della sostanziale coincidenza della tempistica di erogazione del beneficio già prevista a legislazione vigente i cui effetti sono già scontati nei saldi di finanza pubblica." (sottolineatura ed enfasi aggiunte).

La volontà del Legislatore è pertanto quella di consentire uno sgravio amministrativo per i competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate, senza tuttavia comportare maggiori oneri per l'Erario, rendendo finanziariamente equivalenti, per i contribuenti obbligati, la procedura di *ruling* con l'autoliquidazione del beneficio.

Sotto il profilo degli effetti, dunque, si rileva come tale dilazione in tre esercizi derivi da un'esigenza esclusivamente finanziaria dovendo pertanto essere applicata soltanto a quei contribuenti che, essendo sottoposti all'alternativa tra ruling obbligatorio e autoliquidazione con *penalty protection*, scelgono di procedere all'autoliquidazione del beneficio. In assenza di dilazione, infatti, il nuovo regime avrebbe comportato un significativo ed immediato vantaggio per i contribuenti non più sottoposti obbligatoriamente a *ruling*, legato all'anticipazione della fruizione integrale del beneficio, senza alcun controllo preventivo da parte dell'Agenzia.

Per tale ragione, a differenza del comma 1, il comma 5 non fa, invece, menzione ad alcuna dilazione; non sarebbe coerente, infatti, applicare la stessa

penalizzazione finanziaria anche a quei contribuenti che in ogni caso avrebbero beneficiato della variazione in diminuzione in maniera integrale in un unico periodo d'imposta, prima del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria e senza dover attendere le tempistiche necessarie per addivenire ad un accordo preventivo con la stessa.

Tali soggetti, infatti, avrebbero ben potuto autoliquidare e fruire immediatamente dell'intero beneficio anche prima e in assenza del Decreto Crescita, come peraltro rilevato a pag. 6 della Bozza.

A definitiva conferma di ciò, la Relazione illustrativa al Decreto Crescita sottolinea, con riferimento all'art. 4, che *“Resta ferma l'ordinaria modalità di fruizione del beneficio per coloro i quali non ricorre l'obbligatorietà della procedura prevista dall'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 20 settembre 1973, n. 600”*.

Nel quadro normativo appena delineato, per i soggetti non obbligati al *ruling*, il beneficio della *“penalty protection”* è bilanciato dall'onere di predisposizione del complesso set documentale previsto dal Provvedimento (analogamente a quanto avviene per il *“transfer pricing”*) e non deve – pertanto – *“scontare”* alcun ulteriore aggravio.

A tal proposito, a pagina 7 della Bozza in consultazione si afferma che *“In tutti i sopracitati casi, utilizzo diretto, indiretto e realizzo di plusvalenza, in cui il Contribuente decide di procedere in autoliquidazione OD resta ferma la modalità di fruizione frazionata del beneficio nell'arco temporale di tre anni”*,

contrariamente al dettato normativo, che non si esprime in tal senso, né sottintende un'interpretazione di questo tipo (vedasi anche gli atti preparatori sopra citati).

Non si concorda, pertanto, con la ricostruzione effettuata nella Bozza di Circolare, in quanto non in linea con gli ordinari canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle Preleggi al Codice Civile.

*

Applicabilità dell'Opzione OD per esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita

Come indicato nel primo paragrafo, l'art. 4 comma 5 del Decreto Crescita concede anche ai soggetti non ammessi alla procedura di *ruling* di beneficiare della *penalty protection* presentando una dichiarazione integrativa e comunicando il possesso della documentazione prevista nel Provvedimento.

Tuttavia, nei modelli relativi al periodo d'imposta 2019 e precedenti non era previsto l'apposito campo in cui indicare il possesso della documentazione idonea; dunque, la presentazione delle dichiarazioni integrative consente, secondo le regole ordinarie, di rettificare il contenuto delle dichiarazioni originarie, ma non di fornire l'informazione relativa all'opzione per il Regime di autoliquidazione OD.

