

# TREMONTI ROMAGNOLI PICCARDI E ASSOCIATI

STUDIO LEGALE E FISCALE

Prof. Avv. GIULIO TREMONTI  
Avv. DARIO ROMAGNOLI  
Dr. LORENZO PICCARDI  
Avv. GIANCARLO ZOPPINI  
Avv. MARCELLO VALENTI  
Dr. FABRIZIO COLOMBO  
Avv. LAURA GUALTIERI  
Avv. CRISTIANO CAUMONT CAIMI  
Avv. GIUSEPPE PIZZONIA  
Dr. ANTONIO VITALI  
Dr. MARCO PARACCHI  
Dr. SIMONE ZUCCHETTI  
Avv. MARCO EMMA  
Avv. GIOVANNI D'AYALA VALVA

Prof. Avv. SERGIO PATRIARCA  
Avv. GIUSEPPE RUSSO CORVACE

Dr. ENRICO VITALI\*

\*Of counsel

Dr. STEFANIA TREZZINI  
Avv. MANUELA CITTADINI  
Avv. NICOLA BORZOMI'  
Avv. LAURA PUDDU  
Dr. FABRIZIO CANCELLIERE  
Avv. ANNA MARIA GULINO  
Avv. FRANCESCA ORLANDO  
Avv. IRA SHIKU  
Avv. MICHELE BISSOLI  
Avv. MARTA CARBONI  
Avv. GRISELDA LISHI  
Dr. GIULIO TOMBESI  
Avv. NICCOLO' MASOTTI  
Avv. MATTIA MERATI  
Dr. CATERINA PIVA  
Dr. FEDERICA SGARZANI  
Dr. RETJONA KOLA

Avv. LAURA TRIMARCHI  
Dr. MATTEO PORQUEDDU  
Dr. FEDERICO REDA  
Dr. MATTEO MANCINI

Spettabile

Milano, 17 febbraio 2020

**AGENZIA DELLE ENTRATE**

**Ufficio Accordi Preventivi**

**Direzione Centrale Grandi Contribuenti**

Via e-mail: [dc.gc.accordi@agenziaentrate.it](mailto:dc.gc.accordi@agenziaentrate.it)

**Oggetto:** consultazione pubblica - schema di Circolare dell'Agenzia delle Entrate in merito alle novità apportate alla disciplina c.d. "Patent Box" dall'art. 4, d.l. 30 aprile 2019, n. 34.

**A.** Lo schema di Circolare dell'Agenzia delle Entrate (di seguito la "**Circolare**"), facendo seguito al Provvedimento direttoriale del 30 luglio 2019, prot. n. 2019/658445 (di seguito il "**Provvedimento**"), si pone l'obiettivo di fornire ai contribuenti una serie di chiarimenti e soluzioni interpretative preliminari circa le nuove modalità di autoliquidazione dell'agevolazione prevista dal regime opzionale di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di

taluni beni immateriali, c.d. "Patent Box", a seguito delle novità introdotte dall'art. 4, d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (di seguito il "**Decreto Crescita**").

Ciò premesso, esprimendo innanzitutto un doveroso apprezzamento per l'opportunità che è stata accordata agli operatori di formulare commenti in merito allo schema di Circolare qui in esame, siamo lieti di poterVi sottoporre talune osservazioni, allo scopo auspicabilmente di rendere il contenuto della stessa maggiormente efficace e coerente con il recentemente modificato contesto normativo.

Per le definizioni non riportate nel presente documento si fa diretto riferimento alla Circolare.

**B. Paragrafo 5.2 della Circolare.**

- Ai sensi dell'art. 4, comma 4, del Decreto Crescita la possibilità di procedere con la fruizione dell'agevolazione fiscale Patent Box mediante il meccanismo di autoliquidazione OD spetta *"... anche in caso di attivazione delle procedure previste dall'art. 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che non sia stato concluso il relativo accordo, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'espressa volontà di rinuncia alla medesima procedura ..."*.

Tale previsione è stata recepita nell'ambito del Provvedimento al punto 7.1 laddove è previsto che *"coloro che abbiano in corso una procedura di Patent Box alla data di entrata in vigore del decreto Crescita possono esercitare l'opzione ..."* per determinare il beneficio in autoliquidazione, *"... previa comunicazione ... all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura di Patent Box, nella quale il contribuente, con specifico riferimento all'istanza a suo tempo*

*presentata, manifesta, in maniera irrevocabile, l'espressa volontà di rinunciare alla prosecuzione della procedura".*

In merito agli effetti della rinuncia la Circolare interviene chiarendo che la stessa "... riguarda la procedura di Patent box nella sua interezza; pertanto detta rinuncia non può essere parziale, ovvero limitata ad alcuni beni immateriali tra quelli che rientrano nel perimetro del ruling".

