

Milano, 17 Febbraio 2020

Via e-mail: dc.gc.accordi@agenziaentrate.it

Ufficio Accordi Preventivi
Direzione Centrale Grandi Contribuenti
Agenzia delle Entrate

***Consultazione pubblica sullo schema di Circolare in
materia di Patent Box***

Egregi Signori,

desideriamo innanzitutto ringraziarVi per la possibilità di partecipare alla presente consultazione pubblica che rappresenta un'ulteriore occasione di confronto con il mondo delle imprese.

Di seguito si formulano alcune osservazioni, per cui si presta il consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate, circa le modifiche apportate alla Disciplina Patent Box dall'art. 4 del *Decreto Crescita* e, in particolare, con riferimento allo schema di Circolare dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, lo "Schema").

Per facilitare la lettura, i nostri commenti sono articolati seguendo la struttura dei paragrafi dello Schema ed evidenziano alcuni passaggi che richiederebbero maggiori chiarimenti. Laddove possibile, si sono utilizzate le terminologie definite al paragrafo 2 dello Schema e nel Provvedimento del 30 Luglio 2019.

PROF. AW. AUGUSTO FANTOZZI*

AW. EDOARDO BELLI CONTARINI
DOTT. ALESSANDRO CATAPANO MINOTTI**
DOTT. DANIELE DI PROSPERO**
AW. FRANCESCO GIULIANI
DOTT. ANDREA MONTANARI**
AW. LUCIA MONTECAMOZZO**
AW. ROBERTO TIEGHI

AW. ANDREA ALIBERTI
PROF. AW. ROBERTO ESPOSITO
DOTT. RAFFAELLO FOSSATI**
DOTT. LUCA GASBARRO**
DOTT. VITTORIO GUIDOBONO CAVALCHINI**
AW. CRISTINA PERITI

AW. ROBERTO ALTIERI
AW. EDOARDO BOGGI
AW. LAURA CARBONI
DOTT.SSA ADELE CARLOMAGNO**
AW. GIULIO CHIARIZIA
AW. DANIELA CUTARELLI
DOTT.SSA DARIA DI GIORGIO**
DOTT. STEFANO FACCHINETTI**
AW. ROBERTO FIOCCHI
DOTT. FILIPPO FORESTI**
AW. VALENTINA GUZZANTI, PH. D.
AW. LEONARDO LAVIOLA
DOTT. LUIGI LOSAVIO
DOTT. ANTONIO LOTITO**
DOTT. DANIELE MAJORANA**
AW. GIOVANNI MAMELI, PH. D.
AW. MARCO MENOZZI
AW. FRANCESCO NANETTI, PH. D.
DOTT.SSA GIULIA NERI
AW. ANGELA PIRI, PH. D.
AW. MARIAPIA PISCITELLI
AW. FLORIANA REALI
DOTT. NICOLA ROSSETTI**
DOTT.SSA MARIA ELENA SILVESTRI**
DOTT. ROBERTO TRENTAROSSII**

* SOCIO FONDATORE (1940-2019)

** DOTTORE COMMERCIALISTA

Via Sicilia, 66
00187 ROMA
Tel. +39 06 4200611
Fax +39 06 42011976
studiorm@fantozzieassociati.it

Via Privata Maria Teresa, 11
20123 MILANO
Tel. +39 02 7260591
Fax +39 02 72605950
studiomi@fantozzieassociati.it

Via Farini, 2
40124 BOLOGNA
Tel. +39 051 27771
Fax +39 051 277733
studiobo@fantozzieassociati.it

www.fantozzieassociati.it

Commenti ai paragrafi 5.1 e 5.3

In aggiunta agli opportuni chiarimenti forniti riguardo alle Opzioni PB e OD, si chiede di precisarne l'interazione con il comma 5 dell'art. 4 del Decreto Crescita, nonché con la disciplina della c.d. *remissione in bonis*, relativamente alla possibilità di presentare una dichiarazione integrativa per esercitare le opzioni stesse.