È quindi il Provvedimento a chiarire la modalità operativa da seguire per ottenere la *“penalty protection”* per gli esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita: secondo il punto 8 dello stesso – infatti - i contribuenti devono effettuare *“la comunicazione del possesso della documentazione prevista nel presente provvedimento tramite PEC o raccomandata a/r da inviare all’Ufficio competente in ragione del proprio domicilio fiscale, purché tale comunicazione sia presentata prima della formale conoscenza dell’inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo previsto dai commi da 37 a 45 dell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190”*.

Dalla lettura delle norme di riferimento, pertanto, nulla osta a che possano beneficiare della *penalty protection* anche coloro che hanno incluso in dichiarazione (anche successivamente all’entrata in vigore del Decreto Crescita ed alla pubblicazione del Provvedimento) un reddito agevolabile riferito ad esercizi precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, purché comunichino tramite PEC il possesso della documentazione idonea prima della formale conoscenza dell’inizio di qualunque attività di controllo.

È opportuno, infatti, tenere presente che – oltre alla fruizione del beneficio *“patent-box”* nella dichiarazione presentata entro il termine ordinario – non si vedono ragioni contrarie a che il beneficio *“patent-box”* sia fruito, in alternativa (i) tramite dichiarazione *“tardiva”*, o *“rettificativa”*, presentata entro

90 giorni dalla scadenza ordinaria, oppure (ii) tramite dichiarazione integrativa “a favore”, presentata oltre i predetti 90 giorni ma entro i termini di decadenza dell’azione di accertamento (così l’art. 2, comma 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Né le norme generali – né altre norme specifiche in materia di “*patent-box*” – contengono limitazioni relative alla natura delle modifiche che possono essere apportate nelle dichiarazioni integrative, non precludendo – dunque – in alcun modo la possibilità di apportare la variazione in diminuzione relativa al beneficio “*patent-box*” in un momento successivo rispetto alla presentazione della dichiarazione nel termine ordinario.

A tal proposito, si evidenzia che nelle casistiche di dichiarazioni integrative rientrano *in primis* (ma non solo) i soggetti che, a seguito del raggiungimento dell’accordo con l’Agenzia, debbono applicare l’agevolazione per i periodi precedenti la stipula dell’accordo². È di tutta evidenza che negli esercizi passati risultava in generale più conveniente l’utilizzo delle dichiarazioni integrative, per poter beneficiare del differenziale di aliquota IRES (27,5% in vigore per il 2015 e 2016, 24% a partire dal 2017). Inoltre, l’imputazione cumulativa di variazioni “*patent-box*” riferite a più annualità potrebbe, in generale, essere penalizzante ai fini IRAP, laddove eventuali risultati negativi non sarebbero riportabili negli esercizi successivi.

² In tal senso, la Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, in linea con la relazione illustrativa al Primo D.M. attuativo, prevede due modalità alternative di fruizione: (i) la possibilità di presentare istanze di rimborso o dichiarazioni integrative “a favore” – che, si ricorda, nel frattempo è stata estesa fino ai termini di accertamento, o (ii) l’imputazione cumulativa delle variazioni riferite agli esercizi pregressi nella dichiarazione relativa al periodo di sottoscrizione dell’accordo

Anche i soggetti con *ruling* facoltativo o che non possono richiedere il *ruling*, del resto, possono legittimamente utilizzare le dichiarazioni tardive, rettificative o integrative per apportare la variazione “*patent-box*”, qualora non giungano alla determinazione puntuale del reddito agevolabile in tempo utile per inserire tale variazione in diminuzione entro il termine ordinario (sempre fermo restando il preventivo valido esercizio dell’Opzione PB).

La Bozza di Circolare sembra, tuttavia, ignorare la possibilità di presentare le dichiarazioni integrative, non andando a declinare l’adesione al regime di oneri documentali in tali casistiche. Si ritiene opportuna una specifica precisazione in merito, nel senso di non inibire l’accesso al Regime di autoliquidazione OD anche nei casi sopra delineati³, precisando pertanto che è concessa la possibilità di beneficiare della “*penalty protection*” per esercizi anteriori al 2019 anche a coloro che hanno incluso in dichiarazione un reddito agevolabile successivamente all’entrata in vigore del Decreto Crescita ed alla pubblicazione del Provvedimento, purché comunichino tramite PEC il possesso della documentazione idonea prima della formale conoscenza dell’inizio di qualunque attività di controllo.

