

CIRCOLARE N.



Roma,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.

VERSIONE IN CONSULTAZIONE PUBBLICA

Sommario

1. Premessa	3
2. Definizioni	3
3. Finalità della norma	4
4. Caratteristiche del nuovo regime di autoliquidazione	5
5. Ambito soggettivo e opzioni	7
5.1 Opzione PB e opzione OD (oneri documentali) e decorrenza	7
5.2 Rinuncia alle procedure di Patent box	9
5.3 Penalty Protection per esercizi antecedenti al D.L. Crescita	11
6. Ambito oggettivo	12
6.1 Sezione A	12
6.2 Sezione B	13
7. Documentazione in possesso dell'Ufficio	15
8. Micro, Piccole e Medie imprese (MPMI)	16
9. Efficacia della documentazione	17
9.1 Marca temporale	17
9.2 Assenza di documentazione e giudizio di idoneità	17

1. Premessa

L'articolo 4, del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019 (nel seguito "D.L. Crescita"), ha modificato il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. Patent Box) dei redditi derivanti dall'utilizzo di alcuni beni immateriali, introdotto dall'art. 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n.190.

Con successivo Provvedimento direttoriale 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 alcune soluzioni interpretative a quesiti pervenuti da rappresentanti di Associazioni di categoria e delle Professioni libere.

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;
- 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, cd. *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**” si intende il regime opzionale introdotto dal D.L. Crescita, che prevede la possibilità di fruire del beneficio *Patent box*, attraverso l’indicazione delle informazioni necessarie a tali fini in idonea documentazione predisposta 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 dalla 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 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 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 da un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate.

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 dalle norme medesime.

4. Caratteristiche del nuovo regime di autoliquidazione

In termini generali, il regime opzionale di tassazione agevolata cd. *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, (cd. *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 (cd. *ruling* facoltativo). Laddove la concessione in uso o le plusvalenze siano realizzate nei rapporti con soggetti indipendenti, non è previsto alcun tipo di accordo per la fruizione dell'agevolazione *Patent box*.

Ne consegue che la disciplina *Patent Box* ante D.L. Crescita, ad 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 alcuna protezione, sul fronte sanzionatorio, in caso di successiva rettifica.

Il nuovo Regime opzionale 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.

Più nel dettaglio, in caso di concessione in uso del bene o di plusvalenza realizzata in ambito infragruppo, il Contribuente, in alternativa alla procedura di *Patent box*, volta alla sottoscrizione di un accordo (cd. *ruling* facoltativo) o alla

determinazione in via autonoma del contribuente, già prevista, può decidere di autoliquidare il reddito agevolabile con le nuove modalità, e così fruire, previa predisposizione di un idoneo set informativo, anche della esimente sanzionatoria.

Le ultime considerazioni espresse, in relazione alle ipotesi di utilizzo indiretto, valgono anche laddove tale modalità di utilizzo, avvenga nei rapporti con soggetti indipendenti, fermo restando che in questi casi non vi è, ai sensi della disciplina *Patent box*, la possibilità di accedere ad una procedura di accordo preventivo con il Fisco.

In tutti i sopracitati casi, utilizzo diretto, indiretto e realizzo di plusvalenze, 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.

Al Contribuente viene offerta la possibilità di scegliere una modalità alternativa di fruizione dell'agevolazione, tramite l'autoliquidazione OD, che si differenzia, per condizioni ed effetti, dalle ipotesi di autoliquidazione già previste dalla disciplina *Patent box*.

Ne consegue che, di fatto, il nuovo regime completa ma non assorbe la disciplina in materia di *Patent box*. L'unico caso in cui le due discipline si sovrappongono è rappresentato dall'ipotesi transitoria, contemplata al punto 8 del Provvedimento e illustrata nel prosieguo del presente documento (par. 5.3).

5. Ambito soggettivo e opzioni

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

Il perimetro soggettivo del Regime di autoliquidazione OD risulta delineato dal combinato disposto dei commi 1, 4 e 5 dell'art. 4, del D.L. Crescita.

