

Patent Box: la disciplina italiana alla luce dei chiarimenti della Circolare n. 28/E del 29 ottobre 2020

Una ricostruzione della attuale normativa italiana e delle novità recentemente introdotte



Gian Luca Nieddu
Dottore Commercialista,
Partner – Hager & Partners, Milano



Gianfranco Dolci
Dottore Commercialista,
Associate – Hager & Partners, Milano

La Circolare n. 28/E del 29 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti indicazioni circa le nuove modalità di fruizione del beneficio Patent Box, introdotte dall'art. 4 D.L. n. 34/2019 (cd. Decreto Crescita) e disciplinate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019, prot. 658445. Partendo da una descrizione del regime Patent Box in vigore prima delle novità introdotte dal Decreto Crescita, verranno successivamente descritte le possibilità che il nuovo regime di "autoliquidazione" offre alle imprese che presentano i requisiti per poterne beneficiare. Verranno quindi sintetizzati i chiarimenti contenuti nella Circolare 28/E del 2020. In chiusura si forniranno, infine, alcune considerazioni di carattere pratico. L'intento del presente contributo è dunque quello di restituire una visione d'insieme della normativa Patent Box oggi esistente in Italia.

Attraverso questo regime i soggetti interessati, possono ottenere una detassazione parziale ai fini IRES (Imposta sul reddito delle società) e IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) nella misura del 50% del reddito derivante dall'utilizzo diretto e indiretto di alcune tipologie di beni intangibili. Tale detassazione è stata in realtà garantita nella misura del 30% per il primo anno di introduzione (Patent Box 2015), del 40% per il 2016 mentre ha raggiunto la soglia attuale (pari appunto al 50%) a partire dal 2017.

Inoltre, le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali indicati nell'art. 6 del Decreto Patent Box^[2] non concorrono alla formazione del reddito complessivo in quanto escluse, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito in attività di ricerca e sviluppo (R&S) finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali indicati nel medesimo art. 6.

Per l'accesso al regime opzionale, requisito fondamentale è che l'impresa svolga attività di R&S finalizzata alla produzione di beni agevolabili direttamente o tramite contratti di ricerca stipulati con altre società, enti di ricerca, università.

Quanto a un'identificazione dei beni agevolabili, il comma 39 della Legge di Stabilità conteneva originariamente una definizione più ampia di quella attuale, comprendendo i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili. Solo più tardi, il D.L. n. 50/2017, all'art. 56, approvato il 15 giugno 2017 in via definitiva, ha escluso i marchi di impresa dal regime Patent Box, ma solo per le opzioni esercitate dal 1° gennaio 2017.

^[2] Per "Decreto Patent Box" o "Decreto attuativo" si intende il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017 che ha recepito le novità del D.L. n. 50/2017. Tale Decreto ha sostituito il previgente Decreto Ministeriale (D.M.) del 30 luglio 2015 recante disposizioni di attuazione dell'art. 1, commi da 37 a 45, L. n. 190/2014.

I. Il regime Patent Box	210
II. Le modalità di accesso al regime.....	211
III. La determinazione del reddito agevolabile	211
IV. La procedura di ruling	211
V. Il Decreto Crescita e le modifiche al Patent Box	212
VI. I chiarimenti forniti dalla Circolare n. 28/E del 29 Ottobre 2020	212
VII. Conclusioni	213

I. Il regime Patent Box

Il regime "Patent Box" è stato introdotto in Italia dalla Legge (L.) n. 190/2014, n. 190, art. 1 commi da 37 a 45, anche chiamata "Legge di Stabilità 2015"^[1]. Come noto, si tratta, di una tassazione agevolata del reddito derivante dall'utilizzo di alcuni specifici beni immateriali.

^[1] L. n. 190/2014 modificata dal Decreto Legge (D.L.) del 24 gennaio 2015 (cd. *Investment compact*, convertito con modificazioni nella L. n. 33/2015) e successivamente dal D.L. n. 50/2017 convertito con modificazioni dalla L. n. 96/2017.

A partire da tale data e secondo quanto contenuto nell'art. 6 D.M. del 28 novembre 2017 (che ha recepito le modifiche introdotte dal citato D.L. n. 50/2017), quindi, nei beni immateriali oggetto dell'agevolazione vi rientrano:

- a) *software* protetto da *copyright*;
- b) brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- 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 complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

Tale intervento è stato necessario al fine di allineare la disciplina italiana a quella indicata dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) (*Action 5 del Base Erosion and Profit Shifting [BEPS]*), soprattutto per cercare di evitare che le differenze di applicazione messe in atto dai diversi Paesi europei provocassero degli effetti distorsivi tali da generare una concorrenza fiscale dannosa.