In particolare, l'*incipit* del citato comma 5 ("*Resta ferma la facoltà*") lascerebbe intravedere la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa per fruire del beneficio Patent Box anche per esercizi pregressi con il Regime di autoliquidazione OD. A tale proposito si chiede di chiarire/confermare se:

1. per i soggetti che hanno utilizzato direttamente degli IP agevolabili, ma non hanno presentato istanza di ruling/Opzione PB entro i termini stabiliti dalla previgente normativa, sia ora possibile fruire del Regime di autoliquidazione OD presentando dichiarazione integrativa per gli esercizi in cui sia possibile esercitare l'Opzione PB tramite tale dichiarazione;
2. per i soggetti per cui il ruling era facoltativo oppure non proponibile (e non abbiano già autoliquidato il beneficio), sia comunque possibile fruire del Regime di autoliquidazione OD ai sensi del paragrafo 5.3 dello Schema, presentando dichiarazione integrativa per gli esercizi in cui l'Opzione PB sia espressa in tale dichiarazione.

In quest'ultima casistica, sarebbe inoltre utile avere conferma circa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa (ed entro quali termini) per esercitare l'Opzione PB e fruire del regime ordinario di autoliquidazione per i soggetti non tenuti al ruling. Come, infatti, segnalato da Assonime nella recente circolare n. 1/2020, sarebbe possibile beneficiare della *remissione in bonis* anche ai fini dell'opzione PB entro il termine per la dichiarazione dei redditi successiva a quella relativa all'esercizio oggetto di "ravvedimento". Ci si chiede, quindi, se, seguendo l'interpretazione suggerita da Assonime, sia possibile inviare una dichiarazione

integrativa contenente l'opzione PB per il periodo d'imposta 2018 e contestualmente indicare la variazione in diminuzione per l'utilizzo indiretto ed, eventualmente, in una seconda fase, fruire anche del Regime di autoliquidazione OD.

Il riferimento all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 effettuato dal comma 5 dell'art. 4 del Decreto Crescita, lascerebbe, invece, intendere che la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa vada anche oltre il termine della dichiarazione dei redditi successiva. Si chiede, pertanto, di chiarire se tale possibilità riguardi:

- anche gli esercizi pregressi oppure sia applicabile solo dall'esercizio di entrata in vigore del Decreto Crescita;
- entrambe le Opzioni PB e OD oppure solo quest'ultima.

Commenti al paragrafo 5.2

Con riguardo alla possibilità di rinuncia alla procedura di ruling per gli esercizi futuri si chiede di chiarire se, ad esito della rinuncia (ipotizzata nell'esercizio 2022 nell'esempio riportato a pag. 11 dello Schema), il beneficio Patent Box per gli anni intercorrenti tra la presentazione dell'istanza e la rinuncia (da 2019 a 2021 nel medesimo esempio) possa comunque essere definito in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate oppure il contribuente decada completamente dal beneficio. Inoltre, ipotizzando che la Procedura di Patent Box sia stata attivata a fronte di utilizzo indiretto infragruppo, ci si domanda se sia possibile per tali anni procedere a dichiarazioni integrative e autoliquidazione del beneficio (senza avvalersi del Regime di autoliquidazione OD, incorrendo così in sanzioni in caso di rettifica in sede di controllo).

* * *

Commenti al paragrafo 6.1

La precisazione relativa alla necessità di applicare la marca temporale alla documentazione attestante la sussistenza dei requisiti di agevolabilità per i beni immateriali appare non condivisibile per le seguenti ragioni:

- la mancata applicazione della marca temporale al supporto documentale comporterebbe il recupero integrale dell'agevolazione a norma del punto 6.4 del Provvedimento e tale conseguenza sarebbe evidentemente sproporzionata alla mancanza formale qualora il contribuente fosse in grado di attestare l'esistenza dei requisiti di agevolabilità;
- per i beni soggetti a registrazione è, infatti, agevole risalire alla data di presentazione o rilascio della registrazione stessa, pertanto l'apposizione della marca temporale non aggiunge alcun valore in termini di certezza dell'esistenza dei requisiti di agevolabilità nell'esercizio oggetto di agevolazione, tanto più che dovrebbe essere apposta al momento del completamento della documentazione e non al termine dell'esercizio stesso;
- per i beni non soggetti a registrazione, invece, è il legale rappresentante ad essere tenuto ad attestare l'esistenza dei requisiti di agevolabilità per mezzo di un'autocertificazione che, dovendo essere allegata alla documentazione idonea, avrà anch'essa data certa precedente a quella di invio della dichiarazione dei redditi;
- il *wording* del Provvedimento con riferimento ai beni immateriali (punto 2.1.vii) è il medesimo ("*il contribuente deve disporre ...*") di quello usato con riferimento ai costi di ricerca e sviluppo (punto 2.1.viii) per cui lo Schema non prevede, invece, la necessità di apporre la marca temporale. Dalla lettura del Provvedimento, sembrerebbe invece intendersi che costituisca parte integrante della documentazione idonea solamente l'elenco dei beni immateriali e la nota descrittiva delle attività di ricerca e sviluppo mentre il relativo supporto documentale rappresenterebbe semplicemente un

allegato alla documentazione idonea oppure una di quelle informazioni che il contribuente deve mettere a disposizione degli organi di controllo e facoltativamente inserire nella documentazione idonea (per cui evidentemente non può essere richiesta obbligatoriamente l'apposizione di marca temporale);

- in presenza di numerosi beni immateriali, soprattutto se oggetto di registrazione in più paesi, la documentazione connessa risulta sovente molto voluminosa.

Si potrebbe, invece, ipotizzare che il supporto documentale relativo a beni immateriali e attività di ricerca e sviluppo costituisca un allegato opzionale alla documentazione (ad eccezione delle autocertificazioni di cui sopra) con la conseguenza di estendere (o limitare, a scelta del contribuente) l'ambito di applicazione della *penalty protection* anche al *nexus ratio*. Lo Schema, infatti, non esplicita la valenza del punto 5.3 del Provvedimento laddove si prevede che (enfasi aggiunta):

“Resta ferma la facoltà del contribuente 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.”

A tale proposito occorre ricordare che le modalità di tracciatura dei costi e il calcolo del *nexus ratio* hanno una valenza strutturale che va ben oltre quella della singola documentazione. Infatti, il calcolo del *nexus ratio* prevede di tenere in considerazione i costi di ricerca e sviluppo tracciati a partire dal 2015, pertanto un eventuale errore commesso in buona fede nei primi anni potrebbe riverberare i suoi effetti su tutti gli anni successivi. Si ritiene, quindi, oltremodo opportuno che la *penalty protection* venga estesa (almeno facoltativamente) al calcolo del *nexus*

ratio e alle modalità di tracciatura dei costi, eventualmente indicando un formato specifico per documentare i calcoli effettuati e/o le modalità di contabilizzazione dei costi. Da ultimo, si ricorda che il *nexus ratio* è un elemento fondamentale per riconciliare la variazione in diminuzione indicata in dichiarazione con il reddito agevolabile e quindi, se lo stesso non fosse parte della documentazione, non sarebbe possibile giustificare la liquidazione del beneficio, come richiesto ai fini del punto 6.4 del Provvedimento ed ulteriormente esplicitato nel primo periodo del paragrafo 9.2 dello Schema.

Commenti al paragrafo 6.2

Dalla lettura del commento relativo al metodo CUP, sembrerebbe di capire che il punto 1 indicato a pag. 6 del Provvedimento sia da compilare solo in caso di utilizzo indiretto del bene immateriale mentre i punti 2 e 3 seguenti solo nel caso di utilizzo diretto. Si chiede di esplicitare che, in presenza di una sola modalità di utilizzo, si possano omettere le informazioni del punto o dei punti non pertinenti.