A nostro parere tale precisazione risulterebbe eccessivamente restrittiva e penalizzante per i contribuenti che hanno in corso una procedura di *ruling* e che stanno valutando l'opportunità di esercitare l'opzione per l'autoliquidazione OD introdotta dall'art. 4, citato.

A ben vedere, infatti, posto che il dettato normativo non sembra porre dei limiti così stringenti in merito alla portata della rinuncia da esercitarsi previa opzione per il "nuovo" regime di autoliquidazione OD, sembrerebbe opportuno che la Circolare si esprimesse nei seguenti termini:

- a) la revoca della procedura di *ruling* in corso dovrà necessariamente essere integrale (così come attualmente viene ritenuto) nei soli casi in cui il contribuente abbia richiesto l'agevolazione di un unico bene immateriale, tra quelli agevolabili ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.M. 28 novembre 2017, oppure abbia richiesto l'agevolazione di più beni immateriali ma ritenga che tra gli stessi sussista il c.d. "vincolo di complementarietà", come definito all'art. 1, comma 42-ter, l. 23 dicembre 2014, n. 190, e, dunque, si determini l'insorgenza di un unico bene immateriale ai fini dell'agevolazione in esame, così come espressamente disposto dall'art. 6, comma 1, lett. e), del D.M. 28 novembre 2017;

al contrario,

- b)** nella diversa ipotesi in cui il contribuente abbia avviato la procedura di *ruling*, richiedendo l'agevolazione (in via autonoma) di più beni immateriali, la rinuncia alla predetta procedura dovrebbe poter essere garantita anche in misura solo parziale, ossia limitatamente a specifici beni immateriali.

Un siffatto approccio avrebbe il pregio di attribuire al contribuente la possibilità di poter autonomamente scegliere, anche in base ai diversi profili di complessità che connotano i diversi beni immateriali per i quali intende richiedere l'agevolazione, quali di essi includere nell'opzione per il nuovo regime di autoliquidazione OD e per quali invece sia opportuno pervenire all'accordo con l'Agenzia delle Entrate, ad esito del confronto in contraddittorio.

A tal fine, si pensi ad esempio al caso di un contribuente che abbia avviato in passato la procedura di *ruling* (e non sia ancora pervenuto al raggiungimento dell'accordo) avente ad oggetto più beni immateriali, distinti ed autonomi tra loro ai fini dell'agevolazione, **(i)** per una parte limitata dei quali abbia proposto all'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'individuazione del contributo economico, l'applicazione di un metodo valutativo alternativo al metodo del CUP e del *Residual Profit Split*, (coerentemente con i chiarimenti forniti nell'ambito della Circolare 11/E del 7 aprile 2016), mentre **(ii)** per la restante parte dei beni immateriali abbia proposto l'applicazione dei citati metodi "classici"<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Analoga fattispecie si potrebbe altresì verificare laddove il contribuente abbia avviato la procedura di *ruling* per più beni immateriali (distinti ed autonomi tra loro ai fini dell'agevolazione) di cui per una parte abbia inteso proporre, ai fini della determinazione del contributo economico, l'applicazione del regime del CUP, mentre per la restante parte abbia proposto l'applicazione del metodo del *Residual Profit Split*.

Ebbene, dando la possibilità al predetto contribuente di poter autonomamente scegliere di rinunciare solo in parte alla procedura di *ruling* si garantirebbe a quest'ultimo **(i)** da un lato di optare per il regime di autoliquidazione OD per quei beni immateriali per cui egli ritenga applicabili i metodi del CUP e del *Residual Profit Split*, indicati dalla stessa Agenzia delle Entrate, come quelli da prediligere e **(ii)** dall'altro lato la facoltà di poter, in relazione ai beni immateriali per i quali intende utilizzare metodi valutativi alternativi, proseguire la procedura di *ruling* in contraddittorio, consentendo così all'Agenzia delle Entrate un controllo preventivo in merito a potenziali profili valutativi complessi.

- Con riferimento alle rinunce delle procedure in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita il punto 7.2 del Provvedimento prevede che "... il contribuente predispone la documentazione ... in relazione ai periodi di imposta cui si riferisce la procedura e ripartisce la somma delle variazioni in diminuzione relativa ai periodi di imposta in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative al periodo d'imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi di imposta successivi ...".

