

Milano, 24/7/2019

All'attenzione di
Agenzia delle Entrate
dc.gc.accordi@agenziaentrate.it

e p.c.
Fabrizio Acerbis
fabrizio.acerbis@it.pwc.com

“

Procedura di consultazione pubblica riguardante lo schema di provvedimento dell’Agenzia delle Entrate che dà attuazione alle modifiche alla disciplina del Patent box contenute nell’articolo 4 del Decreto crescita (Dl n. 34/2019).”

Commenti, osservazioni e proposte

TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti

Dott. Fabrizio Acerbis	Dott. Alessandro Campione	Avv. Amelle Mammone	Dott. Simone Varini	Dott.ssa Claudia Limbati	Avv. Ivan Arrotta	Dott.ssa Nicole Monopoli
Dott. Franco Boga	Avv. Stefano Cancarini	Dott. Simone Marchio	Dott.ssa Rossana Vergani	Avv. Marco Longobardi	Dott.ssa Gaia Basega	Dott.ssa Stefania Novelli
Dott. Nicola Broggi	Dott.ssa Cristina Carmosino	Dott. Samuel Marinelli	Dott. Dario Vio	Dott. Giovanni Marra	Dott. Giacomo Belluzzi	Dott. Carlo Novello
Dott. Gianni Colicci	Avv. Fabrizio Cascinelli	Avv. Giorgio Carmelo Massa	Dott. Maurizio Zama	Dott. Alessandro Marzorati	Dott. Fabio Beolchi	Avv. Marco Oggioni
Avv. Paola Barazzetta	Dott. Arturo Cassina	Dott. Stefano Merli	Dott.ssa Alessia Angela Zanatto	Dott. Jacopo Meregalli	Dott. Edoardo Brami	Dott.ssa Ada Oldashi
Dott. Felice De Lillo	Dott.ssa Alessandra Cavina	Dott. Paolo Micanti	Dott.ssa Claudia Zedda	Dott. Matteo Merli	Dott.ssa Daniela Brenna	Avv. Monica Paladino
Dott. Marco Meulepas	Dott. Michele Cibirin	Dott. Luigi Mira	Avv. Filippo Zucchinelli	Avv. Nicolò Mondo	Dott. Antonello Calabrese	Avv. Antonio Palermo
Dott. Claudio Valz	Dott. Giovanni Consiglio	Dott. Rocco Mottolose		Avv. Francesca Negro	Dott.ssa Italia Cammisia	Dott. Luca Purpura
Dott. Alessandro Caridi (LLM)	Dott. Angelo Conte	Dott. Marco Napolitano	Dott. Roberto Azzano	Avv. Pietro Negromi	Avv. Letizia Carrara	Dott. Francesco Ridi
Avv. Barbara Mirta Ferri	Dott. Antonio Cutini	Avv. Davide Neriotti	Avv. Pamela Balice	Avv. Rosario Facci	Cons. Lav. Rosaria Cera	Dott. Riccardo Ruscella
Dott. Ezilio Filetto	Avv. Salvatore Cuzzocrea	Dott. Francesco Nuzzolo	Avv. Romina Ballanca	Dott.ssa Federica Panzeri	Dott. Stefano Chiaromonte	Dott.ssa Barbara Salvestrin
Dott. Valentino Guarini	Dott. Giorgio De Capriani	Dott.ssa Lucia Pagliari	Dott.ssa Lavinia Barberini	Dott. Tommaso Perri	Dott.ssa Annalisa Colombo	Dott. Corrado Scola
Avv. Gianluigi Baroni	Dott. Daniele Di Michele	Dott.ssa Mia Pasini	Dott. Massimo Bellasio	Dott. Francesco Piani (LLM)	Avv. Giovanni Cumella	Avv. Valentina Siciliani
Dott. Luca Lavazza	Avv. Annalisa Di Ruzza	Dott.ssa Vitalba Passarelli	Dott. Andrea Belleri	Dott. Sandro Pittini	Dott. Lorenzo Damiani	Dott. Riccardo Tirinnanzi
Dott. Giovanni Marano	Dott.ssa Carmela Ettore	Dott. Maurizio Pavia	Dott. Matteo Bulghini	Dott. Andrea Porcarelli	Dott.ssa Mariangela De Santis	Avv. Erika Tomat (PhD)
Dott. Alessandro Rolando	Dott.ssa Francesca Falcone	Dott. Ivan Paviglianiti	Avv. Alessio Buonaiuto	Dott.ssa Lucia Positano	Dott.ssa Nicola Simona Di Grazia	Dott. Federico Traversa
Dott. Alessandro Catona	Avv. Michele Fava	Dott. Leonardo Penna	Dott.ssa Valentina Calafroli	Avv. Maria Fregida	Dott. Angelo Di Stani	Cons. Lav. Lucia Zedda
Dott.ssa Nicola Cimmino	Avv. Gianclaudio Fischetti	Dott.ssa Piera Penna	Dott. Gabriele Pierini	Dott. Mario Rendo	Dott.ssa Ludovica Diemoz	Dott.ssa Sara Zepola
Avv. Giovanni Stefanin	Avv. Davide Frau	Dott. Giuseppe Pigoli	Dott. Giuseppe Pierini	Dott.ssa Mara Carrano	Dott. Alessio Diiori	
Dott. Paolo Lucarini	Dott. Gianluca Gabellini	Dott. Fabio Pirolozzi (PhD)	Dott.ssa Alessandra Codogno	Dott.ssa Alessandra Codogno	Dott. Giuseppe Falduto	<i>Of counsel</i>
Dott. Roberto Spotti	Avv. Edgardo Gagliardi	Avv. Francesco Pizzo	Dott. Roberto Colatorti	Dott. Stefano Cola	Dott. Nicola Siviero	
Dott. Ugo Cannavale	Avv. Chiara Giannella (LLM)	Dott.ssa Marta Enrica Primavesi	Dott. Stefano Cola	Avv. Claudio Costantino (PhD)	Dott. Giulia Ferroni	Avv. Tiziana Ballarini
Avv. Carlo Romano (PhD/LLM)	Avv. Michele Gilliani (LLM)	Dott.ssa Elena Robicci	Dott. Stefano Cola	Dott.ssa Mariangela Vittoria Cottali	Dott.ssa Manuela Sorbara	Prof. Gianluigi Bizio
Dott. Marco Vozzi	Dott.ssa Raffaella Maria Graziano	Dott.ssa Federica Rossi	Dott. Stefano Cola	Dott.ssa Eva Sorgato	Dott.ssa Eva Sorgato	Avv. Dau-Chi Chu
Avv. Andrea Lenzi Orlandi Cardini (LLM)	Dott.ssa Chiara Grechi (PhD)	Dott. Luigi Pio Rutigliano	Dott. Stefano Cola	Avv. Fabrizio Teauta (PhD)	Avv. Pamela Terazzi	Avv. Manfredi De Vita
Dott. Pasquale Salvatore	Dott. Davide Guerini	Dott. Marco Ruzza	Dott. Stefano Cola	Avv. Federica De Luca	Dott. Luca Ghisari	Prof. Salvatore Livecchi
Dott. Stefano Tonetti	Dott. Diego Guerreschi	Avv. Luca Saglione	Dott. Stefano Cola	Dott.ssa Angela Di Gennaro	Dott. Guido Bruno Guidi	Avv. Pierpaolo Marano
Dott. Paolo F. Tripoli (LLM)	Dott. Simone Guidi	Dott.ssa Lara Salari	Dott. Stefano Cola	Dott.ssa Valeria Falsetta	Dott.ssa Serena Locatelli	Avv. Fabio Alberto Regoli
	Dott.ssa Lara Guilotto	Dott.ssa Maria Santoloni	Dott. Stefano Cola	Dott. Mario Joseph Femino'	Dott.ssa Simona Urcinoli	
	Dott. Michele Gusmeroli (LLM)	Dott.ssa Nancy Saturnino	Dott. Stefano Cola	Dott.ssa Maria Fiorese	Dott.ssa Lisa Vacca	Avv. Riccardo Lonardi
	Dott.ssa Caterina Innamorato (LLM)	Cons. Lav. Marzio Scaglioni	Dott. Stefano Cola	Dott.ssa Gabriella Forza	Dott. Nicola Vezzaro	Dott. Simone Longano
	Dott.ssa Antonella Intuire	Dott.ssa Serena Irene Scalabrini	Dott. Stefano Cola	Dott. Luca Franceschini	Dott. Domenico Vito	Avv. Fabio Liongo
	Dott. Luca la Pietra	Avv. Daniele Selicato	Dott. Stefano Cola	Avv. Costanza Gaetani	Dott. Maria Volpe (LLM)	Dott. Alessandro Maffiolo
	Dott. Nicola Laurenziano	Avv. Cristian Sgararella	Dott. Stefano Cola	Dell'Aquila D'Aragona	Dott. Mario Volpe (LLM)	Avv. Marco Mangano
	Dott.ssa Liana Locorotondo	Avv. John Shehata	Dott. Stefano Cola	Avv. Elisa Elena Geraci	Dott. Fabio Mastropasqua	Dott. Stefano Maffiolo
	Dott. Fabrizio Loffredo	Avv. Francesca Tironi	Dott. Stefano Cola	Dott. Dario Gillo	Dott.ssa Felicia Zaffiro Puopolo	Dott. Raffaele Menzione
	Dott. Riccardo Lorenzon	Avv. Tommaso Tomaiuolo	Dott. Stefano Cola	Dott. Andrea Grimaldi	Dott.ssa Vittoria Zaganelli	Dott. Marco Messina
			Dott. Stefano Cola	Avv. Daniele Landi	Avv. Mario Zanin	Dott. Gian Maria Minnella
			Dott. Stefano Cola		Dott.ssa Hanna Yuliana Arellano	