II. Le modalità di accesso al regime

Ai sensi dell'art. 1, comma 37, Legge di Stabilità, l'adesione al regime agevolativo *Patent Box* avviene, innanzitutto, mediante l'esercizio dell'opzione: "i soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 38 a 45. L'opzione ha durata per cinque esercizi sociali ed è irrevocabile e rinnovabile". Tale regime si caratterizza, quindi, per i seguenti aspetti: (i) è su base opzionale, (ii) prevede un obbligo di permanenza quinquennale ed è (iii) rinnovabile.

L'art. 4, comma 2, Decreto attuativo stabilisce inoltre che:

- a) per i primi due periodi di imposta successivi a quello del 31 dicembre 2014, l'opzione doveva essere comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità e i termini indicati nel Provvedimento del 10 novembre 2015 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate;
- b) a decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2014, quindi dal 2017, l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.

III. La determinazione del reddito agevolabile

L'art. 7 Decreto *Patent Box* del 28 novembre 2017^[3] stabilisce le modalità di determinazione del reddito agevolabile ascrivibile all'utilizzo dei beni immateriali oggetto di incentivazione, distinguendo l'utilizzo diretto dalla concessione in uso.

In caso di utilizzo diretto, il comma 3 del citato art. 7 stabilisce che sia necessario determinare il contributo economico fornito da ciascun bene materiale oggetto di agevolazione al reddito complessivo (o perdita) realizzato nell'ambito dell'attività di impresa. In particolare, i criteri e i metodi di determinazione del contributo economico al reddito di impresa sono stabiliti mediante l'accordo preventivo (*ruling*) con l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973.

Diversamente in caso di utilizzo indiretto (concessione in uso) del bene intangibile il comma 2 dell'art. 7 Decreto *Patent Box* dispone che il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi diretti ed indiretti ad essi connessi. Qualora il reddito agevolabile derivi dalla concessione in uso dei beni immateriali a terze parti indipendenti, non è possibile attivare la procedura di accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate. In caso invece di concessione del diritto di utilizzo del bene immateriale a parti correlate estere, nell'ambito di operazioni di cui all'art. 110 comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), al contribuente è concessa facoltà di attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo ai sensi dell'art. 31-ter D.P.R. n. 600/1973. Trattasi però di mera facoltà e non di obbligo.

IV. La procedura di ruling

Per avviare la procedura di *ruling*, i soggetti titolari di reddito d'impresa devono inviare all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza in carta libera, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero consegnata direttamente al medesimo ufficio. In entrambi i casi, copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti su supporto elettronico.

Precise indicazioni circa il contenuto specifico dell'istanza sono contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278 del 1° dicembre 2015. Inoltre in data 6 maggio 2016, mediante apposito Provvedimento è stato individuato l'Ufficio competente alla gestione delle istanze di accesso alla procedura di *Patent Box*.

^[3] Art. 7. Tipologie di utilizzo agevolabili. "1. Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione: (i) la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6; (ii) l'uso diretto dei beni immateriali di cui all'art. 6, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso. 2. Nel caso di cui al comma 1, lettera (i) il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi. 3. Nel caso di cui al comma 1, lettera (ii), è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita. 4. L'opzione ha ad oggetto anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali di cui all'articolo 6 e per violazione dei diritti sugli stessi beni".

Al fine di consentire una gestione più efficiente degli accordi, è stato stabilito che:

- alle Direzioni Regionali, competesse la gestione delle istanze presentate dalle imprese che hanno un volume d'affari ovvero un ammontare dei ricavi inferiore a 300 mio. di euro;
- mentre alla Direzione Centrale Accertamento, Settore internazionale, Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali, la competenza per le istanze presentate dalle imprese che, indipendentemente dal domicilio fiscale, hanno un volume d'affari ovvero un ammontare dei ricavi pari o superiore a 300 mio. di euro.

Una volta presentata l'istanza, dunque, il primo compito dell'Amministrazione finanziaria consiste nell'esaminare la documentazione trasmessa verificando, in primo luogo, il contenuto minimo essenziale delle istanze presentate. Se la verifica si conclude positivamente, la società è ammessa alla fase successiva: quella della negoziazione.