*

³ Ovvero nel caso in cui i contribuenti, non obbligati al *ruling*, abbiano validamente esercitato l’Opzione PB ma non abbiano inserito la relativa variazione in diminuzione nelle dichiarazioni presentate nei termini ordinari, ad esempio, perché non calcolate in tempo utile, oppure per contestuale pendenza di *ruling* in relazione a ricavi “diretti” e, dunque, volontà di liquidare in un’unica occasione il beneficio per evitare incoerenze.

Momento di apposizione della marca temporale per esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita

Come menzionato nei precedenti paragrafi, la “*penalty protection*” si applica a coloro che comunicano di essere in possesso della documentazione idonea secondo quanto previsto dal Provvedimento.

Lo stesso, oltre a disciplinare il contenuto e la forma della documentazione, prevede che la stessa “*debba essere 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 dei redditi.*”. Tale previsione tuttavia riguarda necessariamente gli esercizi “a regime”, a partire da quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita.

Non è invece chiaro con quale tempistica deve essere apposta la marca temporale per gli esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita.

Sulla base di quanto previsto dal Provvedimento è possibile godere della *penalty protection*, in relazione a periodi d’imposta antecedenti a quelli in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita a seguito dell’invio della comunicazione via PEC (o raccomandata a/r) del possesso della documentazione idonea (in ogni caso prima della formale conoscenza dell’inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo).

Si ritiene, per ragioni logiche e di coerenza operativa, che il riferimento per l'apposizione della marca temporale sulle dichiarazioni antecedenti a quelle per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita debba essere necessariamente allineato alla comunicazione di possesso della documentazione stessa, che non trova spazio nel modello dichiarativo, ma deve essere oggetto di apposita comunicazione.

*

Rinuncia alla procedura di *ruling* e termine per la predisposizione del *set* documentale

A pag. 10 della Circolare in consultazione si evince che il Contribuente intenzionato ad abbandonare la procedura di *ruling* per avvalersi del regime di autoliquidazione con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti al 2019 (primo esercizio in cui sarà possibile optare per l'autoliquidazione), sia tenuto a:

- comunicare la rinuncia entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta in corso alla data del 1° maggio 2019;
- predisporre il *set* documentale che supporti la ricostruzione del beneficio per tutti i periodi d'imposta precedenti e comunicarne il possesso nella medesima dichiarazione dei redditi (dunque, entro il 30 novembre 2020).

Nessun termine viene previsto circa tali fattispecie all'interno del Provvedimento così come nel Decreto Crescita.

Tale precisazione sembrerebbe precludere, ad un Contribuente che nel 2021 potrebbe avere pendente una procedura di *ruling* attivata precedentemente all'entrata in vigore del Decreto Crescita, la possibilità di optare per il regime dell'autoliquidazione per tali periodi d'imposta.

Ci si chiede inoltre se il termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta in corso alla data del 1° maggio 2019, anche al fine di incentivare il Contribuente ad optare per il regime di autoliquidazione, possa essere sostituito con il termine di invio delle dichiarazioni integrative per gli esercizi antecedenti alla rinuncia alla procedura di *ruling*, per le ragioni che saranno compiutamente illustrate nel seguito.

Si ritiene, infatti, che il regime previsto per la rinuncia ai *ruling* pendenti alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, così come prospettato nella Bozza di Circolare, sia estremamente oneroso per i contribuenti che sono già stati fortemente penalizzati dai tempi del contraddittorio non ancora concluso (è noto, infatti, che anche alla data odierna risultano ancora pendenti procedure riferite ad istanze presentate negli esercizi 2015 e 2016).