Milano - Via Monte Rosa 91 - 20149, Italia - Tel. +39 02 916051 - Fax. +39 02 91605000 | Bari - Via Abate Gimma 72 - 70122, Italia - Tel. +39 080 5640211 - Fax. +39 080 5640299 - Via Papa Pio XII 60 - 70124, Italia - Tel. +39 080 5044444 - Fax. +39 080 5619024 | Bologna - Via Angelo Finelli 8 - 40126, Italia - Tel. +39 051 6167711 - Fax. +39 051 6167799 | Brescia - Borgo Pietro Wuhrer 23 - 25123, Italia - Tel. +39 030 3697601 - Fax. +39030 3697690 | Firenze - Viale Antonio Gramsci 15 - 50121, Italia - Tel. +39 055 2482911 - Fax. +39 055 2482999 | Napoli - Via dei Mille 16 - 80121, Italia - Tel. +39 081 716141 - Fax. +39 081 7161450 | Novara - Via Fratelli Rosselli 28 - 28100, Italia | Padova - Via Vicenza 4 - 35138, Italia - Tel. +39 049 873421 - Fax. +39 049 8734299 | Palermo - Via Marchese Ugo 60 - 90141, Italia - Tel. +39 091 6268669 - Fax. +39 091 301321 | Parma - Viale Tanara 20/A - 43121, Italia - Tel. +39 0521 275911 - Fax. +39 0521 781844 | Roma - Largo Angelo Fochetti 29 - 00154, Italia - Tel. +39 06 5717851 - Fax. +39 06 57178557 | Torino - Corso Palestro 10 - 10122, Italia - Tel. +39 011 592271 - Fax. +39 011 5922777 | Treviso - Viale Gian Giacomo Felissent 90 - 31100, Italia - Tel. +39 0422 425611 - Fax. +39 0422 425699 | Varese - Via Albuzzi 43 - 21100, Italia - Tel. +39 0332 285039 - Fax. +39 0332 284474 | Verona - Via Francia 21/C - 37135, Italia - Tel. +39 045 8051411 - Fax. +39 045 8051499

Codice Fiscale e Partita IVA 12142310155 | e-mail: <nome>.<cognome>@it.pwc.com

TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity

Premessa

PwC TLS – Avvocati e Commercialisti - esprime il pieno supporto e la totale adesione all’iniziativa dell’Agenzia delle Entrate di effettuare nuovamente una pubblica consultazione in campo fiscale.

E’ nostra convinta opinione che tale iniziativa, al di là del singolo caso specifico, sia un tangibile e concreto passo verso il consolidamento delle fondamenta di un rinnovato rapporto tra fisco e contribuente ispirato alla trasparenza e alla fiducia reciproca con giovamento, anche, per la certezza del diritto in campo fiscale.

Infatti una pubblica consultazione in campo fiscale permette, da un lato, agli operatori di contribuire in buona fede alla definizione delle “regole del gioco”, dall’altro, all’Amministrazione finanziaria di costruire un patrimonio di casistiche e soluzioni. Il tutto è idoneo a costituire un bagaglio comune a tutti gli operatori ed a rendere più chiaro, e quindi prevedibile, il quadro normativo lasciando traccia dei dubbi, delle differenti opinioni e delle relative soluzioni e scelte. Ciò permetterà agli operatori, compresa l’Amministrazione finanziaria, di sviluppare soluzioni attente rispetto a quanto emerso nel corso della pubblica consultazione e di disporre di una ampia base grazie alla quale affrontare e risolvere ulteriori casi dubbi.

Nello spirito di collaborazione che guida la Nostra partecipazione, in relazione ad auspicabili iniziative analoghe da proporre in futuro, si segnala l’opportunità di accompagnare l’avvio della pubblica consultazione con la diffusione di un documento illustrativo dei contenuti tecnici e di dettaglio dei testi normativi posti in consultazione. Ciò al fine primario di permettere agli operatori di meglio comprendere le scelte, esplicite e/o implicite, compiute nella redazione dei testi normativi e fornire, quindi, un contributo maggiormente informato.

Proposte (sintesi).

Sulla base di quanto verrà illustrato nell’allegato che contiene i commenti tecnici (cfr. l’**Allegato tecnico**) si riepilogano di seguito le principali proposte:

- Si propone, in termini generali, di distinguere i casi di riling obbligatorio (utilizzo diretto) dai casi di riling facoltativo (utilizzo indiretto) e ciò sia con riguardo al caso di scelta a regime sia nel caso di scelta con rinuncia alla procedura di Patent Box
- Si propone, in relazione alle modalità di fruizione dell’agevolazione per gli anni antecedenti a quello di effettuazione della scelta per il regime alternativo di cui al presente schema di Provvedimento, in alternativa alla modalità di fruizione della somma delle variazioni in diminuzione derivanti dall’agevolazione in 3 periodi d’imposta, di consentire il godimento dell’agevolazione per ogni periodo d’imposta, attraverso la presentazione di dichiarazione integrativa a favore (opzione 1) oppure di permettere l’utilizzo della dichiarazione integrativa ai soli beneficiari con uso indiretto e di consentire ai beneficiari con uso diretto di rettificare l’importo dell’agevolazione per tenere conto del cambio di aliquota nominale (opzione 2)



PwC TLS – Avvocati e Commercialisti

- Si propone di prevedere (o chiarire) che il regime della documentazione possa essere utilizzato anche da parte dei soggetti esclusi dalla procedura di ruling in quanto rientrano nei casi di utilizzo indiretto dell'IP e non compiono, in merito, operazioni con imprese associate
- Si propone di espungere il riferimento alla “marca temporale”
- Si propone di ridisegnare i casi di recupero integrale dell'agevolazione per vizi della documentazione
- Si propone di ampliare l'ambito del giudizio di idoneità

Nell'Allegato Tecnico al presente documento si illustrano i commenti e le proposte di PwC TLS distinguendo:

- A. i profili connessi alle modalità di implementazione del regime previsto dall'articolo 4 del Decreto Crescita (attinenti ai punti 1, 4, 7 e 8 dello Schema di Provvedimento)
- B. i profili connessi agli aspetti del contenuto della documentazione (attinenti ai punti 2 e 3 dello Schema di Provvedimento)
- C. i profili connessi all'idoneità della documentazione (attinenti ai punti 5 e 6 dello Schema di provvedimento)

Il testo dello schema di Provvedimento con evidenza delle modifiche proposte costituisce l'allegato “Schema di Provvedimento”.