La fase di negoziazione dell'accordo preventivo sul *Patent Box* inizia solitamente con un invito da parte degli Uffici dell'Agenzia al contribuente a produrre documentazione aggiuntiva. Di ogni attività svolta in contraddittorio deve essere redatto processo verbale, copia del quale deve essere rilasciata al soggetto istante.

La procedura di *ruling* si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo tra l'Agenzia delle Entrate ed il legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa, nel quale sono definiti i metodi ed i criteri di calcolo dell'agevolazione, a seconda che si tratti di utilizzo diretto dei beni agevolati, di redditi derivanti dall'utilizzo di tali beni attinenti a operazioni con parti correlate, o che derivano da plusvalenze derivanti da operazioni infragruppo. I criteri con cui viene individuato il contributo economico devono essere determinati sulla base degli *standard* internazionali elaborati dall'OCSE. L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi.

V. Il Decreto Crescita e le modifiche al Patent Box

Il Decreto Crescita^[4] ha introdotto importanti novità con riferimento dell'agevolazione *Patent Box*, prevedendo che tutti i contribuenti possano procedere a liquidare autonomamente l'agevolazione. Infatti, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data della sua entrata in vigore (1° maggio 2019), i titolari di reddito di impresa che optano per il regime agevolativo possono scegliere, in alternativa alla procedura di *ruling* di cui all'art. 31-ter D.P.R. n. 600/1973, di determinare autonomamente e dichiarare il reddito agevolabile, indicando le informazioni necessarie alla sua determinazione in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto dal Provvedimento del 30 luglio 2019 dall'Agenzia delle Entrate. La predisposizione di tale documentazione permette inoltre,

in caso di rettifica del reddito escluso dal concorso alla formazione del reddito d'impresa, la non applicazione della sanzione dal 90% al 180% prevista per l'infedele dichiarazione.

Tale nuova modalità alternativa di liquidazione si è accompagnata, però, ad una diluizione nel tempo dell'agevolazione, sia "a regime", sia nel caso di abbandono delle procedure di *ruling* in corso^[5].

Il contribuente è, quindi, chiamato ad attenta analisi di convenienza considerando, da un lato, la maggiore speditezza della procedura di liquidazione prevista dal Decreto Crescita, ma la diluizione in tre *tranche* annuali di pari importo e, dall'altro, le "normali" modalità di recupero previste (che consentono invece il recupero integrale in una unica soluzione) a fronte di tempistiche ancora troppo lunghe per il raggiungimento dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate.

VI. I chiarimenti forniti dalla Circolare n. 28/E del 29 Ottobre 2020

Innanzitutto la Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate ribadisce l'obiettivo della norma che è quello di facilitare e rendere più celere la fruizione del *Patent Box* da parte del contribuente. Questo obiettivo viene perseguito rinviando alla eventuale fase di controllo il confronto con l'Amministrazione finanziaria. In precedenza, come già ricordato, la necessità di determinare il reddito agevolabile attraverso l'istituto del *ruling* (nei casi di utilizzo diretto del bene immateriale) rendeva necessario addivenire ad un accordo con l'Amministrazione finanziaria prima di poter beneficiare del regime agevolativo. Questo ha portato le imprese ad attese molto lunghe prima di poter effettivamente godere della detassazione richiesta. In rarissimi casi si è altresì verificata la situazione in cui il quinquennio di validità dell'accordo sia trascorso senza che l'Ufficio competente riuscisse a formulare una proposta di accordo. A tal proposito è il caso di ricordare che, come stabilito dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° maggio 2015, n. 154278, l'impresa può presentare istanza di rinnovo dei termini dell'accordo stesso all'Ufficio almeno 90 giorni prima della scadenza dell'accordo preventivo, a pena di decadenza della facoltà di chiederne il rinnovo. Non avendo però avuto la possibilità di concludere l'accordo nel limite dei cinque anni, si è presentata la questione di come gestire il rinnovo. Nel caso specifico appena citato, l'Ufficio ha inviato comunicazione ufficiale al contribuente stabilendo che la società avrebbe avuto 30 giorni di tempo a partire dalla data di sottoscrizione dell'accordo per presentare istanza di rinnovo dell'accordo.

Ulteriore novità introdotta dal Decreto Crescita è la previsione di un meccanismo premiale, mutuato dalla disciplina sui prezzi di trasferimento che introduce un'esimente sul fronte sanzionatorio purché il contribuente abbia predisposto un idoneo corredo informativo.

