

Gli aspetti fiscali del Patent Box

Profili essenziali dell'agevolazione e nuovo regime di autoliquidazione del beneficio



Paolo Orlandi

Tax & Accounting Senior
Corso Universitario di Perfezionamento in
Fiscalità Internazionale ed Europea
presso l'Università degli Studi di Torino

Il regime opzionale del Patent Box, introdotto in Italia dall'art. 1, commi dal 37 al 45 della Legge di Stabilità del 2015, è un istituto agevolativo che incide sulla fase di sfruttamento dei beni immateriali mediante una riduzione della tassazione del reddito che ne deriva, inserendosi dunque a valle del processo di ricerca e sviluppo (cd. output incentives). Le finalità che uno Stato come l'Italia persegue attraverso tale agevolazione, sono quelle di attrarre nel suolo domestico quei beni immateriali detenuti all'estero da imprese residenti o non residenti, ma soprattutto di mantenere gli intangibles già presenti nel territorio nazionale evitandone la ricollocazione in altri Paesi, con conseguente perdita di materia imponibile. In questa trattazione delinea i profili essenziali dell'agevolazione Patent Box e illustreremo il nuovo regime di autoliquidazione del beneficio introdotto dall'art. 4, D.L. n. 34/2019, convertito con modificazioni dalla L. n. 58/2019.

rapporto "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue"^[1]. Il Rapporto ha lo specifico obiettivo di ridurre gli effetti distortivi dei regimi impositivi di favore sull'allocatione dei fattori di produzione mobili^[2], soprattutto al fine di evitare una riduzione incontrollata e generalizzata dei livelli di imposizione effettiva sui redditi derivanti dall'impiego di tali beni. Esso non rappresenta uno strumento giuridicamente vincolante, ma di indirizzo e coordinamento, e impegna gli Stati a modificare o abrogare i regimi dannosi vigenti e a non introdurli in futuro.

Quindici anni dopo la pubblicazione del Rapporto, l'OCSE riconosce che i regimi preferenziali dannosi continuano a rappresentare un significativo fattore di distorsione degli investimenti internazionali, favorendo pratiche di delocalizzazione dei redditi e generando fenomeni di erosioni delle basi imponibili nazionali^[3], e, su mandato del G20, nel mese di ottobre 2015 sono stati pubblicati i piani di azione del Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)^[4].

Delle quindici azioni che lo compongono, l'Action 5 è quella che rileva ai fini della nostra trattazione, in quanto dedicata specificamente ai regimi di *IP Box*^[5].

I. Il contesto internazionale	205
II. Il nexus approach	206
III. L'evoluzione della normativa interna	206
IV. L'ambito soggettivo di applicazione	207
V. L'ambito oggettivo di applicazione	207
VI. L'agevolazione fiscale	207
VII. La determinazione del reddito agevolabile	207
A. Utilizzo indiretto e plusvalenza da alienazione	208
B. Utilizzo diretto.....	208
VIII. La nuova autoliquidazione del beneficio	208
IX. Conclusioni	209

I. Il contesto internazionale

L'istituto del *Patent Box* fonda le sue radici nei lavori svolti in sede OCSE di contrasto al diffondersi di regimi e pratiche fiscali dannose, iniziati nel 1998 con la pubblicazione del

[1] OCSE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Parigi 1998, in: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf> (consultato il 15.04.2021).

[2] L'analisi viene focalizzata sulle attività mobili geograficamente, come quelle finanziarie e di servizi, fra cui la licenza di beni immateriali, riservando ad analisi successive lo studio della concorrenza fiscale dannosa per le attività d'impresa che implicano l'investimento in impianti, fabbricati e macchinari. Cfr. OCSE (nota 1), par. 6, "The Report focuses on geographically mobile activities, such as financial and other service activities, including the provision of intangibles. Tax incentives designed to attract investment in plant, building and equipment have been excluded at this stage [...]".

[3] PAOLO ARGINELLI, *Patent Box, Il contesto internazionale e il "caso italiano"*, in: *Il fisco*, 2016, p. 13.