Con i nostri più distinti saluti,

Alessandro Caridi
Ugo Cannavale
Dario Sencar
Paolo F. Tripoli

Autorizzazione al trattamento e alla pubblicazione online: Il presente documento contiene la visione collettiva di PwC TLS esclusivamente ai fini della “Procedura di consultazione pubblica riguardante lo schema di provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che dà attuazione alle modifiche alla disciplina del Patent box contenute nell'articolo 4 del Decreto crescita (Dl n. 34/2019)” avviata dall'Agenzia delle Entrate. L' autorizzazione al trattamento dello stesso documento, inclusa la pubblicazione online, si intende pertanto concessa da parte di PwC TLS esclusivamente ai fini della procedura in corso.



PwC TLS – Avvocati e Commercialisti

ALLEGATO TECNICO

Commenti relativi allo schema di provvedimento dell’Agenzia delle Entrate che dà attuazione alle modifiche alla disciplina del Patent box contenute nell’articolo 4 del Decreto crescita (Dl n. 34/2019).

Di seguito i commenti di PwC TLS relativamente allo schema di provvedimento dell’Agenzia delle Entrate che dà attuazione alle modifiche alla disciplina del Patent box contenute nell’articolo 4 del Decreto crescita (Dl n. 34/2019)

A) Profili connessi alle modalità di implementazione del regime previsto dall’articolo 4 del Decreto Crescita (attinenti ai punti 1, 4, 7 e 8 dello Schema di Provvedimento)

In via preliminare, a fini di chiarezza, si propone di utilizzare in luogo del termine “opzione” il termine “scelta” per riferirsi alla possibilità prevista dall’articolo 4 del Decreto Crescita. In tal modo, infatti, verrebbe meno la possibile ambiguità tra l’opzione per il patent box (ossia il regime opzionale di tassazione agevolata) e l’opzione (“scelta”, secondo quanto proposto) per il regime di autoliquidazione.

1) Distinzione tra utilizzo diretto e utilizzo indiretto

In termini generali si propone di distinguere i seguenti casi:

- utilizzo diretto, per cui la procedura di Patent box è obbligatoria
- utilizzo indiretto, per cui la procedura di Patent box non è obbligatoria

Infatti la rilevanza della documentazione prevista dallo schema di provvedimento dovrebbe essere differente in caso di utilizzo diretto rispetto al caso di utilizzo indiretto.

In caso di utilizzo diretto la documentazione potrebbe avere valenza di condizione necessaria:

- sia per il godimento dell’agevolazione, in quanto sostitutiva del ruling obbligatorio,
- sia per l’accesso al regime di c.d. penalty protection.

Viceversa, in caso di utilizzo indiretto, la documentazione potrebbe avere valenza di condizione necessaria (onere) solamente per l’accesso al regime di c.d. penalty protection.

Da questo punto di vista si propone di modificare il **punto 1.3** prevedendo che la ripartizione della variazione in diminuzione operi solo in caso di utilizzo diretto (ossia quando sostituisce il ruling obbligatorio) e non invece in caso di utilizzo indiretto.

Se così non fosse, in caso di utilizzo indiretto la possibilità di godere della (sola) penalty protection imporrebbe al contribuente il costo aggiuntivo finanziario, sproporzionato, di dover rinviare nel tempo l’effetto dell’agevolazione.

Peraltro, quanto proposto (ossia il differente trattamento del caso dell'utilizzo diretto rispetto all'utilizzo indiretto), in termini generali (e quindi anche con riferimento alle proposte che verranno illustrate nei successivi paragrafi), pare in linea con le indicazioni interpretative ritraibili dal contenuto della Relazione illustrativa al Decreto Crescita secondo cui: *“Resta ferma l'ordinaria modalità di fruizione del beneficio per coloro per i quali non ricorre l'obbligatorietà della procedura prevista dall'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.”*

In connessione con la proposta modifica al punto 1.3, sempre in linea con l'idea di distinguere l'utilizzo diretto dall'utilizzo indiretto, si propone anche di stabilire che il recupero integrale dell'agevolazione previsto dal **punto 6.4** in caso di mancanza della documentazione operi solamente in caso di utilizzo diretto. Infatti solo in tale caso la documentazione dovrebbe essere intesa come condizione necessaria per il godimento dell'agevolazione, la cui mancanza comporta il recupero integrale dell'agevolazione stessa.

Infine, qualora si condivida quanto sopra esposto, si propone di inserire nell'ambito delle **Definizioni** le lettere v) e z) dedicate, rispettivamente, alla definizione di “utilizzo diretto” ed “utilizzo indiretto”.

2) Esercizio della scelta in caso di rinuncia alla procedura di Patent Box

Anche con riferimento al punto 7 si propone di distinguere i casi di utilizzo diretto dai casi di utilizzo indiretto con particolare riguardo alla obbligatorietà (in caso di utilizzo diretto) o facoltatività (in caso di utilizzo indiretto) della documentazione.

Infatti solo in caso di utilizzo diretto il beneficiario dovrebbe essere obbligato a comunicare il possesso della documentazione (che, come si è visto, essendo alternativa al ruling obbligatorio, si configura come condizione necessaria per il godimento dell'agevolazione). In caso di utilizzo indiretto, invece, il beneficiario dovrebbe poter scegliere se predisporre (e comunicare) o meno la documentazione al solo fine di godere del regime di penalty protection.

A tal fine si propone di inserire il **punto 7.3** disciplinando le differenti posizioni del beneficiario in caso di utilizzo diretto ed in caso di utilizzo indiretto.

3) Esercizio della scelta relativamente ai periodi di imposta antecedenti l'entrata in vigore del Decreto Crescita

Con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, il comma 4 dell'articolo 4 del medesimo Decreto prevede che l'agevolazione sia goduta nella dichiarazione del periodo d'imposta in cui viene esercitata la scelta ripartendone l'importo complessivo (“la somma”) in tale ultimo periodo di imposta e nei due successivi.

Tale disposizione presenta i seguenti profili di criticità interpretativa:

- a) In primo luogo non è chiaro se la medesima sia applicabile in tutti i casi o solo nei casi di utilizzo diretto (quindi con ruling obbligatorio)

- b) In secondo luogo parrebbe difficile conciliare tale comma 4 con l'esigenza riconosciuta dallo stesso Decreto Patent box del 2017 di equiparare la posizione del soggetto che ha proposto il ruling a quella del soggetto che non lo ha presentato. In particolare, nel Decreto patent box 2017 era stata inserita una norma che consentiva di imputare tutte le quote di reddito pregresse (per i periodi di agevolazione in attesa della risposta al ruling) nell'esercizio di definizione dell'accordo (art. 4, comma 4). Nella Relazione al medesimo Decreto si precisava tuttavia che: *al fine di consentire ai soggetti obbligati alla definizione della procedura di ruling, così come accade ai soggetti che non sono obbligati a presentare l'istanza di ruling, l'accesso al beneficio fin dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi d'imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sottoscrizione del ruling, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n.322, se ne ricorrono i termini di legge.*"
- c) In terzo luogo, l'interpretazione che conduce a ritenere la modalità di fruizione prevista dal comma 4 dell'articolo 4 del Decreto Crescita come esclusiva, produrrebbe la conseguenza di non poter considerare (ossia di rettificare) l'effetto derivante dal cambio di aliquota nominale, tra il periodo di imposta di applicazione dell'agevolazione e quello di esercizio della scelta, sul valore fiscale dell'agevolazione (in concreto ci si riferisce in particolare alla riduzione dell'aliquote IRES dal 27,5% al 24%).

Al fine di considerare quanto sopra descritto si propongono le seguenti due soluzioni alternative.

Prima alternativa.

Ritenere che la modalità prevista dall'articolo 4, comma 4 del Decreto Crescita non impedisca di fruire della possibilità di presentare la dichiarazione integrativa (similmente a quanto chiarito relativamente al Decreto Patent Box 2017 ed *"al fine di consentire ai soggetti obbligati alla definizione della procedura di ruling, così come accade ai soggetti che non sono obbligati a presentare l'istanza di ruling, l'accesso al beneficio fin dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza"*). In tale contesto si propone la seguente formulazione del **punto 8.1**.

"Per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, in alternativa a quanto previsto dal punto 7.2, il contribuente che intende beneficiare dell'autoliquidazione presenta la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1988, n. 322, indicando la variazione in diminuzione, riferibile alla quota di reddito escluso relativa al periodo di imposta al quale si riferisce l'agevolazione Patent Box."