Con riferimento al RPSM, invece, si segnala che il testo del Provvedimento si limita a indicare la ripartizione del profitto residuale tra IP agevolabili e non, mentre non menziona gli ulteriori fattori di vantaggio competitivo individuati dallo Schema. Si suggerisce, pertanto, di rimuovere tale riferimento e di inserire, invece, una lista esemplificativa dei soli IP non agevolabili. I fattori indicati tra parentesi, infatti, sembrerebbero fare riferimento ai c.d. “*manufacturing returns*” e “*marketing returns*” menzionati a pag. 57 della Circolare 11/E del 7 Aprile 2016. Si tiene a precisare che il rimando fatto in quella sede al paragrafo 48 dell’*Action 5* del progetto BEPS risulta non adeguatamente contestualizzato. In particolare, il paragrafo citato¹ è volto esclusivamente a suggerire che qualora si debba implementare un regime agevolativo che riguardi l’uso diretto degli IP (e quindi si

¹ Si riporta, per comodità, il testo del paragrafo citato (enfasi aggiunta): “*Overall income should only include income that is derived from the IP asset. This may include royalties, capital gains and other income from the sale of an IP asset, and embedded IP income from the sale of products and the use of processes directly related to the IP asset. Jurisdictions that choose to grant benefits to embedded IP income must implement a consistent and coherent method for separating income unrelated to IP (e.g. marketing and manufacturing returns) from the income arising from IP. One method that would achieve this outcome could, for example, be based on transfer pricing principles.*”

abbia il c.d. “*embedded IP income*” nel senso che tale reddito è incluso in quello di beni e servizi), è opportuno limitare la fruizione di tale agevolazione al reddito effettivamente connesso agli IP e non ad altre funzioni eventualmente svolte (quali quelle di produzione e distribuzione). Il paragrafo si chiude, infatti, con un generico rimando ai principi di *transfer pricing*, pertanto risulta abbastanza evidente che, in tale sede, l’OCSE stesse semplicemente raccomandando di non concedere un’agevolazione che ricomprendesse anche i redditi non derivanti dallo sfruttamento di IP, per il solo fatto che la medesima entità svolgesse ulteriori funzioni rispetto a quelle di una c.d. *IP Company*. Si ritiene, quindi, che il RPSM nel sottrarre dal reddito complessivo della società la remunerazione per funzioni routinarie già risponda alla richiesta dell’OCSE. Se si considera, poi, che le società comparabili, selezionate al fine di determinare la redditività routinaria, possono detenere loro stesse dei c.d. “*soft intangibles*” (es. liste clienti, *assembled workforce*) non si ravvede la necessità di attribuire a tali fattori anche una quota di profitto residuale. Quanto agli altri elementi menzionati, quali sinergie di gruppo e caratteristiche del mercato, si ricorda come i paragrafi 6.30 e 6.31 delle Linee Guida OCSE chiariscano che tali fattori debbano essere considerati ai fini della comparabilità e ricadano normalmente all’interno delle funzioni routinarie. Si ritiene quindi che, solamente nel caso in cui si sia in presenza di un “*unique and valuable intangible*” ai sensi del paragrafo 6.17 delle medesime Linee Guida, sia necessario attribuire allo stesso una quota del profitto residuale.

Inoltre, alla luce dell’esclusione dei marchi dal novero degli IP agevolabili, sarebbe opportuno precisare le modalità da utilizzare per il calcolo della relativa quota di profitto residuale (che non entrerà a far parte del reddito agevolabile) in presenza di vincolo di complementarietà con altri IP agevolabili.

* * *

Commenti al paragrafo 8

Si segnala che l'esemplificazione riportata a pag. 16 dello Schema non sembra interpretare correttamente la raccomandazione della Commissione Europea 2003/361/CE nel senso che parrebbe restringere il concetto di MPMI alle sole imprese autonome. L'art. 3 della raccomandazione, rubricato "*Tipi di imprese considerati ai fini del calcolo degli effettivi e degli importi finanziari*", che identifica le società per cui verificare il rispetto dei parametri dimensionali, invece, comprende sia la definizione di impresa autonoma sia quella di imprese associate e collegate. Similmente, il successivo art. 6, "*Determinazione dei dati dell'impresa*", si preoccupa di individuare tali parametri anche nei bilanci (consolidati) di imprese associate e collegate. Appare, quindi, non corretto suggerire che tutte le MPMI possano omettere la descrizione delle operazioni con imprese associate in quanto potrebbero esistere (ed in effetti esistono) gruppi di imprese per essere considerati complessivamente delle MPMI. Si suggerisce di modificare l'inciso "*in quanto autonome*" con il seguente "*qualora siano imprese autonome secondo la definizione fornita nella raccomandazione...*".