[4] OCSE, *BEPS 2015 Final Reports*, in: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (consultato il 15.04.2021).

[5] OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, Parigi 2015, in: <https://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> (consultato il 15.04.2021).

Il principio sul quale è necessario soffermarsi, è quello della rilevanza che viene attribuita allo svolgimento di un'attività economica effettiva. Infatti, se nel Rapporto "Harmful Tax Competition" l'effettiva attività economica esercitata rappresentava un fattore subordinato ai fini della valutazione della potenziale dannosità di un regime fiscale preferenziale, nel *Final Report* del 2015 assume la qualità di fattore primario, al fine di garantire una corrispondenza, dal punto di vista geografico, tra produzione di valore e tassazione, evitando quel "profit shifting" al cui contrasto è diretto proprio il Progetto BEPS. La *substantial activity*, con il *Final Report*, diventa un vero e proprio requisito essenziale sul quale costruire eventuali regimi di *Intellectual Property (IP) Box*[6].

Nella pratica, l'OCSE delimita i confini entro i quali i regimi di favore legati agli *intangibles* debbano permanere per non essere qualificati come regimi fiscali dannosi, lasciando all'autonomia dei singoli Stati l'implementazione, tramite lo strumento della leva fiscale, delle proprie politiche economiche e di supporto alla crescita.

II. Il nexus approach

Proprio per garantire la correlazione tra regimi di *IP Box* e *substantial activity*, l'OCSE, nel *Final Report*, adotta il principio del cd. *nexus approach*, che subordina il beneficio agevolativo alla sussistenza di un legame tra (i) i redditi oggetto di agevolazione e (ii) le spese di ricerca e sviluppo (R&S) che hanno contribuito alla realizzazione degli *IPs*, generatori del reddito stesso, determinando la quota di reddito rilevante ai fini del beneficio fiscale tramite la seguente formula:

$$\text{Reddito detassato} = \frac{\text{Overall Income}}{\text{Costi complessivi}} \times \text{Costi qualificati}$$

In tale ottica, le spese di R&S si qualificano quali indici della reale sussistenza di un'attività economica sostanziale, necessaria per la fruizione dei benefici concessi dal regime agevolativo. Come rinvenibile dalla formula di calcolo, la portata del beneficio non è correlata all'ammontare in valore assoluto delle spese sopra citate, bensì al rapporto tra costi qualificati e costi complessivi, definito dalle Linee guida OCSE come "*nexus ratio*".

Sarà compito del Legislatore nazionale individuare i costi da includere al numeratore[7], che tuttavia non potranno ricomprendere (i) gli interessi passivi, (ii) i costi relativi agli immobili e (iii) qualsiasi altro costo che non possa essere direttamente collegato agli *IPs* agevolabili.

I costi complessivi (denominatore), oltre ai costi qualificati, comprendono anche eventuali spese di acquisizione di beni immateriali agevolabili e spese di R&S condotte in *outsourcing*.

[6] LUCA MARCO PAPPALARDO, Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box, in: *Diritto e Pratica Tributaria*, 2015, p. 570 ss.

[7] Individuati dall'art. 9, comma 2, Decreto Attuativo.

Le spese qualificate potranno essere incrementate della differenza tra denominatore e numeratore, fino a concorrenza del 30% delle stesse (cd. *up-lift*).

Il beneficio fiscale sarà pienamente sfruttato nel caso in cui il rapporto tra numeratore (costi qualificati) e denominatore (costi complessivi) risulterà pari a 1, ipotesi realizzabile nella fattispecie in cui l'impresa non abbia acquistato il bene intangibile da un soggetto terzo e non abbia esternalizzato le attività di ricerca[8].

Il rapporto tra costi qualificati e complessivi, moltiplicato per il cd. *overall income*, cioè il contributo apportato dal bene immateriale al reddito complessivo, definisce quella che è la quota di reddito detassabile, permettendo (i) di non concedere il beneficio in assenza di spese di R&S collegate e (ii) di connotare l'agevolazione dei caratteri di proporzionalità in base all'incidenza di suddette spese su quelle complessive di produzione del bene.