Seconda alternativa

Ritenere che la disposizione del comma 4 dell'articolo 4 del Decreto Crescita valga solo in caso di rinuncia al riling obbligatorio mentre non valga per i casi di rinuncia al riling non obbligatorio (in linea con la relazione illustrativa al Decreto stesso, secondo cui *Resta ferma l'ordinaria modalità di fruizione del beneficio per coloro per i quali non ricorre l'obbligatorietà della procedura prevista dall'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*).

In tale ottica si propone il seguente testo del **punto 8.1**:

“Per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, in alternativa a quanto previsto dal punto 7.2, il contribuente che intende beneficiare dell'autoliquidazione, relativamente ai casi di utilizzo indiretto, presenta la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1988, n. 322, indicando la variazione in diminuzione, riferibile alla quota di reddito escluso relativa al periodo di imposta al quale si riferisce l'agevolazione Patent Box”.

Inoltre, per considerare l'effetto della riduzione delle aliquote, a tutela delle aspettative dei soggetti che devono applicare il meccanismo previsto dal comma 4 dell'articolo 4 del Decreto Crescita, prevedere che la somma delle agevolazioni debba essere determinata tenendo in considerazione l'impatto del cambio di aliquota nominale. In altri termini se l'agevolazione spettante per il 2015 è pari a 100 (con aliquota del 27,5%) la stessa andrebbe rideterminata in 114,5833 (ad aliquota del 24%) per “sterilizzare” l'impatto del cambio di aliquota.

A tal fine si propone di inserire a **chiusura del punto 7.2** la seguente formulazione:

“Al fine di quantificare la somma delle variazioni in diminuzione si tiene conto dell'effetto dell'eventuale cambio delle aliquote nominali tra i periodi di imposta di applicazione dell'agevolazione ed il periodo di imposta in cui viene esercitata la scelta.”

- 4) *Possibilità di godere della penalty protection anche da parte di soggetti che non hanno presentato istanza di riling*

In via preliminare si chiede conferma del fatto che, a regime, il punto 4.1. (relativo alla comunicazione del possesso della documentazione) vada interpretato nel senso che possono godere della penalty protection anche beneficiari esclusi dalla procedura di riling in quanto, pur utilizzando indirettamente gli IP, non compiono in merito operazioni con imprese associate.

Per tali soggetti, o comunque per coloro che pur avendo facoltà di presentare il riling non lo hanno presentato, si propone di prevedere la possibilità di godere del regime di penalty protection tramite comunicazione ex post (sempre che non siano iniziate attività di controllo) del possesso della documentazione tramite presentazione di dichiarazione integrativa (si veda il **punto 9.1**) o, per i periodi di imposta precedenti l'entrata in vigore del Decreto Crescita, tramite comunicazione al competente ufficio (si veda il **punto 9.2**).

Da ultimo, per ragioni di coordinamento ad esito delle modifiche sopra illustrate, si propone la modifica dei riferimenti operati dal **punto 4.2** dello schema

B) Profili connessi agli aspetti del contenuto della documentazione (attinenti ai punti 2 e 3 dello Schema di Provvedimento)

1) Beni immateriali

Da una prima lettura, si ritiene che il punto 2.1. Sezione A vii) richieda di dimostrare la sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 6 del Decreto Patent Box, i quali dovranno essere documentati – all'interno della Documentazione Idonea – in ottemperanza alle istruzioni fornite dall'Agenzia con Circolare 11/E del 2016. In altre parole, si renderà necessario documentare, anche tramite un semplice elenco, i beni immateriali registrati (es. brevetti, marchi, disegni e modelli se registrati) mentre per i rimanenti beni immateriali la sussistenza delle condizioni richieste dal citato articolo 6 dovrà essere certificata con apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Si chiede di confermare la correttezza di tale interpretazione che sembrerebbe peraltro in linea con la prassi sviluppatasi in questi anni nella trattazione delle istanze di Ruling.

2) Attività di ricerca e sviluppo

Il punto viii) del Punto 2.1, Sezione A, del Provvedimento indica le informazioni che devono essere fornite nell'ambito della Documentazione relativamente all'attività di ricerca e sviluppo.

Viene prevista la predisposizione di una nota descrittiva delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa, con separata indicazione e descrizione delle attività direttamente collegate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento del valore degli IP oggetto dell'agevolazione Patent Box. In argomento si potrebbe ritenere sufficiente una descrizione generica delle attività svolte con indicazione dei dipartimenti della società interessati, delle tipologie di attività di R&D svolte (articolo 8 comma 1 lettere da a) ad e) del Decreto Patent Box), e dei costi sostenuti con soggetti terzi o parte del medesimo gruppo. In aggiunta verrebbe fornita indicazione circa il totale dei costi di R&D sostenuti nell'anno (o comunque rilevanti ai fini del calcolo), informazione che sarebbe poi ulteriormente riportata nei prospetti di calcolo di cui alla Sezione B lettera i).

Il medesimo punto del provvedimento indica, poi, che il contribuente deve disporre della *“documentazione attestante lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo come previsto dalla disciplina Patent Box”*.

A differenza di quanto avviene per altri istituti, quali ad esempio il credito R&D, la prassi finora sviluppatasi in materia di agevolazione Patent Box non ha definito con precisione in cosa consista la predetta documentazione, inoltre quest'onere appare estraneo alla prassi finora sviluppatasi nelle interlocuzioni con l'Amministrazione finanziaria in materia di Ruling Patent Box.

Si propone, quindi, l'eliminazione della seconda parte del romanino viii), *id est: “il contribuente deve disporre della documentazione attestante lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo come previsto dalla disciplina Patent Box”* ritenendo sufficienti le informazioni di cui al primo capoverso del

punto viii). In alternativa appare opportuno fornire un maggiore dettaglio circa la documentazione in questione.

3) *Nexus Ratio*

Come noto, la determinazione del Nexus Ratio non è stata oggetto degli accordi di Ruling finora stipulati con l'Amministrazione finanziaria, con l'effetto di mantenere un certo grado di incertezza su questo fattore, rilevante ai fini della quantificazione dell'agevolazione e di rendere sanzionabili eventuali contestazioni circa la sua determinazione emersi in sede di controllo (determinati da errori o divergenze interpretative). La lettera del Provvedimento in commento, Punto 2.2, Sezione B lettera i), relativa alle informazioni di sintesi sulla determinazione del reddito agevolabile richiede di inserire, nell'ambito di una *scheda di sintesi*, il Nexus Ratio utilizzato per il calcolo. Si chiede conferma che l'inclusione nella Documentazione Idonea delle informazioni relative al Nexus produca l'effetto di attrarre le eventuali contestazioni circa la sua determinazione nel regime di disapplicazione delle sanzioni. A tal fine si propone la modifica del **punto 6.6**

4) *Metodo RPSM – analisi di benchmark*

Nell'ambito del Punto 2.2 Sezione B, Metodo RPSM, viene indicato al n. 2 Remunerazione delle funzioni routinarie dell'impresa come risultanti dall'analisi funzionale e di rischio, che il contribuente *deve predisporre una analisi di benchmark necessaria per la quantificazione della marginalità delle attività routinarie*.

Il Provvedimento è l'occasione per fornire alcuni chiarimenti circa le modalità di esecuzione delle analisi e la loro valenza temporale. Si propone, quindi, di fornire esplicite indicazioni nel Provvedimento finalizzate a:

- Confermare che le analisi di benchmark sono effettuate secondo i criteri sviluppati internazionalmente in ambito transfer pricing;
- Precisare la validità temporale e la conseguente cadenza di aggiornamento delle analisi di benchmark da allegare alla Documentazione Idonea (è ipotizzabile una valenza annuale, triennale o quinquennale).

I medesimi commenti valgono per l'applicazione del metodo CUP esterno.

5) *Riconciliazioni*

Nell'ambito del Punto 2.2 Sezione B viene a più riprese indicata la necessità per il contribuente di riconciliare i vari dati con i conti del bilancio di verifica e con le corrispondenti voci del bilancio d'esercizio ovvero, più in generale, con la contabilità generale.

Il tema delle riconciliazioni è già stato affrontato anche rispetto alla tradizionale procedura di accesso e gestione della Patent Box ed è stato dibattuto nell'ambito delle procedure di Ruling, oltre ad aver dato luogo a significative difficoltà di ordine pratico.