A tal proposito, per dimostrare l'eccessiva onerosità dell'approccio prospettato dalla Bozza di Circolare – che anche in questo caso va oltre il dettato normativo – valga il seguente esempio.

Un contribuente con “utilizzo diretto” ed esercizio solare ha esercitato l’opzione per il regime “*patent-box*” e presentato l’istanza di *ruling* nel 2016 – con validità per il periodo 2016-2020. Il *ruling* era pendente alla data del 1° maggio 2019.

Qualora il contribuente in questione optasse per la prosecuzione della procedura di *ruling*, e l’accordo venisse sottoscritto, ad esempio, entro giugno 2020⁴, si avrebbero i seguenti possibili effetti:

- presentazione di dichiarazioni integrative “a favore” ultrannuali per gli anni 2016 e 2017, con fruizione integrale del beneficio in ciascuna dichiarazione, ma con blocco dell’utilizzo degli eventuali crediti risultanti dalle stesse fino al 01/01/2021⁵, e prioritario utilizzo a scomputo dei versamenti dovuti per le imposte di competenza dell’esercizio 2020⁶;
- presentazione di dichiarazioni integrative “a favore” entro la presentazione della dichiarazione dell’anno successivo per il 2018, con fruizione integrale del beneficio e possibilità di utilizzo immediato degli eventuali crediti derivanti dalle stesse – i.e. per i versamenti dovuti a giugno 2020 in relazione all’esercizio 2019⁷ ;

⁴ Si ritiene che tale termine dovrebbe essere ritenuto verosimile per le istanze presentate nel 2016.

⁵ Ai sensi dell’art. 2, comma 8-bis del D.P.R. 322/1998.

⁶ Come emerge dalle istruzioni al modello dichiarativo, infatti, tali crediti vanno indicati nel quadro DI, che concorre alla liquidazione dell’imposta di periodo.

⁷ In caso di compensazione orizzontale valgono le ordinarie limitazioni.

- presentazione di dichiarazioni entro i termini ordinari, con fruizione integrale del beneficio “*patent-box*”, per gli esercizi 2019 e 2020.

Qualora, invece, il medesimo contribuente optasse per il Regime di autoliquidazione OD e, di conseguenza, per il regime di oneri documentali (per omogeneità si ipotizza che la rinuncia avvenga entro giugno 2020), si avrebbe la seguente situazione – stando alla Bozza di Circolare:

- presentazione di dichiarazioni entro i termini ordinari (i.e. 30 novembre 2020) per l’esercizio 2019, contenenti l’importo cumulato di un terzo delle variazioni in diminuzione relative ai periodi 2016-2019; in questo caso l’importo della deduzione cumulata potrebbe essere tenuto in considerazione anche per i versamenti di giugno 2020, se la rinuncia al *ruling* è stata comunicata prima;
- presentazione delle dichiarazioni nei termini ordinari per gli esercizi 2020, 2021, 2022 con riporto dei terzi rimanenti delle variazioni in diminuzione relative alle annualità precedenti

In sintesi, gli effetti sono riportati nella tabella seguente (ipotizzando – per semplicità - che la variazione in diminuzione sia pari a 100 per ogni periodo di validità dell’opzione e che l’imponibile IRES e IRAP sia positivo e capiente in tutte le annualità considerate):

Accadimento giugno 2020	VALIDITA' OPZIONE PB					2021	2022	
	2016	2017	2018	2019	2020			
Scenario 1 - firma accordo								Totale:
Variazione in diminuzione	100	100	100	100	100			500
Credito / beneficio (IRES + IRAP)	31,4	27,9	27,9	27,9	27,9			143
Timing fruizione	30/06/2021	30/06/2021	30/06/2020	30/06/2020	30/06/2021			
Beneficio fruibile 30/06/2020	55,8							
Beneficio fruibile 30/06/2021	87,2							
Scenario 2 - Rinuncia a ruling								Totale:
Variazione in diminuzione				133,3	166,7	166,7	33,3	500
Credito / beneficio (IRES + IRAP)				37,2	46,5	46,5	9,3	139,5
Timing fruizione				30/06/2020	30/06/2021	30/06/2022	30/06/2023	
Beneficio fruibile 30/06/2020				37,2				
Beneficio fruibile 30/06/2021				46,5				
Beneficio fruibile 30/06/2022				46,5				
Beneficio fruibile 30/06/2023				9,3				