Con riferimento alle semplificazioni nel calcolo del reddito agevolabile utilizzando il RPSM e il benchmark di settore fornito dall'Ufficio Accordi preventivi, sarebbe utile fornire un chiarimento sulle modalità tecniche da utilizzare per il calcolo del reddito agevolabile. Assumendo che il benchmark di settore contenga anche soggetti che detengono IP agevolabili, infatti, sembrerebbe ragionevole che qualunque posizionamento al di sopra del valore medio (o mediano) risultante da tale benchmark sia espressione di un profitto non routinario (e quindi agevolabile). Si chiede, inoltre, conferma che per il calcolo del reddito residuale in presenza di uno o più IP agevolabili con vincolo di complementarietà, in caso di utilizzo esclusivamente diretto degli stessi, sia possibile utilizzare il conto economico complessivo della MPMI, al netto dei costi di ricerca e sviluppo

affidenti agli IP oggetto di agevolazione e delle opportune rettifiche per tenere conto delle componenti finanziarie e delle variazioni fiscali.

* * *

Commenti al paragrafo 9.1

Per quanto si condivide la *ratio* sottostante all'apposizione della marca temporale, si chiede di esplicitare se sia possibile, anche a seguito di una verifica su una determinata annualità che comporti una rettifica dell'agevolazione fruita anche su altre annualità, provvedere ad una modifica *ex-post* della documentazione al fine di correggere eventuali imprecisioni (oppure al solo fine di recepire le modifiche derivanti dalle rettifiche effettuate dagli organi di controllo con conseguente invio di dichiarazione integrativa) senza incorrere nelle conseguenze previste dal punto 6.4 del Provvedimento.

Inoltre, lo Schema non sembra prevedere la possibilità di inviare una dichiarazione integrativa per esprimere l'Opzione OD al fine di comunicare il possesso della documentazione in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi nei termini ordinari, in palese contrasto con quanto previsto dal già citato art. 4, comma 5, del Decreto Crescita. Si propone quindi di modificare l'ultimo periodo del paragrafo 9.1 dello Schema come segue:

*“Al riguardo si precisa che la firma elettronica con marca temporale su tale documentazione deve essere necessariamente apposta entro i termini ordinari di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce l'autoliquidazione OD, **oppure entro il momento dell'invio della dichiarazione integrativa volta ad esercitare l'Opzione OD**, e che la tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza della stessa.”*

Commenti al paragrafo 9.2

Data la diversa finalità della documentazione idonea nei casi di utilizzo diretto e indiretto, come opportunamente precisato al paragrafo 4 dello Schema, si chiede di inserire nel paragrafo 9.2 un'esemplificazione che illustri l'effetto di una eventuale "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" nel caso di utilizzo indiretto. In tale caso, infatti, essendo il Regime di autoliquidazione OD esclusivamente una modalità per beneficiare della *penalty protection*, pare plausibile supporre che una tale carenza informativa comporti la decadenza dalla sola esimente dalle sanzioni e non anche dall'intero beneficio. In tale caso si arriverebbe alla (assurda) conclusione che il Regime di autoliquidazione OD potrebbe avere delle conseguenze meno favorevoli rispetto alla precedente modalità di autoliquidazione, pur in presenza di uno sforzo (anche insufficiente) da parte del contribuente di documentare il proprio operato.

* * *

Nel rimanere a completa disposizione per ogni altro chiarimento, è gradita l'occasione per porgerVi i migliori saluti.

Dott. Alessandro Catapano Minotti

Dott. Raffaello Fossati