Pur condividendo la necessità di fornire una riconciliazione dei dati utilizzati ai fini del calcolo con la contabilità generale, stante l'incertezza della materia e le difficoltà spesso riscontrate nella pratica

professionale, si propone di chiarire che la Documentazione debba essere ritenuta Idonea anche ove le riconciliazioni non siano ritenute adeguate in sede di verifica, a condizione che il contraente collabori durante la verifica medesima fornendo ulteriori dettagli e dimostri, infine, la sostanziale correttezza dei numeri presentati.

Il testo del provvedimento (in particolare **l'ultima parte del punto 2.2 Sezione B, Metodo RPSM numero 1**) potrebbe inoltre essere sostituito come segue al fine di rendere meno complesso l'onere in parola:

“in caso di utilizzo della contabilità analitica devono essere indicati anche i criteri di individuazione dei conti gestionali riferibili ai predetti costi, riconciliati ove possibile con la contabilità generale oppure ove la riconciliazione non sia esperibile per singolo conto, con la prima grandezza (margine) comune tra le risultanze del conto economico predisposto sulla base della contabilità gestionale e del conto economico predisposto sulla base della contabilità generale”

Infine, qualora vi siano errori di calcolo o di riconciliazione, a tali errori dovrebbe comunque essere applicato il regime di protezione dalle sanzioni.

- 1) *Rinvio alla documentazione già presentata all'Ufficio competente per la procedura di Patent Box*

Si propone di estendere la possibilità di rinvio ai contenuti, oltre che alla Documentazione relativa al regime degli oneri documentali in tema di prezzi di trasferimento, anche alla documentazione già presentata all'Ufficio nel corso della procedura di Patent box. A tal fine si propone di modificare il **punto 2.3**

C) Profili connessi alle caratteristiche ed all'idoneità della documentazione (attinenti ai punti 5 e 6 dello Schema di provvedimento)

- 1) *Proposte di modifica relative al punto 6.2 dello schema di provvedimento*

Si propone di espungere la previsione del **punto 6.2** secondo cui alla documentazione deve essere apposta la “marca temporale”.

In merito, pur comprendendo la finalità della previsione (si veda ad esempio il paragrafo 5.6 delle Guidelines OCSE 2017, in cui si prediligono regimi in cui la documentazione di TP è predisposta prima o al momento della presentazione della dichiarazione), si sottolinea quanto segue:

- a) l'adozione (immediata) della “marca temporale” sia per i periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita che per i successivi, sia per i casi di utilizzo diretto che indiretto, tenuto conto anche dell'ampiezza dei contenuti informativi e della complessità dei calcoli e delle elaborazioni, rischia di avere un impatto molto consistente sulla capacità operativa delle funzioni aziendali coinvolte, e sui relativi consulenti, potendo anche dissuadere dall'esercizio della scelta
- b) nella prassi della documentazione transfer pricing, l'obbligo di consegna degli oneri documentali entro un limitato periodo di tempo a seguito di richiesta dei verificatori si è

dimostrato un presidio efficace dell'interesse erariale. Lo stesso meccanismo sembrerebbe sufficiente per l'istituto *de quo*.

- c) la previsione della “marca temporale” *sic et simpliciter* rischia di ingessare la documentazione in oggetto in assenza di codificazione delle possibili modalità di correzione e/o integrazione degli aspetti più tipicamente qualitativi, essendo comunque gli aspetti numerici cristallizzati nella dichiarazione

Inoltre, in aggiunta a quanto sopra si consideri che ad oggi la “marca temporale” non è prevista per il regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento e tale differente regime potrebbe creare problemi di coordinamento con il punto 2.3 secondo cui è possibile il rinvio ai contenuti della documentazione valevole per il regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

2) Proposte di modifica relative al punto 6.4 dello schema di provvedimento

Il punto in commento prevede che l'agevolazione debba essere recuperata integralmente nei seguenti casi, anche disgiunti:

- mancata predisposizione
- assenza della firma elettronica con marca temporale
- non corrispondenza al vero in tutto o in parte delle informazioni fornite

In termini generali si sottolinea come, relativamente all'utilizzo indiretto (rispetto al quale la documentazione in oggetto dovrebbe essere rilevante solo per la penalty protection) il recupero integrale dell'agevolazione in caso di mancata predisposizione pare una conseguenza fortemente sproporzionata.

Per quanto riguarda l'assenza della firma elettronica con marca temporale si rinvia a quanto illustrato nel paragrafo precedente.

Per quanto riguarda infine la non corrispondenza al vero (che in generale potrebbe anche dipendere da valutazioni di carattere soggettivo) si potrebbe porre un problema di proporzionalità e di coerenza con il regime degli oneri documentali sui prezzi di trasferimento ove la non corrispondenza al vero assume rilevanza nell'ambito del giudizio di idoneità. Quale alternativa all'attuale formulazione si propone di prevedere che tale caso possa essere considerato in modo appropriato nell'ambito della valutazione di non “idoneità”. A tal fine si propone di modificare **il punto 6.5** (riprendendo la formulazione del paragrafo 8.3, secondo capoverso, del Provvedimento sugli oneri documentali).

Per altro, nel caso in cui l'agevolazione sia stata goduta in assenza di IP agevolabili il recupero integrale sarebbe una conseguenza automatica della rilevata assenza dei presupposti del regime.

Sulla base di quanto sopra illustrato si propone di modificare il **punto 6.4** prevedendo che solo in caso di utilizzo diretto l'assenza di documentazione produca il recupero integrale dell'agevolazione. Inoltre si propone di modificare il **punto 6.5** per allinearli a quanto previsto in tema di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento).

3) Oggetto del giudizio di idoneità

Si propone di prevedere che il giudizio di idoneità della documentazione debba essere espletato sul contenuto della documentazione stessa come integrato ai sensi dei punti 5.2 (relativo alle integrazioni tempestive effettuate nel corso dei controlli) e 5.3 (relative alle integrazioni volontarie operate spontaneamente dal contribuente, anche relativamente al *nexus ratio*) dello schema di provvedimento.

A tal fine si propone di modificare il **punto 6.6** dello schema di provvedimento

Prot. n. 2019/

Attuazione della disciplina di cui all'articolo 4 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – n. 151 del 29 giugno 2019 (Suppl. ordinario n. 26), concernente le modifiche alla disciplina del Patent Box, di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Allo scopo di consentire ai soggetti titolari di reddito di impresa di cui all'articolo 1, comma 37, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, di beneficiare, ai fini previsti dall'articolo 4 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, della determinazione diretta del reddito agevolabile, nell'ambito del regime opzionale agevolativo, introdotto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successive modificazioni, in base alle attribuzioni conferitegli dalle disposizioni riportate nella rubrica del presente provvedimento,

DISPONE

Definizioni

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente provvedimento valgono le seguenti definizioni:

- a) per “I decreto Patent Box” si intende il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze 30 luglio 2015 recante disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- b) per “decreto Patent Box”, si intende il decreto interministeriale 28 novembre 2017 del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, di revisione del regime di tassazione agevolata dei redditi di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- c) 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;
- d) per “disciplina Patent Box”, si intende tutta la documentazione normativa e di prassi che regola l'accesso al e la fruizione del regime opzionale di tassazione agevolata, di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successive modificazioni;
- e) per “agevolazione Patent Box”, si intende 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;
- f) per “reddito agevolabile”, si intende il reddito ritraibile dalle diverse tipologie di utilizzo agevolabile, come definite dall'articolo 7, commi 2 e 3, incluse le ipotesi di cui all'articolo 10 del decreto Patent Box;
- g) per “quota di reddito esclusa”, si intende la quota del reddito agevolabile che non concorre alla formazione del reddito di impresa, in quanto esclusa ai sensi della disciplina in materia di Patent Box;
- h) per “IP”, si intende l'acronimo di “intellectual property” ovvero il bene immateriale;
- i) per IP agevolabile, si intende il bene immateriale agevolabile ai sensi dell'art. 6 del I decreto Patent Box o, a seconda del periodo temporale di riferimento, del decreto Patent Box;