III. L'evoluzione della normativa interna

Sebbene con grave ritardo rispetto ad altri Paesi, il regime opzionale del *Patent Box* è stato introdotto in Italia dall'art. 1, commi dal 37 al 45 della Legge di Stabilità del 2015, come modificata dal successivo art. 5 del Decreto Legge (D.L.) n. 3/2015, convertito con la Legge (L.) n. 33/2015, cd. *Investment Compact*[9]. Ripercorrendo la norma di rango primario, l'istituto del *Patent Box* ha subito variazioni a seguito dell'art. 56 D.L. n. 50/2017[10] convertito, con modificazioni dalla L. n. 96/2017 e, per ultimo in sequenza temporale, dall'art. 4 D.L. n. 34/2019 convertito, con modificazioni dalla L. n. 58/2019.

L'art. 1, comma 44 della Legge di Stabilità 2015 demanda a un Decreto Interministeriale (Ministero dello Sviluppo Economico [MISE] di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze [MEF]) di natura non regolamentare le disposizioni attuative dell'intera disciplina[11]. Disciplina che ha trovato attuazione dal Decreto Ministeriale (D.M.) del 30 luglio 2015, sostituito dal D.M del 28 novembre 2017 (di seguito "Decreto Attuativo") che recepisce i mutamenti legislativi del D.L. n. 50/2017.

Le ultime modifiche al *Patent Box* introdotte durante il 2019 dall'art. 4 D.L. n. 34/2019 trovano disposizioni attuative dal Provvedimento n. 658445 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

[8] ROSSELLA MICELI, Patent Box: ratio legis, disciplina, possibili profili abusivi, in: *Rivista di Diritto Tributario*, 2017, p. 82.

[9] Recante modifiche di carattere estensivo, allargando il perimetro oggettivo di applicazione anche ai marchi d'impresa.

[10] Questa volta di carattere restrittivo, andando ad escludere dai beni immateriali oggetto di agevolazione i marchi d'impresa, allineando il regime agevolativo nazionale ai requisiti dell'Action 5 del *Final Report* OCSE del 2015.

[11] Interessanti riflessioni sul principio di legalità in materia tributaria di cui all'art. 23 della Costituzione (Cost.) in: GIUSEPPE VANZ, Incentivazioni fiscali per l'allocatione e la creazione in Italia di beni immateriali: il c.d. "Patent Box" e il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, in: *Diritto ed Economia dell'impresa*, 2016, p. 90 ss.

IV. L'ambito soggettivo di applicazione

Possono fruire dell'agevolazione *de quo* tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore di appartenenza degli stessi.

Per quanto riguarda i soggetti non residenti, l'opzione è esercitabile a condizione che questi siano residenti in un Paese con il quale sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con il quale lo scambio di informazioni sia effettivo.

Restano esclusi dal perimetro agevolativo:

- i titolari di reddito di lavoro autonomo;
- i soggetti titolari di reddito d'impresa che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (e.g. regime forfettario ex L. n. 190/2014, *tonnage tax*);
- i contribuenti assoggettati a procedure non finalizzate alla continuazione aziendale (fallimento, liquidazione coatta, misure di amministrazione straordinaria delle imprese in crisi).

oltre alla titolarità di reddito d'impresa, occorre soddisfare altre due condizioni ai fini di esercitare l'opzione:

- il diritto, per il soggetto istante, di disporre dei redditi generati dal bene immateriale, a prescindere dalla relazione giuridica esistente tra il soggetto ed il bene immateriale stesso[12];
- l'esercizio di attività di R&S direttamente collegate al bene oggetto di agevolazione[13], finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni immateriali agevolabili[14].

V. L'ambito oggettivo di applicazione

Il perimetro oggettivo del *Patent Box*, ai sensi dell'art. 6 Decreto Attuativo, include i seguenti beni immateriali[15]:

- a) *software* protetto da *copyright*;
- b) brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione;
- c) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- d) processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili;
- e) due o più beni immateriali tra quelli indicati alle lettere da a) a d), collegati tra loro da un vincolo di complementarità

[12] Sono dunque ammessi, oltre che i beni immateriali sviluppati *intra-muros*, anche quelli acquisiti da soggetti terzi (anche in licenza) e sui quali il contribuente svolge attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo.

[13] Si intende le spese di R&S che soddisfano la definizione di cui all'art. 8 Decreto Attuativo.

[14] Si evidenzia che ai fini agevolativi non è necessario né che le attività di R&S siano esercitate nel periodo d'imposta in cui di fatto si usufruisce dell'agevolazione, né che tali attività siano svolte in Italia.

[15] Per la cui definizione, lo stesso art. 6 rimanda alle norme nazionali, dell'Unione europea (UE) ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'UE, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale.

tale per cui la realizzazione di un prodotto o una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

Nella versione iniziale, oggetto dell'agevolazione erano anche i marchi d'impresa, ivi inclusi i marchi collettivi (registrati o in corso di registrazione). Questa previsione era l'unico punto di palese conflitto tra disciplina interna e *nexus approach*[16]. Il Legislatore nazionale ha in questo modo sfruttato il regime transitorio di *grandfathering* previsto dall'OCSE[17], concedendo ai titolari di marchi di optare per il regime fiscale agevolato esercitando l'opzione entro il 30 giugno 2016, godendo dei benefici fino al 30 giugno 2021, non potendo tuttavia a tale data esercitare il rinnovo dell'opzione.

VI. L'agevolazione fiscale

L'agevolazione fiscale è applicabile tramite esplicita opzione del contribuente, ha durata quinquennale, è irrevocabile e rinnovabile e consiste nell'esclusione parziale dal reddito complessivo del 50% (a regime) dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili. Il *Patent Box* rileva sia ai fini dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), sia ai fini dell'Imposta sul reddito delle società (IRES), sia ai fini dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) attraverso una variazione in diminuzione da operarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la si esercita[18].

Il contribuente non è tenuto a esercitare l'opzione con riferimento a tutti i beni immateriali, bensì può esercitarla per singolo *intangible*.

Ai fini della determinazione dell'agevolazione occorre:

- determinare il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo (diretto o indiretto) dei beni immateriali;
- determinare il *nexus ratio*, attraverso il rapporto tra costi qualificati e costi complessivi, ed eventualmente correggerlo del cd. *up-lift*;
- individuare la quota di reddito agevolabile, determinata applicando al reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale il coefficiente risultante dal rapporto di cui al punto precedente;
- applicare a tale quota di reddito la percentuale di detassazione riconosciuta.

VII. La determinazione del reddito agevolabile

Le modalità di determinazione del reddito agevolabile derivante dall'utilizzo dei beni immateriali non sono univoche, ma differiscono a seconda dell'utilizzo diretto o indiretto del bene stesso da parte del soggetto beneficiario, ai sensi dell'art. 7 Decreto Attuativo.

[16] OCSE (nota 5), par. 38, p. 27: "Under the nexus approach, marketing-related IP assets such as trademarks can never qualify for tax benefits under an IP regime".

[17] OCSE (nota 5), par. 63, p. 34.

[18] La variazione in diminuzione agisce, in misura uguale sia nel Modello Redditi che nel Modello IRAP, senza tener conto della diversa modalità di calcolo del tributo regionale.

A. Utilizzo indiretto e plusvalenza da alienazione

Nella circostanza in cui il titolare dell'*intangibile* (licenziante) conceda ad un soggetto terzo (licenziatario) l'utilizzo del bene immateriale dietro pagamento di un corrispettivo (*royalty*^[19]), la determinazione del reddito agevolabile avverrà in maniera analitica, come sommatoria dei canoni ottenuti a titolo di corrispettivo per la transazione "al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti ad essi connessi" senza la necessità di dover ricorrere a costruzioni figurative di tale reddito, in ragione dell'esplicita remunerazione pattuita tra le parti a fronte della concessione in licenza.

In ogni caso, le *royalties* derivanti dall'utilizzo indiretto dei beni immateriali oggetto di agevolazione dovranno rispettare i principi di congruità ed economicità, che conducono a tener conto, come parametro di confronto, se non di utilizzo, del valore di mercato di ogni transazione che si intende effettuare.

L'Istituto del *Patent Box* rileva anche in caso di alienazione di un bene immateriale agevolabile, attraverso l'esclusione dalla formazione del reddito complessivo delle eventuali plusvalenze^[20].

Questo, a condizione che il 90% del corrispettivo derivante dall'alienazione sia reinvestito, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di R&S qualificate finalizzate alla manutenzione e allo sviluppo di altri beni immateriali agevolabili diversi da quelli che il soggetto beneficiario già possedeva al momento della realizzazione della plusvalenza^[21]. Il periodo d'imposta in cui si considera realizzata la plusvalenza è individuato sulla base dei criteri ordinari di competenza utilizzati nella determinazione del reddito d'impresa, risultando pertanto influente il momento dell'avvenuto pagamento^[22].

B. Utilizzo diretto

Nel caso in cui il contribuente impieghi direttamente gli *intangibles* nella sua attività d'impresa si tratta di andare a individuare la quota di reddito generata dal singolo bene immateriale, già ricompresa nel reddito complessivo derivante dall'attività stessa.

Come indicato dalla Relazione Illustrativa al Decreto Attuativo e ripreso dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E/2016, occorre determinare il reddito figurativo ipotizzando l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo,

[19] Per approfondimenti sul tema delle *royalties* e sull'inquadramento giuridico di tali componenti reddituali, cfr. MARCO GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale nelle imposte sui redditi*, Pisa 2009, p. 21 ss.

[20] Per quanto concerne invece l'ipotesi di minusvalenza, vedasi PIER LUCA CARDELLA, *Perdita da intangibile e minusvalenza da sua cessione nel regime di Patent Box: spunti controcorrente*, in: *Rassegna Tributaria*, 2016, p. 360 ss.

[21] Si rileva, a tal proposito, una disparità di trattamento tra l'agevolazione concessa e l'onere del reinvestimento, in quanto la prima viene raggugliata alla sola plusvalenza, mentre il secondo è parametrato al "corrispettivo da cessione", il quale potrà risultare sensibilmente maggiore.

[22] MAURIZIO DALLOCCIO/RAUL-ANGELO PAPOTTI/LUCA PIERONI, *Patent Box: Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, 2016, p. 117.

deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente, isolando le componenti positive implicite e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile.

Per quanto concerne i metodi per il calcolo del suddetto contributo economico, l'art. 12 Decreto Attuativo rimanda specificamente agli *standard* internazionali, in particolare alle Linee Guida sui prezzi di trasferimento elaborate in sede OCSE^[23], riconoscendo come metodi ordinari, in ordine preferenziale, il metodo del *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) e quello del *Profit Split*. Ove entrambi risultassero inapplicabili, sarà onere del contribuente darne motivazione e dimostrare che la determinazione del reddito sia coerente con il principio dell'*arm's length*.

In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, il loro contributo economico alla produzione del reddito dell'esercizio deve essere determinato sulla base di un apposito accordo di *ruling* internazionale ai sensi dell'art. 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/73, procedura facoltativa nelle altre ipotesi di utilizzo.

VIII. La nuova autoliquidazione del beneficio

A partire dal periodo d'imposta in corso al 1° maggio 2019, in base alla novella normativa dettata dall'art. 4 D.L. n. 34/2019, anche nell'ipotesi di utilizzo diretto degli *intangibles* il contribuente avrà la facoltà di autoliquidare l'agevolazione in dichiarazione, previa predisposizione di idoneo set informativo secondo quanto previsto dal Provvedimento n. 658445/2019, rimandando il confronto con l'Agenzia delle Entrate alla successiva fase di controllo.