La Circolare in questo senso pone l'esempio di un contribuente che ha presentato la richiesta di accesso alla procedura di *ruling* nel 2017 ed ha deciso di rinunciarvi nel corso del 2019. In questo caso il soggetto usufruirà dell'autoliquidazione OD per le annualità 2017, 2018 e 2019 (nel limite di un terzo della somma dell'agevolazione) nella dichiarazione relativa all'annualità 2019, da presentarsi nel corso del 2020.

Tale modalità "cumulativa" di fruire dell'agevolazione

nel caso di rinuncia alla procedura di *ruling* sembrerebbe criticabile tanto ai fini IRES, quanto ai fini IRAP.

Ebbene, per quanto attiene ai fini IRES, va notato che la Circolare nulla dice in merito alle modalità mediante cui il contribuente - ove intenda optare per l'autoliquidazione OD ed abbia attivato la procedura di *ruling* nel 2015, o nel 2016 - possa fruire dell'agevolazione in esame beneficiando (limitatamente appunto alle annualità 2015 e 2016) dell'aliquota IRES nella misura del 27,5%.

Invero, mutuando *tel quel* l'esempio riportato dalla Circolare, in assenza di ulteriori chiarimenti, nell'ipotesi in cui il contribuente rinunci nel 2020 ad una procedura avviata nel 2016, dovendo usufruire dell'agevolazione per tutte le annualità (2016-2020) nell'ambito della dichiarazione 2020, da presentarsi nel corso del 2021, finirebbe per registrare un minor beneficio fiscale derivante, con riferimento all'annualità 2016, dall'applicazione dell'aliquota IRES del 24%, in luogo di quella del 27,5% all'epoca vigente.

Passando, poi, all'IRAP, l'ulteriore profilo di criticità che si ritiene in questa sede opportuno rilevare è legato al meccanismo proprio di funzionamento dell'imposta.

Invero, riprendendo l'esempio appena citato, si deve necessariamente osservare che il contribuente si verrebbe a trovare in una situazione di penalizzazione nel caso in cui nell'esercizio 2020 lo stesso (una volta rinunciata la procedura di *ruling*) non presenti una base imponibile IRAP capiente in grado di assorbire il beneficio fiscale "cumulato" (relativo alle annualità 2016-2020). E ciò, chiaramente, in quanto non è possibile portare "a nuovo" l'eccedenza negativa che si potrebbe determinare ai fini IRAP.

Trattandosi dunque di tematiche particolarmente delicate, in grado di incidere anche in maniera rilevante nell'ambito delle scelte che i contribuenti si apprestano a fare circa l'opportunità - o meno - di procedere con le rinunce alle procedure di *ruling* attualmente in essere, sarebbe sicuramente opportuno che la Circolare fornisca chiarimenti circa le modalità mediante cui sarebbe possibile avvalersi dell'autoliquidazione OD, non rinunciando all'effetto positivo derivante:

- (i) da un lato, dall'applicazione al beneficio fiscale della maggiore aliquota IRES vigente nel 2015 e nel 2016; e
- (ii) dall'altro lato, dal (potenziale) maggior beneficio ritraibile dalla "puntuale" ripartizione delle variazioni in diminuzione ai fini IRAP.

Una possibile soluzione in tal senso potrebbe essere individuata nel disposto di cui al comma 5 dell'art. 4, citato, ossia attribuire al contribuente la possibilità di presentare le c.d. "dichiarazioni integrative a favore" per le annualità antecedenti a quella in cui si è rinunciato alla procedura di *ruling*.

- Nell'ambito del par. 5.2, la Circolare chiarisce altresì 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"*.

Diversamente da quanto sopra riportato si è dell'avviso che la Circolare dovrebbe chiarire che, anche a regime, nel caso di attivazione della procedura di *ruling* e di successiva rinuncia, il contribuente possa optare per l'autoliquidazione OD a partire dall'anno di attivazione della suddetta procedura dandone comunicazione nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata comunicata la rinuncia.

In altri termini non si comprendono le ragioni per cui ove la scelta iniziale del contribuente sia quella di avviare la procedura di *ruling*, nel momento in cui quest'ultimo intenda invece rinunciare alla predetta procedura (evidentemente anche per esigenze temporali) debba essere pregiudicata la sua possibilità di fruire dell'autoliquidazione OD sin dal periodo d'imposta in cui ha avviato la procedura di *ruling*.