- j) per *nexus ratio*, si intende il coefficiente dato dal rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale e i costi complessivi sostenuti per produrre tale bene, previsto dalla disciplina in materia di Patent Box;
- k) per "soggetti beneficiari", si intendono i soggetti di cui all'articolo 2 del decreto Patent Box, che possono optare per il regime agevolativo previsto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- l) per "contribuente", si intende il soggetto di cui alla lettera precedente che opta o intende optare per la determinazione diretta del reddito agevolabile ai sensi dell'articolo 4 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58;
- m) per "autoliquidazione", si intende il beneficio connesso alla possibilità di procedere, in via autonoma, alla determinazione diretta del reddito agevolabile;
- n) per "Ufficio competente", si intende l'ufficio competente ad emettere l'atto impositivo di rettifica del reddito e di irrogazione delle relative sanzioni;
- o) per "microimprese, piccole e medie imprese", si intendono i soggetti di cui all'articolo 2 del decreto Patent Box, qualificabili come tali ai sensi della Raccomandazione della Commissione delle Comunità europee 2003/361/CE";
- p) per "imprese associate", si intendono le società, anche residenti, che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, qualora il reddito agevolabile scaturisca da operazioni poste in essere con tali società;
- q) per "Linee guida OCSE", si intendono le Linee Guida OCSE 2017 sulla determinazione dei prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, pubblicate in data 10 luglio 2017, come periodicamente aggiornate;
- r) per "metodo del confronto del prezzo o metodo CUP" e per "metodo transazionale di ripartizione degli utili o metodo RPSM", si intendono due dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento previsti dalle predette "Linee guida OCSE", declinati all'articolo 4 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 14 maggio 2018;
- s) per tecniche valutative, si intendono i metodi derivanti dalla prassi finanziaria, cui fanno riferimento le predette "Linee Guida OCSE", quali strumenti che possono essere utilizzati per determinare il valore di libera concorrenza purché in conformità ai principi previsti in materia di prezzi di trasferimento e richiamati dalla disciplina Patent Box;
- t) per "documentazione idonea", si intende la documentazione di cui ai punti 2 e 3 del presente provvedimento, che, se rispettosa delle condizioni di cui ai successivi punti 6.4, 6.5 e 6.6, e consegnata nel corso di attività di controllo o di altra attività istruttoria, consente al contribuente di beneficiare degli effetti previsti dall'articolo 4 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.;
- u) per "decreto Crescita", si intende il decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58;
- v) ["utilizzo diretto": l'utilizzo di IP nell'ambito delle fattispecie di cui all'articolo 12 comma 1, \(i\) del "I decreto Patent Box" e di cui all'articolo articolo 12 comma 1, lettera a\) del decreto Patent Box](#)
- z) ["utilizzo indiretto": l'utilizzo di IP nell'ambito delle fattispecie di cui all'articolo 12 comma 1, \(ii\) e \(iii\), del "I decreto Patent Box" e di cui all'articolo articolo 12 comma 1, lettera b\) e c\), del decreto Patent Box](#)

1. Esercizio dell'opzione di cui all'articolo 4 del decreto Crescita

1.1 Possono esercitare [la scelta'opzione](#) per la determinazione diretta del reddito agevolabile, ai sensi dell'articolo 4 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28

giugno 2019, n. 58, i soggetti beneficiari, inclusi coloro che abbiano attivato una procedura di Patent Box, purché, in tale ipotesi, siano rispettate le condizioni previste al punto 7 del presente provvedimento.

1.2 La [scelta-opzione](#) è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce l'agevolazione Patent Box [ed, in caso di uso diretto](#), ha durata [quinquennale annuale ed](#), è irrevocabile, [e rinnovabile](#).

1.3 A seguito dell'esercizio della [scelta-opzione](#) di cui al punto 1.1, il contribuente [in caso di uso diretto](#) ripartisce la variazione in diminuzione, riferibile alla quota di reddito escluso, in tre quote annuali, di pari importo, da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di esercizio della [scelta-opzione](#) e in quelle relative ai due periodi di imposta successivi.

2. Documentazione idonea di cui all'articolo 4 del decreto Crescita

La documentazione idonea è costituita da un documento, articolato in due sezioni, A e B, contenenti i dati, le informazioni e gli elementi di seguito elencati:

2.1 Sezione A

La sezione A contiene le seguenti informazioni riferibili al periodo dell'agevolazione Patent Box:

i. Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari:

tali informazioni possono essere fornite attraverso uno o più organigrammi, accompagnati da una nota che dia evidenza delle eventuali operazioni straordinarie di riorganizzazione, acquisizioni e dismissioni aziendali occorse nel periodo di riferimento;

ii. Operazioni con imprese associate: tali informazioni possono essere fornite attraverso una o più schede che diano chiara evidenza delle operazioni con le imprese associate come definite al punto p), con indicazione delle principali funzioni svolte;

iii. Modello organizzativo dell'impresa: tali informazioni possono essere fornite attraverso uno o più organigrammi o schede, che rappresentino le diverse articolazioni aziendali (divisioni/dipartimenti/settori), con indicazione dei relativi responsabili, del numero di risorse assegnate, e delle risorse (unità, uffici, reparti divisioni, ecc.) che operano in maniera trasversale ai diversi ambiti; tali informazioni sono accompagnate da una sintetica descrizione delle attività svolte da ciascuna articolazione aziendale;

iv. Caratteristiche del mercato di riferimento e dei principali fattori di competitività: tali informazioni possono essere fornite attraverso una nota descrittiva che identifichi anche i principali concorrenti aziendali e che può essere supportata da studi elaborati da soggetti terzi e analisi di settore;

v. Descrizione della catena di valore dell'impresa: tali informazioni possono essere fornite attraverso una nota descrittiva delle strategie commerciali, dei fattori generatori di valore dell'impresa e delle modalità attraverso cui tali fattori contribuiscono a creare o mantenere il vantaggio competitivo;

vi. Funzioni, rischi e beni dell'impresa: tali informazioni possono essere fornite attraverso una nota descrittiva dei processi, delle attività e delle funzioni svolte, dei beni impiegati nei diversi processi aziendali e dei rischi assunti;

vii. Beni immateriali: tale informazione viene fornita attraverso la predisposizione di un elenco dei beni immateriali dell'impresa, inclusi quelli non agevolabili ai fini del Patent Box, che dia evidenza e

descrive gli IP oggetto di agevolazione Patent Box, l'eventuale vincolo di complementarità e il titolo di disponibilità economica e/o giuridica. Il contribuente deve disporre, in relazione a ciascun IP oggetto di agevolazione, della documentazione attestante la sussistenza dei requisiti richiesti dalla disciplina Patent Box, come definita al punto d);

viii. **Attività di ricerca e sviluppo:** tale informazione viene fornita attraverso la predisposizione di una nota descrittiva delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa, con separata indicazione e descrizione delle attività direttamente collegate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento del valore degli IP oggetto di agevolazione Patent Box; ~~il contribuente deve disporre della documentazione attestante lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo come previsto dalla disciplina Patent Box;~~

ix. **Plusvalenze da cessione di IP agevolabili:** tale informazione viene fornita attraverso una nota descrittiva delle circostanze e delle modalità di realizzazione e valutazione della plusvalenza con riferimento sia alle componenti positive che negative; il contribuente deve essere in grado di fornire la prova documentale attestante l'avvenuta cessione dell'IP oggetto di agevolazione Patent Box, unitamente all'avvenuto reinvestimento di almeno il 90 per cento del corrispettivo di cessione in attività di ricerca e sviluppo, secondo le modalità, la tempistica e le condizioni previste dalla disciplina Patent Box per tali ipotesi;

x. **Eventuali somme ottenute a titolo di risarcimento o di restituzione dell'utile di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto Patent Box:** tale informazione viene fornita attraverso l'illustrazione delle circostanze che hanno dato origine alle somme ottenute, e dei criteri di calcolo e quantificazione delle stesse, unitamente alla relativa documentazione a supporto.