Come emerge dalla tabella che precede, gli effetti finanziari della conclusione dell'accordo e della rinuncia alla procedura di *ruling* non sono affatto neutrali, anzi risultano tanto più penalizzanti, quanto maggiore è il ritardo temporale già accumulato nel contraddittorio. Pertanto, ad oggi risulterebbero più penalizzati dal nuovo regime coloro che hanno già maggiormente atteso. Si evidenzia, a tal proposito, come già rilevato al paragrafo precedente, che la Relazione Tecnica di passaggio (A.S. 1354) al disegno di Legge di conversione del Decreto Crescita si esprime in senso opposto evidenziando come il passaggio dal *ruling* "pendente" all'autoliquidazione per gli esercizi passati "non determina effetti finanziari, in considerazione della sostanziale coincidenza della tempistica di erogazione del beneficio già prevista a legislazione vigente i cui effetti sono pertanto già scontati nei saldi di finanza pubblica."

Innanzitutto, l'imputazione cumulativa delle variazioni relative agli esercizi pregressi (per di più, ripartita in tre quote), avrebbe l'effetto di neutralizzare ingiustamente il differenziale di aliquota IRES tra 2015-2016 e gli esercizi successivi; inoltre, qualora la variazione "patent-box" consentisse di

incrementare le perdite realizzate in esercizi pregressi ai fini IRES, queste sarebbero immediatamente fruibili⁸ in caso di chiusura dell'accordo. Senza contare che ai fini IRAP, poiché non è consentito il riporto delle perdite, qualora l'ammontare aggregato delle quattro annualità fosse superiore alla base imponibile di periodo, il differenziale di beneficio andrebbe perso.

Dunque, allo stato attuale la rinuncia ai *ruling* pendenti risulta fortemente disincentivata, stante la modalità imposta di fruizione del beneficio a seguito della rinuncia stessa.

*

Sempre con riferimento alle procedure pendenti, nel paragrafo 5.2 della Circolare si afferma che *“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.”* A tal proposito, si ritiene fortemente penalizzante per il contribuente precludere la possibilità di accedere al regime di autoliquidazione, in caso di vigenza dell'Opzione PB, ma in assenza di una procedura di *ruling* obbligatorio in corso. Tale impostazione comporterebbe

⁸ Con il tetto dell'ottanta per cento dell'imponibile, se non si tratta di perdite cd. *“evergreen”*.

infatti la perdita definitiva della possibilità di usufruire del beneficio “*patent-box*” (in caso di “*ruling* obbligatorio”).

In aggiunta, si rende opportuno precisare che nell’ambito della chiusura negativa del *ruling* potrebbero rientrare anche ipotesi in cui il disaccordo non è in merito ai metodi e criteri di determinazione del reddito agevolabile, bensì sull’assenza dei presupposti per l’attivazione della procedura di *ruling* (i.e. i ricavi sono inquadrabili come “utilizzo indiretto”, anziché “diretto” e non sono *intercompany*, dunque non è previsto l’accordo con l’Agenzia nemmeno in via facoltativa); in casi come questo si ritiene che sia oltremodo penalizzante precludere la possibilità di accedere al regime dell’autoliquidazione.