Riprendendo, dunque, l'esempio della Circolare, parrebbe più coerente con il "nuovo" contesto normativo, nonché con i chiarimenti resi con riferimento alle procedure di *ruling* avviate in annualità precedenti a quella di entrata in vigore del Decreto Crescita, che nel caso in cui il contribuente nel 2022 rinunci alla procedura di *ruling* lo stesso potrà comunque usufruire dell'autoliquidazione OD anche per le annualità 2019, 2020 e 2021, dandone indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa all'annualità 2022.

Va infine notato che aderendo a questa ricostruzione si eviterebbe peraltro al contribuente l'onere di attivarsi nel senso previsto dal comma 5 dell'art. 4 del Decreto Crescita, ossia procedere con la presentazione (per gli anni 2019-2021) delle dichiarazioni integrative ai sensi dell'art. 2, comma 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 per dare indicazione del possesso del fascicolo documentale necessario per



fruire dell'autoliquidazione OD<sup>2</sup>.

C. Paragrafo 5.3 della Circolare.

- Il paragrafo in esame, a commento del punto 8 del Provvedimento, chiarisce che i contribuenti che hanno già legittimamente autoliquidato il beneficio in dichiarazione (in quanto rientranti nelle ipotesi in cui l'attivazione della procedura di *ruling* è soltanto facoltativa e/o preclusa) 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".

In questi termini sarebbe probabilmente opportuno esplicitare ulteriormente che una simile facoltà possa essere attivata a qualsiasi altezza temporale e che non possa ritenersi ostativa - come sembra essere sottointeso nella Circolare - la (più ampia) attività di controllo di carattere "generale" intrapresa ai fini delle imposte dirette.

---

<sup>2</sup> Ciò chiaramente nell'assunto che al comma 5, citato, si debba naturalmente assegnare un significato letterale tale per cui si renderebbe sostanzialmente fruibile (in autoliquidazione OD) l'agevolazione in relazione ad annualità pregresse per cui non sono spirati i termini per presentare eventuali dichiarazioni integrative ai sensi dell'art. 2, comma 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

In altri termini, visto quanto precisato dal punto 8. Del Provvedimento, la Circolare dovrebbe meglio circostanziare il concetto per cui l'unico limite che potrebbe incontrare l'esercizio della predetta facoltà riconosciuta al contribuente coinciderebbe con l'ipotesi in cui venga avviato dai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate una specifica attività di controllo avente ad oggetto il regime Patent Box.

**D. Paragrafo 6.2 della Circolare.**

- Il paragrafo in esame, a commento degli oneri informativi di cui alla Sezione B del fascicolo documentale, chiarisce che *"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"*.

A nostro parere l'assenza di ulteriori indicazioni in merito ai criteri da utilizzare ai fini della predetta analisi appare come un'occasione persa per arginare il margine di discrezionalità affidato al contribuente e, con esso, le eventuali contestazioni che potranno essere mosse dagli Uffici periferici nell'ambito dei controlli sul contenuto del fascicolo documentale.

L'Agenzia avrebbe potuto includere nella Circolare indicazioni utili a indirizzare la citata attività di analisi di *benchmark*, attingendo proprio dalla prassi operativa maturata nel corso dell'attività istruttoria che ha preceduto la firma degli accordi sino ad ora sottoscritti.

D'altro lato, il silenzio dell'Agenzia sul punto potrebbe essere indicativo del fatto che non debbano necessariamente trovare applicazione quei criteri alquanto stringenti imposti dai competenti Uffici

nell'ambito delle procedure di ruling sino ad oggi attivate (ad es. l'esclusione dal set delle società comparabili di quelle che registrano delle perdite nel dato orizzonte temporale considerato; il diverso posizionamento all'interno del range interquartile in ragione del ricorrere di ipotesi predeterminate; il riferimento solo a taluni Paesi/mercati, ecc.). Analogo discorso dovrebbe valere nell'ambito delle c.d. rettifiche o normalizzazioni del risultato operativo, che si rendono frequentemente opportune nell'ambito di applicazione della metodologia *Residual Profit Split*.

**E. Paragrafo 8 della Circolare.**

- A commento del paragrafo 3 del Provvedimento lo schema di Circolare prova a chiarire il concetto di "equipollenza" ai fini della predisposizione del set documentale semplificato per le micro, piccole e medie imprese. In specie, viene chiarito che tale concetto deve essere 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 fasi ..."*.

Inoltre, prosegue chiarendo che *"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".

