

Schema di provvedimento attuativo della disciplina di cui all'art. 4, d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla l. 28 giugno 2019, n. 58 (di seguito, il "Decreto Crescita"), concernente le modifiche all'agevolazione c.d. "Patent Box" di cui all'art. 1, commi 37-45, l. 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, "Legge di Stabilità 2015").

- A. Con riferimento allo schema di provvedimento in oggetto (di seguito, lo "**Schema di Provvedimento**"), ringraziandoVi per la costruttiva occasione di confronto concessa, siamo lieti di poterVi fornire, di seguito, alcune preliminari osservazioni e proposte di modifica e integrazione, volte a rendere lo strumento in esame maggiormente efficace e coerente con il contesto normativo vigente.
- B. Un primo aspetto che, a parere di chi scrive, merita di essere chiarito riguarda le modalità di coordinamento tra l'opzione (di durata annuale) di cui all'art. 4 del Decreto Crescita (di seguito, l'"**Opzione DC**") e l'(ulteriore) opzione (di durata quinquennale) per accedere all'agevolazione "Patent Box" di cui all'art. 1, comma 37, Legge di Stabilità 2015 (di seguito l'"**Opzione PB**").

L'art. 4, primo comma, Decreto Crescita, prevede, infatti, che i soggetti "che optano per il regime agevolativo di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, [Opzione PB, n.d.r.] 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 ... in idonea documentazione".

Il predetto art. 4, primo comma, dispone altresì che i soggetti "che esercitano l'opzione prevista dal presente comma [Opzione DC, n.d.r.] ripartiscono la variazione in diminuzione in tre quote annuali di pari

importo da indicare nella dichiarazione ... relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi".

Ebbene, dal combinato disposto delle predette disposizioni si evince che:

- i)** l'Opzione PB, che ha durata quinquennale ed è irrevocabile¹, rappresenta una condizione necessaria e imprescindibile ai fini della fruizione dell'agevolazione "Patent Box";
- ii)** l'Opzione DC deve essere esercitata anno per anno² e rappresenta una mera facoltà di natura procedimentale afferente alla fase determinativa del reddito agevolabile;
- iii)** l'Opzione DC può essere esercitata solo laddove sia stata previamente esercitata l'Opzione PB.

A questo proposito, il par. 1 dello Schema di Provvedimento illustra le modalità di esercizio dell'Opzione DC, chiarendo (al par. 1.2) che l'Opzione DC "ha durata annuale, è irrevocabile e rinnovabile".

Tuttavia, lo Schema di Provvedimento non definisce le modalità di coordinamento tra l'Opzione DC e l'Opzione PB.

Si ritiene che questa lacuna necessiti di essere

¹ Cfr. art. 1, comma 37, Legge di Stabilità 2015, ai sensi del quale "I soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 38 a 45. L'opzione ha durata per cinque esercizi sociali ed è irrevocabile e rinnovabile".

² Che l'Opzione DC debba essere esercitata anno per anno lo si desume implicitamente dall'art. 4, Decreto Crescita, laddove stabilisce che, in caso di esercizio, "la variazione in diminuzione [deve essere ripartita] in tre quote annuali ... da indicare nella dichiarazione ... relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi".

colmata nello Schema di Provvedimento, chiarendo quale comportamento debba adottare il contribuente nel caso in cui, nel corso del periodo di efficacia (quinquennale) dell'Opzione PB, il medesimo ritenga di esercitare l'Opzione DC solamente per talune annualità.

Se la fattispecie appena ipotizzata non pone particolari problemi in caso di c.d. "utilizzo indiretto", sorgono senza dubbio rilevanti questioni applicative in caso di c.d. "utilizzo diretto", in particolar modo nelle ipotesi di obbligatorietà della procedura di cui all'art. 31-ter, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Infatti, in caso di c.d. "utilizzo indiretto" (anche nell'ambito di rapporti con terze parti indipendenti) si può sostenere, in via interpretativa, che il mancato esercizio dell'Opzione DC per una o più annualità del quinquennio di efficacia dell'Opzione PB preclude solamente l'operatività, per tali annualità, del regime premiale della disapplicazione delle sanzioni di cui all'art. 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Diversamente, in caso di c.d. "utilizzo diretto" per cui vi è l'obbligo di attivare la procedura di cui al citato art. 31-ter, tale soluzione non è ipotizzabile in assenza di chiarimenti, essendo (come è noto) preclusa la possibilità di procedere in autoliquidazione alla determinazione del reddito agevolabile.

Si consideri, a mero titolo di esempio, la fattispecie in cui un contribuente esercita, a partire dall'anno d'imposta 2019, l'Opzione PB, e, contestualmente, l'Opzione DC.

Qualora, nel successivo anno d'imposta 2020, il contribuente decida (per ragioni connesse, ad esempio, con la complessità del caso o con l'alternarsi di

indicazioni di prassi/giurisprudenziali contrastanti) di non esercitare l'Opzione DC, il contribuente si troverebbe, da un lato, vincolato sino alla scadenza del quinquennio all'Opzione PB, e, dall'altro lato, nell'impossibilità pratica di determinare il reddito agevolabile.

È quindi opportuno consentire al contribuente, in simili circostanze, di presentare istanza di *ruling* ai sensi dell'art. 31-ter, d.P.R. n. 600, citato, e di avviare così la procedura in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate al fine di sottoscrivere l'accordo che avrà ad oggetto la definizione dei criteri e dei metodi di determinazione del reddito agevolabile.

Sarà poi opportuno chiarire se tale accordo avrà efficacia per la durata residua del quinquennio agevolabile (decorrente dall'esercizio dell'Opzione PB), ovvero, coerentemente con il disposto di cui all'art. 4, terzo comma, d.m. 28 novembre 2017 e con la successiva interpretazione fornita con Principio di diritto n. 11/2019, per il quinquennio che decorre dalla presentazione della predetta istanza di *ruling*.

In aggiunta, è opportuno chiarire le conseguenze per i contribuenti che rimangano inerti, vale a dire per i contribuenti che **(i)** oltre a non esercitare l'Opzione DC per talune delle annualità del quinquennio, non presentino neppure l'istanza di *ruling*, ovvero per quelli che **(ii)** a seguito della rinuncia all'istanza di *ruling* precedentemente presentata, non esercitino l'opzione DC per tutte le annualità.

- C. Con riferimento alla struttura e al contenuto della "documentazione idonea" definita al par. 2 dello Schema di Provvedimento (di seguito, la "**Documentazione DC**"), al fine di evitare l'insorgere di contrasti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, è opportuno chiarire se, laddove è indicato l'obbligo per il contribuente di "disporre"

di dati o documenti, sia sufficiente il mero possesso di questi ultimi, o se i medesimi debbano essere allegati alla Documentazione DC.

Tale precisazione assume particolare rilievo nel contesto **(i)** degli oneri documentali afferenti ai beni immateriali agevolati (cfr. par. 2.1, punto vii.), ove è opportuno specificare se sia (o meno) necessario allegare le autocertificazioni attestanti la sussistenza dei requisiti per accedere all'agevolazione "Patent Box" di *software* e *know how*, e **(ii)** degli oneri documentali afferenti alle attività di ricerca e sviluppo (cfr. par. 2.1, punto viii.), ove è opportuno chiarire se sia (o meno) necessario allegare (a campione) le fatture che attestano il sostenimento di tali costi.

- D.** Sempre nell'ottica di ridurre futuri contrasti, si rappresenta l'opportunità di procedere con la pubblicazione delle analisi di *benchmark* che, ai sensi del par. 3 dello Schema di Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione delle microimprese e delle piccole e medie imprese che ne faranno specifica richiesta.

L'indicazione del settore di riferimento e dei criteri di ricerca adottati per la predisposizione delle diverse analisi di *benchmark* costituirebbe un valido punto di riferimento o, quantomeno, un canone di comparazione utile per tutti i contribuenti interessati a fruire dell'agevolazione "Patent Box", a prescindere dalla dimensione o dalla modalità (diretta, ovvero indiretta) di sfruttamento del bene agevolabile.

- E.** Il par. 6.2 dello Schema di Provvedimento prescrive la sottoscrizione della Documentazione DC "con *marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi*".

I limiti (sia formali, sia temporali) imposti alle

modalità di firma sembrano eccessivi e non trovano riscontro nel dettato normativo.

Si tratta, inoltre, di oneri disallineati rispetto alla - per molti aspetti simili e collegata, come affermato nello stesso Schema di Provvedimento - documentazione in materia di *transfer pricing*, per la quale non sono previste specifiche modalità di sottoscrizione, né sono previste limitazioni temporali connesse con la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Pare inoltre opportuno chiarire se la firma sia da apporre alla Documentazione DC o anche ai relativi allegati, qualora previsti.

- F.** Il par. 6.4 dello Schema di Provvedimento si occupa di delineare le conseguenze per il contribuente in caso di *"mancata predisposizione della documentazione"*, *"assenza della firma elettronica con marca temporale"* o *"non corrispondenza al vero"*, e dispone *"il recupero integrale dell'agevolazione Patent Box"* unitamente ai relativi interessi e alla *"irrogazione di sanzioni"* nel caso in cui si verifichi *"anche disgiuntamente"* ciascuna delle predette ipotesi.