Possono accedere al nuovo regime coloro che abbiano un'opzione PB valida per il periodo di imposta per il quale intendano fruire di tale autoliquidazione, a prescindere dalle modalità di utilizzo dei beni immateriali,

quindi: sia in caso di utilizzo diretto sia indiretto degli stessi, nonché nelle altre ipotesi di tipologie di utilizzo agevolabili di cui all'art. 7 del D.M. 28 novembre 2017 di revisione del regime di tassazione agevolata in materia di *Patent box*.

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 effettuare l'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 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.

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”¹ sia al fine dell’esercizio dell’opzione OD, che 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, procedere in autoliquidazione OD.

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 ad 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.

¹ 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.

Il Contribuente che intende rinunciare alla procedura di *Patent box*, pertanto, 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 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* nell'anno 2017, il cui accordo, qualora sottoscritto, avrebbe coperto il quinquennio 2017-2021. Se il Contribuente effettua la rinuncia, potrà fruire dell'autoliquidazione OD per i periodi di imposta 2017 e 2018. In tal caso indicherà nella dichiarazione presentata nell'anno 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 l'autoliquidazione OD anche per tale esercizio. Nella medesima dichiarazione va esercitata l'opzione OD e comunicato il possesso della documentazione prevista dal Provvedimento.

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 l'autoliquidazione OD.

Si precisa che 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*.

Va da sé che, a regime, qualora il Contribuente decida di non dar seguito a eventuali procedure di *Patent box*, attivate successivamente all'entrata in vigore del D.L. Crescita, lo stesso potrà effettuare l'autoliquidazione OD a partire dal periodo di imposta in cui ha deciso di non dar seguito 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.

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.

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*.

Solo in tale ipotesi, di tipo transitorio, la comunicazione di possesso di idonea documentazione equivale all'esercizio dell'opzione OD per i periodi di imposta antecedenti e 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 istruttoria, 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 agevolabili e come tali in grado di avere un effetto sulla determinazione del contributo economico. Una particolare attenzione 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.

Tale documentazione costituisce parte integrante del set documentale e, come tale, richiede l'apposizione della marca temporale di cui al punto 6.2 del Provvedimento.

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, 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 della 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.

Si premette che gli oneri informativi previsti dalla Sezione B sono diversificati a seconda del metodo adottato dal Contribuente per l'autoliquidazione del contributo. Tuttavia, 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 ed 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 cd. “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.

Le analisi di benchmark eventualmente sviluppate 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 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 cd. *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 e che concorrono alla formazione del complessivo reddito di impresa; è ad esempio il caso 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 ad 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. Il Contribuente deve inoltre essere in grado di esibire, entro i termini

di cui al punto 5.1 del Provvedimento, la documentazione alla quale ha operato il predetto rinvio.

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.

8. Micro, Piccole e Medie imprese (MPMI)

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 di parziale revisione del regime di *Patent box*, volta a semplificare le modalità di fruizione del beneficio da parte delle MPMI.

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 MPMI, concorre a semplificare in maniera quasi "fisiologica" la predisposizione del set documentale.

A titolo esemplificativo, le MPMI, in quanto 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 semplificativo, 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, e 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 certezza giuridica ai contenuti informativi 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 necessariamente apposta entro i termini ordinari di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce l'autoliquidazione OD e che la tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza della stessa.

9.2 Assenza di documentazione e giudizio di idoneità

L'ipotesi delineata nel primo periodo del punto 6.4 del Provvedimento si riferisce, tra l'altro, 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, giustificano 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 interessi.

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

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, anche una mancanza degli elementi informativi non di tipo suppletivo o integrativo, fondamentali per la ricostruzione del reddito agevolabile tra quelli indicati nelle sezioni A e B, equivale alla totale assenza di documentazione e, come tale, comporta il recupero integrale dell'agevolazione, con irrogazione di sanzioni e interessi. (*i.e.* 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 e così via).

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

Il punto 6.5 del Provvedimento si riferisce alla necessità che, in sede di controllo, i singoli elementi informativi, contabili ed extracontabili, di cui si compone la documentazione, si valutino 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, 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.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini