



TAX ALERT
29 ottobre 2020

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 28/2020 ed i chiarimenti in merito al Regime di Autoliquidazione Patent Box

Facendo seguito alla consultazione pubblica avviata lo scorso febbraio – con la quale venivano richieste a professionisti ed esperti del settore osservazioni in merito allo schema di circolare in materia di Patent Box (in seguito “**Schema di Circolare**”) – l’Agenzia delle Entrate ha rilasciato la Circolare n. 28 del 29 ottobre 2020 (in seguito “**Circolare**”), nella quale vengono forniti importanti chiarimenti in relazione alle nuove modalità di fruizione del beneficio Patent Box, introdotte dal regime di cui all’articolo 4, del d.L. 30 aprile 2019, n. 34 (in seguito “**Regime di Autoliquidazione**”) e regolate dal successivo Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019, protocollo n. 2019/658445 (in seguito “**Provvedimento**”).

Vale sin da subito evidenziare ed apprezzare come, rispetto a quanto già era stato previsto nello Schema di Circolare, l’Agenzia delle Entrate abbia rivisto ed integrato il documento di prassi prima in bozza, anche recependo diverse osservazioni proposte dagli operatori del settore (ivi incluse quelle presentate da Foglia & Partners).

In particolare, tra i diversi chiarimenti introdotti nella Circolare (di cui alcuni in linea con la recente risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 400 del 24 settembre 2020) segnaliamo i seguenti.

* * * *

- **Fruizione “integrale” del beneficio per utilizzi diversi dall’utilizzo diretto ed esimente sanzionatoria (c.d. “*penalty protection*”)**

Il documento di prassi, conferma che, nelle ipotesi di “utilizzo diretto” del bene immateriale, la predisposizione del set informativo costituisce una condizione per l’accesso al nuovo Regime di Autoliquidazione, che consente, in alternativa all’accordo preventivo con l’Amministrazione (c.d. “*ruling*”), di autoliquidare il beneficio in dichiarazione, frazionando lo stesso nell’arco temporale di tre anni.

Tuttavia, rispetto a quanto già esplicito nello Schema di Circolare, nella Circolare viene chiarito

come il nuovo Regime di Autoliquidazione “*completa ma non assorbe la disciplina in materia di Patent box*”.

In tal senso, nelle altre ipotesi di utilizzo (e.g. “utilizzo indiretto”), precisa la Circolare, la predisposizione del set documentale non costituisce un presupposto per poter procedere in autoliquidazione, ma piuttosto la condizione per godere dell’esimente sanzionatoria (c.d. “*penalty protection*”), qualora la documentazione predisposta dal contribuente sia ritenuta “idonea” in esito all’attività di controllo.

Esimente sanzionatoria che, chiarisce la Circolare, può essere ottenuta anche dai contribuenti che abbiano determinato in via autonoma e indicato in dichiarazione il beneficio in esercizi antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore dell’articolo 4, d.L. n. 34/2019 (c.d. “*esercizi progressi*”; ai sensi dell’art. 8 del Provvedimento).

Sul punto nella Circolare si legge: “*Si tratta in sostanza delle ipotesi riferibili a quei Contribuenti che abbiano, in esercizi antecedenti all’entrata in vigore del D.L. Crescita, già legittimamente “autoliquidato” il beneficio in dichiarazione per gli esercizi antecedenti all’entrata in vigore del D.L. Crescita*”; opportunamente precisando come “*anche il periodo di imposta 2018, seppur non già legittimamente autoliquidato e indicato in dichiarazione alla predetta data, rientra nell’ambito applicativo della fattispecie*”.

- **Comunicazione dell’opzione per il Regime di Autoliquidazione e “*remissione in bonis*”**

La Circolare precisa che l’opzione per il Regime di Autoliquidazione va comunicata (i) entro il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi o (ii) nel maggior termine di 90 giorni, in caso di dichiarazione tardiva.

In merito, risulta senz’altro apprezzabile l’apertura, riconosciuta nella Circolare, di poter esercitare anche tardivamente l’opzione mediante l’istituto della c.d. “*remissione in bonis*”, purché vengano rispettate le condizioni previste dall’articolo 2, comma 1, d.L. 2 marzo 2012, n. 16.

A tal riguardo viene precisato come “*Ai fini dell’applicazione della disciplina della remissione in bonis sopra richiamata, si ritiene che il contribuente “abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento” qualora lo stesso abbia autoliquidato e indicato in dichiarazione il beneficio e abbia predisposto il corredo informativo richiesto dal Provvedimento, compresa l’apposizione della marca temporale*”.