Dal nostro punto di vista l'approccio seguito dalla Circolare appare non propriamente condivisibile. Infatti, è evidente che l'apparente vantaggio previsto per le micro, piccole e medie imprese, dato appunto dalla circostanza di poter beneficiare dell'autoliquidazione OD mediante la predisposizione di un fascicolo documentale "semplificato", viene meno nel momento in cui la Circolare medesima è vaga nell'individuare quali siano gli elementi di semplificazione che dovrebbero essere adottati nella predisposizione del set documentale.

In altri termini, **(i)** l'assenza di indicazioni chiare e circostanziate, da un lato, e **(ii)** il rischio, evidentemente elevato, di vedere non riconosciuta la c.d. "penalty protection" (o addirittura la spettanza del beneficio fiscale, come si dirà subito) per mancanza di elementi informativi che potrebbero essere considerati come fondamentali in sede di controllo, avrebbero come conseguenza quella di vanificare l'apparente vantaggio concesso e, dunque, obbligare di fatto anche questi soggetti a dotarsi della documentazione "ordinaria".

In pratica, visto che l'Agenzia, al par. 9.2 della Circolare

- interpreta in maniera particolarmente estensiva la locuzione "*totale assenza di documentazione*", di cui al punto 6.4 del Provvedimento, da cui viene fatto discendere il recupero integrale dell'agevolazione<sup>3</sup>,

e

- ritiene che "il recupero integrale

---

<sup>3</sup> Limitatamente ai casi in cui l'agevolazione in esame, prima dell'entrata in vigore del Decreto Crescita, poteva essere fruita per il tramite della procedura di *ruling* obbligatoria.

*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",*

la scarsa analiticità delle indicazioni fornite mediante il mero riferimento al concetto di "equipollenza" potrebbe finire per vedere i competenti organi di controllo ritenere incompleti, e (dunque) insufficienti, gli oneri documentali predisposti nella prospettiva semplificata in argomento, con conseguenze che - sulla base di quanto appena citato - finirebbero per essere oltremodo sproporzionate.

**F. Paragrafo 9 della Circolare.**

- In merito all'apposizione della firma digitale con marca temporale la Circolare precisa che essa debba "... essere necessariamente apposta entro i termini ordinari di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui si riferisce l'autoliquidazione OD e che la tardiva apposizione della firma elettronica ...".

Anche in questo caso la posizione assunta dalla Circolare appare di eccessivo rigore; infatti, andrebbe chiarito che il suddetto termine dovrebbe poter beneficiare, al pari di quanto d'altronde è ritenuto plausibile per gli oneri documentali ai sensi del "transfer pricing", del termine dei 90 giorni ulteriori, ai sensi dell'art. 2, comma 7, d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322.

In altri termini, se è pacifico considerare che il possesso della documentazione transfer pricing (con conseguente efficacia della "penalty protection") sia "comunicabile" nella predetta sede - ossia entro i

successivi 90 giorni rispetto alla scadenza originaria - non si comprende perché una simile situazione non possa per analogia ricorrere anche ai fini in discorso.

- La Circolare dovrebbe inoltre chiarire la portata del disposto di cui all'art. 4, comma 5, Decreto Crescita, laddove prevede che *"resta ferma la facoltà, per tutti i soggetti che intendano beneficiare dell'agevolazione, di applicare le disposizioni previste nel comma 2, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nella quale deve essere data indicazione del possesso della documentazione idonea di cui al comma 1 per ciascun periodo d'imposta oggetto di integrazione, purché tale dichiarazione integrativa sia presentata prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime previsto dai commi da 37 a 45 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190"*.

Tale disposizione riconosce dunque a chiunque intenda beneficiare della "penalty protection" nell'ambito dell'autoliquidazione OD (per annualità per cui non siano ancora scaduti gli ordinari termini di accertamento) la possibilità di avvalersi delle c.d. "dichiarazioni integrative a favore" per indicare il possesso del set documentale.

Ebbene, posto che una siffatta previsione deve comunque essere letta con favore, la Circolare dovrebbe meglio circostanziare tale ipotesi chiarendo altresì che la validità della documentazione all'uopo predisposta debba essere riconosciuta ogniqualvolta sulla stessa sia apposta la firma elettronica con marca temporale corrispondente ad una data antecedente e/o uguale a quella in cui viene presentata la dichiarazione integrativa medesima.