In altri termini, lo Schema di Provvedimento, di fatto, subordina l'accesso al regime di autoliquidazione qui in esame non solo all'esercizio dell'Opzione DC, bensì anche alla predisposizione della *"documentazione idonea"* (i.e. la Documentazione DC).

Ebbene, tale duplice condizione non risulta dal disposto normativo di cui all'art. 4, primo comma, Decreto Crescita, che consente di *"scegliere, in alternativa alla procedura di cui articolo 31-ter ... ove applicabile, di determinare e dichiarare il reddito agevolabile"*, e si limita a richiedere la mera *"indicazione"* delle *"informazioni necessarie alla predetta determinazione in idonea documentazione"*.

La disposizione citata non introduce dunque alcuna specifica conseguenza per il caso di mancata predisposizione della Documentazione DC, salva ovviamente l'impossibilità di beneficiare dell'esimente sanzionatoria di cui al successivo secondo comma.

Ciò che trova riscontro anche nella Relazione illustrativa al Decreto Crescita, ove è chiarito che *"La norma ha l'obiettivo di consentire ai contribuenti di accedere all'agevolazione mediante la determinazione diretta del beneficio, rimandando il relativo confronto alla successiva fase di controllo"*.

Ancora, la Relazione illustrativa ha evidenziato come la modifica normativa *"prevede [solo, n.d.r.] che, in caso di rettifica del reddito escluso da imposizione, la sanzione per infedele dichiarazione non si applica qualora ... il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea [i.e. la Documentazione DC]"*

È quindi evidente che deve essere consentito al contribuente di esercitare l'opzione per l'autodeterminazione del reddito agevolabile (i.e. l'Opzione DC) pur in assenza della predisposizione della Documentazione DC.

In questa ultima ipotesi, l'unica conseguenza non può che essere quella dell'inefficacia dell'esimente sanzionatoria in caso di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

- G.** Le indicazioni riportate al par. 6.5 dello Schema di Provvedimento, potrebbero essere foriere di contestazioni/contenziosi futuri.

Con la disposizione in esame è riconosciuta all'Agenzia delle Entrate la possibilità di disapplicare l'esimente sanzionatoria in presenza di

una Documentazione DC i cui contenuti, ancorché coerenti con lo Schema di Provvedimento, *“non forniscono, nel complesso, un’informazione chiara e completa e conforme alle disposizioni contenute nel presente provvedimento”*.

Anzitutto, tale disposizione appare per sé contraddittoria, poiché ammette la possibilità che la Documentazione DC coerente con lo Schema di Provvedimento possa in realtà non essere sufficiente a legittimare l’esimente sanzionatoria.

In secondo luogo, l’attuale formulazione può dare adito a una valutazione soggettiva circa la validità della Documentazione DC, che il quadro normativo di riferimento e lo Schema di Provvedimento intendono, invece, chiaramente escludere.

Infatti, lo stesso Schema di Provvedimento chiarisce, ai parr. 6.6 e 6.7, che la validità della Documentazione DC non è preclusa (nemmeno) nel caso in cui, ad esempio, il metodo adottato dal contribuente o i criteri applicativi dello stesso non siano condivisi dall’Amministrazione finanziaria.

Su queste basi (normative), quindi, la disapplicazione dell’esimente sanzionatoria dovrebbe essere circoscritta ai soli casi *“patologici”* di documentazione *“meramente apparente”*.

- H.** Da ultimo, pare opportuno integrare lo Schema di Provvedimento precisando, al par. 8., i casi in cui è necessario procedere alla presentazione della dichiarazione integrativa e alla comunicazione di possesso della Documentazione DC, e i casi in cui è invece sufficiente procedere alla sola presentazione di quest’ultima.

In specie, quest’ultima ipotesi dovrebbe verificarsi nel caso in cui il contribuente abbia esercitato, in passato, l’Opzione PB da c.d. utilizzo *“indiretto”* con

soggetti terzi, abbia (legittimamente) autoliquidato il corrispondente reddito agevolabile, e intenda ora avvalersi della esimente sanzionatoria (anche) per il passato.

Inoltre, sembra opportuno, al fine di evitare contrasti futuri, confermare la possibilità, per il contribuente, di procedere con modalità difformi alla determinazione del reddito agevolabile riveniente da un bene utilizzato sia direttamente sia indirettamente, rimettendo alla sua discrezionalità la scelta di avvalersi della procedura di *ruling* con riferimento all'utilizzo "diretto" e della procedura semplificata, qui in esame, con riferimento all'utilizzo "indiretto".

Ringraziando nuovamente per l'opportunità che ci è stata accordata, si prega di contattare milano@virtax.it per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate nel presente documento.