I soggetti interessati dal nuovo regime sono tutti i contribuenti beneficiari dell'agevolazione, indipendentemente dall'utilizzo diretto o indiretto del bene agevolato, inclusi coloro che abbiano già concluso un accordo con l'Agenzia delle Entrate, in alternativa al rinnovo dello stesso.

La nuova opzione "oneri documentali" (OD) affianca, ma non sovrappone, l'opzione principale di *Patent Box* (PB); dunque, il contribuente che voglia esercitare la prima è tenuto anche all'esercizio dell'opzione PB (condizione necessaria per poter fruire dell'agevolazione), compilando i relativi righi del quadro OP in Dichiarazione.

L'opzione OD ha durata annuale, è irrevocabile e rinnovabile e permette, nel caso di utilizzo diretto del bene agevolabile, di fruire del beneficio nell'arco temporale di tre anni attraverso una variazione in diminuzione in quote di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e IRAP relative al periodo d'imposta in cui si esercita l'opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi. Nell'ipotesi di utilizzo indiretto con opzione per il regime OD si potrà comunque liquidare il beneficio interamente nell'anno.

[23] OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017.

Possono esercitare l'opzione OD anche quei contribuenti che, pur avendo attivato la procedura di *ruling*, non abbiano ancora concluso il relativo accordo, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'espressa volontà di rinuncia alla medesima procedura[24]. Tale rinuncia, come specificato nella Circolare n. 28/E/2020, riguarda la procedura di *Patent Box* nella sua interezza, escludendo l'ipotesi di rinuncia parziale, ovvero limitata ad alcuni beni immateriali.

Tale previsione parrebbe eccessivamente stingente per quei contribuenti che rientravano nella casistica di *ruling* obbligatorio e che abbiano presentato istanza per numerosi beni con profili di complessità differenti senza raggiungere ancora un accordo. In questo caso, ipotizzando che per una minima parte dei beni immateriali il contribuente abbia proposto all'Agenzia delle Entrate di individuare il contributo economico attraverso l'applicazione di un metodo alternativo al CUP o al *Profit Split*, mentre per la restante parte dei beni abbia prospettato l'applicazione dei sopra citati metodi "classici", la possibilità di rinunciare parzialmente al *ruling* garantirebbe una sostanziale e legittima semplificazione, permettendo al contribuente di attivare la procedura di *ruling* esclusivamente in relazione ai beni immateriali per i quali si intenda utilizzare metodi valutativi alternativi[25].

Il set documentale, così come definito dall'art. 2 Provvedimento n. 658445/2019 (cui si rimanda per approfondimenti), svolge una duplice funzione:

- nel caso di utilizzo diretto dell'*intangibile* costituisce *conditio sine qua non* per l'accesso al nuovo regime di autoliquidazione OD, consentendo di autoliquidare il beneficio in alternativa all'attivazione del *ruling*;
- nelle altre ipotesi di utilizzo dei beni, costituisce la condizione che permette di godere dell'esimente sanzionatoria (ai fini amministrativi[26]), qualora il set sia ritenuto idoneo dai verificatori.

[24] Nell'ipotesi in cui un contribuente abbia optato per il regime di *Patent Box*, inviando istanza di *ruling* per il periodo 2017-2022, e tale *ruling* non sia giunto a conclusione, egli potrà rinunciare all'accordo entro il termine di presentazione del Modello Redditi 2020, beneficiando dell'opzione OD anche in relazione ai periodi d'imposta 2017 e 2018, autoliquidando il beneficio nel Modello Redditi 2020. Di converso, qualora il contribuente decida di rinunciare alle procedure di *Patent Box* attivate successivamente all'entrata in vigore del D.L. Crescita, tale contribuente potrà optare per il Regime di autoliquidazione OD a partire dal periodo di imposta in cui ha deciso di rinunciare alla procedura. Dunque, se una società esercita l'opzione PB dal 2019 al 2023 presentando istanza di *ruling*, e, nel corso del 2021, a procedimento ancora in corso, opta per la rinuncia al *ruling* con passaggio al regime OD, è precluso il beneficio agevolativo per gli anni 2019 e 2020, avendo l'opzione OD efficacia a partire dall'anno 2021.