*

Contenuto del *set* documentale valido ai fini dell’autoliquidazione

Di seguito si riportano alcuni commenti circa i punti 6, 7 e 8 della Circolare in consultazione, che fornisce alcuni chiarimenti in relazione ai contenuti e alle modalità di predisposizione della documentazione idonea di cui all’art. 4 del Decreto Crescita:

- a pag. 13: non si comprende come si possa non apporre la marca temporale alla “*documentazione attestante lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo*”, dato la stessa documentazione costituisce, ai sensi del punto 2.1.viii del Provvedimento, parte integrante del *set* documentale da predisporre per l’autoliquidazione, su cui occorre

- apporre la marca temporale; inoltre, ci sembra che il disconoscimento della “*penalty protection*” in caso di un’eventuale contestazione basata sul controllo dell’effettivo svolgimento dell’attività di ricerca e sviluppo, possa disincentivare l’utilizzo del regime di autoliquidazione;
- in merito ai chiarimenti relativi alla validità delle analisi di *benchmark* di cui a pag. 14 (“*salvo mutamenti nelle condizioni di fatto e di diritto assunte a base delle stesse*”), si ritiene più opportuno riproporre il testo standard contenuto negli Accordi già stipulati con gli Uffici, in cui è stato stabilito che “*l’individuazione di soggetti comparabili [...] è subordinata al permanere dei profili funzionali e di rischio [...] del Contribuente [...], nonché all’assenza di significativi e rilevanti mutamenti nelle circostanze economiche relativamente al mercato di riferimento delle imprese comparabili*”;
 - a pag. 15 viene chiarito come in caso di adozione del RPSM il Contribuente sia tenuto a fornire informazioni con riferimento a tutte le operazioni intercorse con imprese associate. A nostro avviso sarebbe più opportuno che si facesse riferimento solo a transazioni “significative” avvenute tra il Contribuente e le sue imprese associate, per evitare di fornire informazioni irrilevanti all’interno della documentazione idonea o incorrere in penalizzazioni in caso di omissioni parziali e/o marginali;

- il punto 8. della Circolare in consultazione non fornisce chiarimenti aggiuntivi rispetto ai contenuti del Provvedimento n. 658445/2019 circa il concetto generico di “set informativo semplificato” ed “equipollente” per le PMI. A nostro avviso sarebbe opportuno che, per tale categoria di imprese, venissero oggettivamente individuati e definiti i contenuti obbligatori da riportare all’interno della documentazione per soddisfare il requisito di idoneità;
- in relazione all’efficacia della documentazione e al giudizio di “idoneità”, a pag. 18 della Circolare vengono utilizzate espressioni piuttosto generiche per disciplinare le ipotesi che comportano il recupero integrale dell’agevolazione (oltre all’applicazione di interessi e sanzioni), ulteriori alla “totale assenza di documentazione” (i.e. *“assenza di documenti giustificativi sottesi alla determinazione del beneficio”, “mancanza di elementi informativi non di tipo suppletivo o integrativo, fondamentali per la ricostruzione del reddito agevolabile”, “documenti, solo in parte non veritieri, [che] compromettano la qualità delle analisi e delle attività di riscontro degli addetti al controllo”*); tali espressioni, a nostro avviso, andrebbero maggiormente circostanziate, al fine di non creare un clima di incertezza e di discrezionalità nell’ambito dei controlli⁹. Resta inteso che il recupero integrale

⁹ Ci si riferisce, ad esempio, all’elenco dei beni immateriali richiesto dal Provvedimento, il quale deve contenere anche i beni “non agevolabili ai fini del Patent Box”. Come evidenziato anche da Assonime nella Circolare n. 1 del 24 gennaio 2020, il requisito dell’idoneità della

dell'agevolazione debba risultare quale “*extrema ratio*”, limitata ai casi di “utilizzo diretto”, da applicare solo in ipotesi di assenza di documenti che impediscano totalmente ai verificatori di risalire al processo utilizzato dal contribuente per il calcolo del reddito agevolabile e il riscontro dello stesso con la documentazione di supporto. L'assenza o carenza dei medesimi elementi, in caso di “utilizzo indiretto”, dovrebbe al più condurre al disconoscimento della *penalty protection*.

*

Esprimiamo il consenso alla pubblicazione del presente documento sul sito dell'Agenzia.

Massimo Foschi

Francesco Nobili

Franco Pozzi

Laura Braga

Alice Galimberti

Lisa Vascellari Dal Fiol

documentazione non può essere compromesso in caso di contestazioni relative alla non completezza di tale elenco con riferimento ai cd. “*soft intangibles*”.