2.2 Sezione B

La sezione B contiene le seguenti informazioni riferibili al periodo dell'agevolazione Patent Box:

i. Informazioni di sintesi sulla determinazione del reddito agevolabile: tale informazione può essere fornita attraverso una scheda di sintesi che, con riferimento alla variazione in diminuzione indicata in dichiarazione, dia evidenza della quota di reddito agevolabile riferibile al periodo di applicazione dell'agevolazione, del *nexus ratio* utilizzato per la determinazione della stessa. Tale nota deve altresì indicare il metodo o i metodi adottati, conformi a quelli previsti dalle linee guida OCSE, utilizzati per la determinazione del reddito agevolabile, e le ragioni per le quali gli stessi siano stati ritenuti idonei nel caso di specie; il contribuente deve altresì indicare le ragioni di utilizzo delle eventuali tecniche valutative;

ii. Valutazioni riferibili agli IP oggetto di agevolazione Patent Box: in presenza delle operazioni di cui al punto 2.1, lett. i), tale informazione può essere fornita attraverso un prospetto esplicativo degli eventuali processi valutativi e di stima che, in occasione di tali operazioni, abbiano interessato gli IP aziendali, con particolare riguardo a quelli oggetto di agevolazione Patent Box; la nota deve altresì indicare, in relazione agli esiti della valutazione, le fonti utilizzate, i criteri adottati e le assunzioni poste a base dei calcoli effettuati.

iii. Metodo adottato

I punti seguenti devono illustrare il metodo adottato nonché le ragioni di selezione dello stesso.

Metodo CUP

1. Indicazione analitica dei canoni derivanti dalla concessione in uso degli IP oggetto di agevolazione Patent Box; tale informazione deve essere supportata dalla documentazione sottostante il rapporto di licenza (contratto o altra documentazione equipollente);

2. Individuazione dei ricavi risultanti dal conto economico e riconducibili agli IP oggetto di agevolazione Patent Box: tale informazione viene fornita attraverso una descrizione, con riferimento al totale dei ricavi risultanti dal conto economico, dei ricavi che, per linea di business/processo/prodotto o famiglia di prodotto, sono riconducibili all'IP oggetto di agevolazione Patent Box, tenendo conto del vincolo di complementarietà, ove esistente; tale nota deve altresì descrivere i criteri di individuazione dei predetti ricavi, riconciliando gli stessi con i conti del bilancio di verifica e con le corrispondenti voci del bilancio di esercizio; in caso di utilizzo della contabilità analitica, devono essere indicati anche i criteri di individuazione dei conti gestionali riferibili ai predetti ricavi, riconciliati con la contabilità generale;

3. Individuazione del tasso di royalty a valore di mercato ai fini del calcolo della royalty implicita: tale informazione viene fornita attraverso una nota descrittiva del metodo adottato, dei criteri e delle fasi in cui si articola il processo logico seguito per l'individuazione delle operazioni comparabili tra parti indipendenti, unitamente a un prospetto di riepilogo delle operazioni comparabili individuate e delle motivazioni poste a base delle scelte effettuate; il contribuente deve disporre della documentazione di supporto a tale processo;

4. Individuazione dei costi di ricerca e sviluppo, diretti e indiretti: il contribuente deve esplicitare i criteri di individuazione dei costi di ricerca e sviluppo, direttamente e indirettamente imputabili, secondo la disciplina Patent Box, a ciascun IP oggetto di agevolazione, utilizzando, ove necessario, chiavi di allocazione e tenendo conto del vincolo di complementarietà, ove presente; i dati, come sopra individuati, devono essere riconciliati con i conti del bilancio di verifica e con le corrispondenti voci del bilancio di esercizio; in caso di utilizzo della contabilità analitica, devono essere indicati anche i criteri di individuazione dei conti gestionali riferibili ai predetti costi, riconciliati con la contabilità generale;

5. Individuazione dei proventi/oneri finanziari direttamente e indirettamente riferibili agli IP oggetto di agevolazione Patent Box: il contribuente deve individuare tali componenti con riferimento a ciascun IP oggetto di agevolazione Patent Box, tenendo conto del vincolo di complementarietà, ove presente, descrivendo le relative chiavi allocative eventualmente utilizzate;

6. Individuazione delle variazioni fiscali riferibili agli IP oggetto di agevolazione Patent Box: il contribuente deve individuare le variazioni fiscali riconducibili a ciascun IP oggetto di agevolazione Patent Box, tenendo conto del vincolo di complementarietà, ove presente, descrivendo le relative chiavi allocative eventualmente utilizzate e fornendo la riconciliazione di tali variazioni con quelle complessive indicate nella dichiarazione;

7. Calcolo del reddito agevolabile: tale informazione viene fornita attraverso la predisposizione di un prospetto consuntivo di calcolo del reddito agevolabile, completo delle relative formule utilizzate, che dia evidenza delle diverse fasi del processo, come delineate ai punti precedenti.

Metodo RPSM

1. Segregazione di conto economico: tale informazione viene fornita attraverso la predisposizione di prospetti di conto economico, segregati per funzioni aziendali, che diano evidenza delle relative basi di costo o di ricavo, ai fini del successivo calcolo della remunerazione delle attività routinarie ovvero di quelle attività che non comportano l'utilizzo di beni immateriali; tali prospetti, completi delle formule di calcolo utilizzate per l'individuazione dei dati, devono dar evidenza delle chiavi di

allocazione impiegate, della riconciliazione di tali dati con i conti del bilancio di verifica e le corrispondenti voci del bilancio di esercizio; in caso di utilizzo della contabilità analitica, devono essere indicati anche i criteri di individuazione dei conti gestionali riferibili ai predetti costi, riconciliati ove possibile con la contabilità generale oppure ove la riconciliazione non sia esperibile per singolo conto, con la prima grandezza (margine) comune tra le risultanze del conto economico predisposto sulla base della contabilità gestionale e del conto economico predisposto sulla base della contabilità generale” ~~il contribuente deve dare evidenza dei conti gestionali di riferimento, riconciliando gli stessi con i conti della contabilità generale;~~

2. Remunerazione delle funzioni routinarie dell’impresa come risultanti dall’analisi funzionale e di rischio: il contribuente deve predisporre le analisi di benchmark necessarie per la quantificazione della marginalità delle attività routinarie, fornendo al contempo la documentazione a supporto, con indicazione della banca dati utilizzata, dei criteri di estrazione, della data di rilascio, dell’analisi quantitativa e qualitativa; il contribuente deve, altresì, indicare le ragioni poste a base del posizionamento individuato nell’ambito dell’intervallo di valori scaturiti dalle analisi svolte;

3. Calcolo del reddito agevolabile: tale informazione viene fornita attraverso la predisposizione di un prospetto di calcolo che dia evidenza, per differenza rispetto al reddito ritraibile dalle attività routinarie di cui al punto ix, dell’extraprofitto residuo riferibile agli IP non agevolabili e agli IP oggetto di agevolazione Patent Box. Il contribuente deve esplicitare i criteri e le chiavi allocative utilizzate ai fini della ripartizione dell’extraprofitto residuo tra gli IP non agevolabili e gli IP oggetto di agevolazione Patent Box. Tale prospetto deve altresì tenere conto dei proventi/oneri finanziari e delle variazioni fiscali di cui rispettivamente alle lettere vii) e viii) del punto 2.2.

Altri metodi

Calcolo del reddito agevolabile: in caso di utilizzo da parte del contribuente di un metodo diverso da quelli descritti, tale informazione viene fornita attraverso la predisposizione di un prospetto che dia evidenza del calcolo effettuato, dei criteri adottati e delle assunzioni poste a base dello stesso e che tenga conto dei proventi/oneri finanziari e delle variazioni fiscali. Tale prospetto deve essere integrato da una nota descrittiva delle ragioni per le quali il CUP e il RPSM sono stati considerati meno appropriati o non praticabili nelle circostanze di specie.

2.3 Informazioni già contenute nella documentazione predisposta ai fini dei prezzi di trasferimento o presentata all’Ufficio nel corso della procedura di Patent Box

Qualora parte delle informazioni previste alle sezioni A e B del presente provvedimento siano già contenute nella documentazione predisposta ai fini del regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento o nella documentazione presentata all’Ufficio nel corso della procedura di Patent Box, il contribuente ha la facoltà di operare un mero richiamo a tale ~~la~~ documentazione già in suo possesso o già presentata all’Ufficio.