[25] Osservazione promossa durante la consultazione pubblica allo schema di Circolare dell'Agenzia delle Entrate da parte dello Studio Legale e Fiscale Tremonti, Romagnoli, Piccardi e Associati che proponeva, al par. 5.2 della Circolare di esprimersi prevedendo la revoca integrale della procedura di *ruling* in corso nei soli casi in cui il contribuente avesse richiesto l'agevolazione di un unico bene immateriale, oppure di più beni immateriali legati dal cd. "vincolo di complementarità" determinando dunque l'insorgenza di un unico bene immateriale. Nel caso in cui invece il contribuente avesse richiesto l'agevolazione per più beni immateriali (in via autonoma), la rinuncia alla procedura di *ruling* andrebbe garantita anche limitatamente a specifici beni immateriali.

[26] Consentendo di disapplicare le sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 1, comma 2, del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 471/1997.

Possono godere dell'esimente sanzionatoria anche quei contribuenti che abbiano, in esercizi precedenti all'entrata in vigore della novella disciplina, già legittimamente autoliquidato il beneficio in dichiarazione con riferimento a tali esercizi precedenti[27].

Il Provvedimento direttoriale permette, inoltre, la predisposizione di ulteriore documentazione facoltativa a integrazione del set documentale che possa essere utile al riscontro, da parte dei verificatori, della corretta determinazione della quota di reddito esclusa, con riferimento ai criteri di costruzione del *nexus ratio* e alle modalità di tracciatura dei costi di R&S.

La Circolare n. 28/E/2020 specifica che "[l]addove [...] il Contribuente si avvalga di tale facoltà [...] può godere dell'esimente sanzionatoria in caso di rettifica del quantum agevolabile che scaturisca dalla rideterminazione del predetto rapporto".

Tuttavia, la Circolare nulla dice in merito alla possibilità che anche i contribuenti che abbiano concluso un accordo di *ruling* per il *Patent Box* possano avvalersi dell'esimente sanzionatoria, qualora predispongano la documentazione idonea a consentire la ricostruzione del *nexus ratio*[28].

IX. Conclusioni

Le recenti modifiche al regime di *Patent Box* hanno sicuramente il lodevole fine di semplificare e rendere più celere la fruizione del beneficio, superando le criticità connesse alla tempistica delle procedure amministrative volte alla sottoscrizione di un accordo di *ruling*.

L'importante funzione rivestita dal set informativo e il rimando del confronto con l'Agenzia delle Entrate ad una successiva fase di controllo rivelano come si stia cercando mettere in piedi un sistema che vada sempre più nella direzione di una *cooperative compliance* a discapito di controlli pervasivi effettuati *ex ante*.

La strada che si sta tracciando, anche con riferimento al recente Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 360494 in materia di prezzi di trasferimento che stabilisce i nuovi requisiti per l'accesso al regime premiale di *penalty protection*, proseguirà sicuramente nel futuro prossimo, con l'obiettivo di creare un "ecosistema" *win-win* in cui sia contribuente che Agenzia delle Entrate potranno trarne i benefici.

Benefici che dal lato del contribuente potrebbero tradursi, con riferimento alla disciplina del *Patent Box*, nell'estensione del regime dell'esimente sanzionatoria non solo ai fini amministrativi, ma anche a quelli penal-tributari.

[27] A condizione che essi predispongano la documentazione richiesta in relazione agli esercizi pregressi e ne comunichino il possesso all'Agenzia delle Entrate anteriormente alla formale conoscenza dell'avvio di attività di controllo in materia di *Patent Box*.

[28] MAURO SEBASTIANELLI, *Patent Box: nuove possibilità di autoliquidazione e set documentale per beneficiare della penalty protection*, in: *La gestione straordinaria delle imprese 2020*, p. 31.