- **La rinuncia alla procedura di “*ruling*”: beni immateriali coinvolti ed effetti della rinuncia “a regime”**

Con riferimento agli effetti della rinuncia sui beni immateriali coinvolti in una procedura di accordo preventivo (c.d. “*ruling*”), la Circolare precisa come la “*rinuncia riguarda la procedura di Patent box nella sua interezza; pertanto detta rinuncia non può essere di tipo parziale, ovvero limitata ad alcuni beni immateriali tra quelli che rientrano nel perimetro del ruling, quand’anche si tratti di beni non complementari*”. In tal senso, viene precisato come la stessa “*attrae necessariamente anche le eventuali istanze integrative di Patent box, volte a far rilevare la creazione di beni agevolabili ulteriori, connessi con vincolo di complementarietà rispetto a quelli oggetto dell’istanza originaria (ancora pendente)*”.

Con riguardo, inoltre, alle rinunce alle procedure di “*ruling*” Patent Box attivate “a regime”, ovvero successivamente all’entrata in vigore del articolo 4 del d.L. n. 34/2019, rispetto allo Schema di Circolare viene confermato e più dettagliatamente precisato come, in tal caso, il

contribuente possa optare per il Regime di Autoliquidazione solo “a partire dal periodo di imposta in cui ha deciso di rinunciare alla procedura”.

A tal riguardo, a titolo esemplificativo, nella Circolare si legge: “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 in relazione al beneficio relativo a tale periodo (nell’esempio, al periodo di imposta 2022); in altri termini il Contribuente non potrà avvalersi del regime di autoliquidazione OD per gli esercizi intercorrenti tra la data di attivazione della procedura di Patent box e quella in cui è intervenuta la rinuncia (c.d. esercizi intermedi). Ne consegue che in tale ipotesi, l’abbandono della procedura di Patent box preclude al Contribuente la possibilità di fruire dell’agevolazione in relazione ai redditi ritraibili dallo sfruttamento dei beni agevolabili negli esercizi intermedi?”.

- **Nexus Ratio e “penalty protection”**

Un importante chiarimento rispetto allo Schema di Circolare, viene poi introdotto nel documento di prassi definitivo in relazione (i) alle informazioni da indicare nel set informativo con riferimento al c.d. “*nexus ratio*” e (ii) agli eventuali effetti premiali che il contribuente può ottenere ai sensi del paragrafo 5.3 del Provvedimento.

In particolare, viene dettagliato come:

- (i) nell’ambito delle “Informazioni di sintesi sulla determinazione del reddito agevolabile” di cui al paragrafo 2.2 Sezione B, lett. i. del Provvedimento, l’onere informativo relativo alla formula del “*nexus ratio*” si intende soddisfatto con l’indicazione del mero coefficiente utilizzato per il calcolo della quota di reddito agevolabile, “*senza l’indicazione dei criteri di costruzione del suddetto rapporto di nexus e delle modalità di tracciatura e rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo*”; tuttavia
- (ii) laddove il contribuente si avvalga della facoltà di cui al paragrafo 5.3 del Provvedimento, fornendo il supplemento informativo che ponga gli addetti al controllo in grado di riscontrare la corretta costruzione del “*nexus ratio*”, lo stesso può godere dell’esimente sanzionatoria (c.d. “*penalty protection*”) anche con riferimento al predetto elemento.

- **Riutilizzabilità delle “benchmark analysis” per più anni**

Rispetto a quanto già illustrato nello Schema di Circolare, nella Circolare l’Amministrazione conferma come le “*benchmark analysis*” eventualmente elaborate dal contribuente abbiano validità quinquennale, salvo mutamenti nelle condizioni di fatto e di diritto assunte a base delle stesse.

In tal senso, viene ulteriormente chiarito come “L’obbligo di redazione della documentazione per ciascun periodo di imposta di fruizione dell’agevolazione, di cui al punto 6.3 del Provvedimento, si intende soddisfatto anche tramite un mero rinvio alla predetta documentazione (a titolo esemplificativo si fa riferimento all’analisi funzionale e di rischio, o al perimetro agevolabile), ma solo qualora il Contribuente dichiari, ferma restando la validità quinquennale delle analisi di benchmark, che non sia intervenuto alcun mutamento nelle circostanze di fatto e di diritto poste a base del set documentale già predisposto, per altri periodi di imposta, ai fini dell’autoliquidazione del beneficio”.

In tali ipotesi, precisa la Circolare, “il contribuente, effettuerà un aggiornamento dei dati finanziari e

contabili necessari per il computo dell'agevolazione per il periodo di imposta interessato”.

- **L'apposizione della firma elettronica con marca temporale**

Secondo la Circolare, la firma elettronica con marca temporale deve essere apposta sulla documentazione rilevante (i) entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce l'autoliquidazione, o (ii) nel maggior termine di 90 giorni, in caso di dichiarazione tardiva.

Differentemente, in relazione ai c.d. “esercizi pregressi” di cui al punto 8 del Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate ritiene che *“la data di riferimento per l'apposizione della firma digitale con marca temporale sul set documentale non possa essere successiva a quella di trasmissione della comunicazione di possesso della documentazione al competente Ufficio”.*

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: home@fptax.it Web: fogliandpartners.com

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.