- L'art. 4, comma 2, del Decreto Crescita dispone che "in caso di rettifica del reddito escluso dal concorso alla formazione del reddito d'impresa ai sensi del regime agevolativo di cui al comma 1, determinato direttamente dai soggetti ivi indicati, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 non si applica qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 1 idonea a consentire il riscontro della corretta determinazione della quota di reddito escluso, sia con riferimento all'ammontare dei componenti positivi di reddito, ivi inclusi quelli impliciti derivanti dall'utilizzo diretto dei beni indicati, sia con riferimento ai criteri e alla individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi".

Il successivo comma 6 prevede poi che "in assenza, nei casi previsti dal presente articolo, della comunicazione attestante il possesso della documentazione idonea di cui al comma 1, in caso di rettifica del reddito ai sensi del comma 2, si applica la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Ebbene, come già rilevato "supra", la posizione assunta dall'Agenzia va oltre il dato normativo del Decreto Crescita, spingendosi a ritenere, dapprima, nel Provvedimento del 30 luglio 2019 (punto 6.4), che "la totale assenza di documentazione comporta il recupero integrale dell'agevolazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni".

E successivamente, nella Circolare, che "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)".*

*E, da ultimo, che "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".*

Ora, a noi pare che una siffatta posizione interpretativa rischi di ingenerare situazioni di scarsa certezza nel rapporto tra fisco e contribuente. Ciò in ragione del fatto che si sta qui trattando di una materia - quella della modalità applicativa del *Patent box* - contraddistinta da una significativa arbitrarietà ed aleatorietà.

Del resto il *Patent box* è una agevolazione fiscale che (per legge) fonda la propria meccanica di determinazione sul set di regole e chiarimenti di prassi propri della disciplina in materia di prezzi di trasferimento. Una disciplina, quest'ultima, che - per citare letteralmente l'OCSE - non è da ritenere una scienza esatta.

Insomma, sulla scorta di un simile orientamento diventa possibile che emergano situazioni in cui certi comportamenti tenuti dal contribuente in buona fede rischino di essere ritenuti "mancanze" o espressione di



rappresentazioni "in parte non veritiere".

Ciò posto, a nostro avviso il periodo della circolare da ultimo citato dovrebbe essere soppresso.

Allo stesso modo andrebbe individuata in maniera tassativa l'elencazione delle circostanze e degli elementi dalle quali far discendere l'inidoneità della documentazione, facendo sempre e comunque salva la buona fede del contribuente.

Diversamente, si rischierebbe di vanificare l'intento perseguito dal legislatore con l'introduzione dell'art. 4, citato, che è quello - tra le altre cose - di rendere l'agevolazione fiscale in parola più celermente fruibile e in questi termini - come si legge nella Circolare - di "superare le criticità connesse alla tempistica delle procedure amministrative".

Celerità di fruizione del beneficio che chiaramente non può essere controbilanciata da una componente di aleatorietà e rischiosità eccessiva.

- Altra questione di particolare rilevanza ai fini di attribuire concreta efficacia al regime di autoliquidazione OD è quella che attiene alla concreta portata della "penalty protection".

In specie, sarebbe a nostro parere opportuno, proprio per incoraggiare il ricorso all'autoliquidazione OD, che la Circolare meglio precisasse e venisse integrata come di seguito specificato:

- laddove il contribuente intenda, così come previsto dal punto 5.3 del Provvedimento, avvalersi della facoltà

*"... 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",

l'ambito della "penalty protection" dovrebbe spingersi a coprire quanto riportato nelle citate informazioni integrative (nexus e modalità di tracciatura). D'altronde, se così non fosse, non si comprende per quale motivo il contribuente dal canto suo dovrebbe documentare simili informazioni ulteriori.

- Sotto diverso profilo, andrebbe altresì colta l'opportunità di precisare espressamente che la "penalty protection" esplica la propria efficacia tanto in ambito amministrativo, quanto penale, con particolare riguardo al reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (ivi inclusa l'applicazione del comma 1-bis della citata disposizione, che come noto esclude la rilevanza penale "della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente inesistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali").

Gentili Signori, ringraziando nuovamente per l'opportunità di confronto che ci è stata accordata, Vi inviamo i nostri migliori saluti.

Tremonti Romagnoli Piccardi e Associati

\*\*\*

Si prega di far riferimento ai seguenti professionisti dello Studio per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate nel presente documento:

- dott. Simone Zucchetti (Partner - [zucchetti@virtax.it](mailto:zucchetti@virtax.it));
- dott. Giulio Tombesi (Associato Senior - [tombesi@virtax.it](mailto:tombesi@virtax.it));
- avv. Niccolò Masotti (Associato - [masotti@virtax.it](mailto:masotti@virtax.it)).