3. Documentazione idonea per le microimprese, piccole e medie imprese

Le microimprese, piccole e medie imprese potranno utilizzare in caso di utilizzo diretto, nell’ambito dell’applicazione del metodo del Residual Profit Split, le analisi di benchmark di settore sulla base dei codici attività previsti dalla nomenclatura ATECO 2007, messe a disposizione dall’Agenzia delle entrate su richiesta.

Il contribuente potrà inviare una formale/specifica richiesta all’Ufficio Accordi preventivi della Direzione Centrale Grandi Contribuenti, tramite e-mail all’indirizzo: dc.gc.accordi@agenziaentrate.it o via posta elettronica certificata (PEC) all’indirizzo: dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it

Resta ferma la facoltà del contribuente di effettuare analisi di benchmark specifica.

Dette imprese possono altresì predisporre le Sezioni A e B in forma semplificata, fornendo informazioni equipollenti a quelle ivi indicate, coerentemente con le dimensioni della propria struttura organizzativa e operativa. 9

4. Comunicazione del possesso della Documentazione idonea

4.1 Il contribuente che detiene la documentazione di cui al presente provvedimento deve darne comunicazione all’Agenzia delle entrate nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale beneficia dell’agevolazione Patent Box.

4.2 In assenza della comunicazione prevista al punto 4.1, ~~7.3 e 9 e al punto 8~~ del presente provvedimento, il contribuente non può avvalersi della disapplicazione dell’articolo 1, comma 2, del d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di rettifica da parte dell’Amministrazione finanziaria.

5. Termini di consegna della documentazione idonea

5.1 La consegna della documentazione all’Amministrazione finanziaria deve essere effettuata entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta.

5.2 Se nel corso del controllo o di altra attività istruttoria, emerge l’esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata all’Amministrazione finanziaria e predisposta ai sensi del presente provvedimento, le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta, ovvero entro un periodo più ampio in funzione della complessità delle operazioni sottoposte ad analisi, sempreché tale periodo sia compatibile con i tempi del controllo. Decorsi i suddetti termini, l’Agenzia delle entrate non è vincolata alla disapplicazione dell’articolo 1, comma 2, del d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

5.3 Resta ferma la facoltà del contribuente di integrare la documentazione predisposta ai sensi del presente provvedimento, con 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.

6. Forma, estensione e condizioni di efficacia della Documentazione idonea

6.1 La documentazione di cui al presente provvedimento deve essere redatta in lingua italiana, tuttavia, gli elementi conoscitivi e i dati che si riferiscono ad operazioni con imprese associate estere o parti terze estere possono essere presentati in lingua inglese.

6.2 Tutta la documentazione deve essere firmata dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante firma autografa o elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

6.3 La documentazione deve essere redatta, per ciascun periodo di imposta per il quale il soggetto beneficiario ha optato per la determinazione diretta del reddito agevolabile, produce effetti esclusivamente per il periodo d’imposta cui si riferisce e deve essere conservata fino allo scadere del termine di decadenza per l’accertamento di cui all’articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 10

6.4 In caso di uso diretto ~~La mancata predisposizione della documentazione, l’assenza della firma elettronica con marca temporale o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comportano, anche disgiuntamente,~~ il recupero integrale dell’agevolazione Patent Box, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni.

6.5 La presentazione, nel corso di attività di controllo, del documento informativo, non vincola l’Agenzia delle entrate alla disapplicazione dell’articolo 1, comma 2, del d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 quando:

~~– pur rispettando la struttura formale di cui ai paragrafi 2.1 e 2.2 i contenuti informativi previsti nel presente provvedimento in relazione alle singole fattispecie, la documentazione esibita nel corso di attività di controllo non presenta contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel presente Provvedimento; ovvero quando gli stessi non forniscono, nel complesso, un'informazione chiara e completa e conforme alle disposizioni contenute nel presente provvedimento.~~

~~- le informazioni fornite nella documentazione esibita non corrispondono in tutto o in parte al vero.~~

6.6 Salvo quanto previsto dai paragrafi 6.4 e 6.5, la documentazione, come anche integrata ai sensi dei paragrafi 5.2 e 5.3, è considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi necessari per riscontrare la corretta determinazione del reddito agevolabile, a prescindere dalla circostanza che il metodo utilizzato, le modalità applicative e i criteri adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria.

6.7 Le ipotesi di omissioni o inesattezze parziali, non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo, non costituiscono causa ostativa alla disapplicazione dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

6.8 Se la documentazione viene consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica, il giudizio in merito ai punti 6.5, 6.6 e 6.7 deve essere effettuato dagli organi di controllo e, in caso di giudizio negativo, essere motivato. Rimane comunque fermo il potere dell'Ufficio competente di valutare criticamente tale giudizio ai fini dell'irrogazione delle sanzioni;

6.9 L'Amministrazione finanziaria non utilizza le informazioni contenute nella documentazione idonea per scopi diversi da quelli istituzionalmente riconducibili all'attività di controllo.

7. Rinuncia alla procedura Patent Box

7.1 Il soggetto beneficiario che abbia attivato una procedura di Patent Box non ancora conclusa, può esercitare la scelta opzione di cui al punto 1.1 del presente provvedimento con le modalità ivi previste, previa comunicazione, da trasmettersi tramite PEC o con raccomandata a/r, 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.

7.2 Il contribuente ripartisce la somma delle variazioni in diminuzione relative ai periodi di imposta cui si riferisce l'agevolazione Patent Box in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative al periodo di imposta in cui viene esercitata tale scelta opzione e in quelle relative ai due periodi di imposta successivi. [Al fine di quantificare la somma delle variazioni in diminuzione si può anche tenere conto dell'effetto dell'eventuale cambio delle aliquote nominali tra i periodi di imposta di applicazione dell'agevolazione ed il periodo di imposta in cui viene esercitata la scelta. - seconda alternativa].

7.3 Nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata la scelta di cui al punto 7.1 il contribuente:

- i. in caso di utilizzo diretto deve comunicare all'Agenzia delle entrate la detenzione della documentazione di cui al presente provvedimento;
- ii. in caso di uso indiretto, può comunicare all'Agenzia delle entrate la detenzione della documentazione di cui al presente provvedimento.

8. Presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1988, n. 322, relativa alla determinazione diretta del reddito agevolabile

[Prima alternativa]

Per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, in alternativa a quanto previsto dal punto 7.2, gli esercizi antecedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019, il contribuente che intende beneficiare dell'autoliquidazione per detti esercizi

presenta la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1988, n. 322, indicando la variazione in diminuzione, riferibile alla quota di reddito escluso relativa al periodo di imposta al quale si riferisce l'agevolazione Patent Box, purché tale dichiarazione 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.

~~Per i predetti esercizi, la comunicazione del possesso della documentazione avverrà tramite PEC o raccomandata a/r da inviare all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura di Patent Box ovvero, negli altri casi, presso l'Ufficio competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione originaria.~~

[Seconda alternativa]

“Per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita, in alternativa a quanto previsto dal punto 7.2, il contribuente che intende beneficiare dell'autoliquidazione, relativamente ai casi di utilizzo indiretto, presenta la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1988, n. 322, indicando la variazione in diminuzione, riferibile alla quota di reddito escluso relativa al periodo di imposta al quale si riferisce l'agevolazione Patent Box.

9. Comunicazione del possesso della documentazione relativamente a periodi d'imposta precedenti

9.1 Nei casi diversi da quelli previsti nel punto 7.1, al fine di applicare le disposizioni previste dall'articolo 4, comma 2, del Decreto Crescita, il soggetto beneficiario può comunicare il possesso della documentazione presentando la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1988, n. 322, purché tale dichiarazione 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.

9.2 Per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita la comunicazione di cui al punto 9.1, si effettua tramite PEC o raccomandata a/r da inviare all'Ufficio competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione originaria, 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.

Riferimenti normativi

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59, [art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4];

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1).

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate (art. 2, comma 1).

Decreto del Ministro delle finanze del 28 dicembre 2000.

b) Disciplina normativa di riferimento

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - Testo Unico delle imposte sui redditi (articolo 110, comma 7).

Decreto interministeriale del 30 luglio 2015

Decreto interministeriale del 28 novembre 2017 - Ministero Sviluppo Economico

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (articolo 1, comma 2,).

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma,

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Antonino Maggiore