[5] Ci si riferisce alla possibilità concessa dal nuovo regime (cfr. punto 7 Provvedimento) di fruire del regime di autoliquidazione per coloro che abbiano una procedura di *Patent Box* in corso, riferibile ad esercizi antecedenti a quello di entrata in vigore del Decreto Crescita, purché non sia stato concluso il relativo accordo.

[4] Art. 4 D.L. n. 34/2019 convertito con modificazioni dalla L. n. 58/2019.

La predisposizione di tale documentazione costituisce quindi una condizione necessaria per l'accesso al nuovo Regime di autoliquidazione OD (Oneri Documentali) nell'ipotesi di utilizzo diretto del bene, mentre in tutte le altre ipotesi di utilizzo non costituisce una condizione necessaria, ma la condizione per godere dell'esimente sanzionatoria. Inoltre, in caso di utilizzo diretto del bene, la modalità di fruizione dell'agevolazione dovrà essere frazionata in tre anni, mentre nei casi di utilizzo indiretto del bene agevolabile o di realizzo di plusvalenze, la fruizione avviene integralmente in un anno.

A tal proposito la Circolare n. 28/E sottolinea come il nuovo regime completi la disciplina di *Patent Box* senza assorbita: infatti, la possibilità (in caso di utilizzo indiretto) di autoliquidare il beneficio in un'unica soluzione anziché tripartirla deve essere vista come l'innesto del regime "premier" sulla normativa previgente.

Quanto al requisito soggettivo, viene specificato che possono accedere al nuovo regime i soggetti che abbiano esercitato un'opzione PB (*Patent Box*) per l'utilizzo diretto del bene immateriale, valida per il periodo di imposta per il quale intendano fruire del regime di autoliquidazione. L'esistenza di una valida opzione PB è, quindi, presupposto necessario per l'esercizio dell'opzione OD. Le due opzioni, entrambe irrevocabili e rinnovabili hanno però diversa durata: mentre l'opzione PB ha durata quinquennale, l'opzione OD una durata annuale.

Un ulteriore aspetto da valutare con grande attenzione è la tempistica per effettuare la comunicazione dell'opzione. L'opzione OD deve infatti essere comunicata entro il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione o nel maggior termine di 90 giorni, in caso di dichiarazione tardiva.

Esiste poi la possibilità di comunicare l'opzione OD tardivamente, purché vengano rispettate le condizioni previste dall'articolo 2, comma 1, D.L. n. 16/2012 (cd. remissione *in bonis*).

Quanto al primo periodo di applicazione della nuova disciplina, l'art. 4 Decreto Crescita stabilisce che si possa applicare "a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". Pertanto, per le società con esercizio sociale coincidente con l'anno sociale, il primo esercizio di applicazione è l'anno 2019.

La Circolare n. 28/E si occupa anche specificare che, come stabilito al punto 7 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 Luglio 2019^[6], è possibile fruire del regime di autoliquidazione OD anche per periodi antecedenti a quelli di entrata in vigore del Decreto Crescita

purché esista (per tali periodi) una procedura di *Patent Box* ancora pendente.

Un'interessante possibilità da prendere in considerazione è sicuramente quella offerta ai 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 del Decreto Crescita. A tale platea è, infatti, data la possibilità di godere dell'esimente sanzionatoria. Si tratta ovviamente di quelle società che, in virtù della concessione in uso a terzi soggetti dei propri beni immateriali o della vendita degli stessi ottenendo una plusvalenza detassabile, hanno potuto beneficiare della normativa *Patent Box* senza dover ricorrere al *ruling* obbligatorio.

L'esimente sanzionatoria in questi casi può essere rilevante soprattutto nel caso in cui possa essere applicata anche al "nexus ratio". A tal proposito la Circolare n. 28/E ha chiarito che "l'esplicitazione degli elementi costitutivi del rapporto di nexus e delle modalità di tracciatura e rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo, non si configura come un'informazione di tipo obbligatorio" (ai fini della documentazione). "Laddove, tuttavia, il Contribuente [...] ponga gli addetti al controllo in grado di riscontrare la corretta costruzione del rapporto di nexus, può godere dell'esimente sanzionatoria, in caso di rettifica del quantum agevolabile che scaturisca dalla rideterminazione del predetto rapporto".

Un ulteriore rilevante aspetto di tutta la procedura è la necessità di apporre sulla documentazione la marca temporale, al fine di conferire data certa ai documenti posti alla base della procedura di autoliquidazione. La firma elettronica con marca temporale che suggella la predisposizione della documentazione dovrà inoltre essere apposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui si riferisce l'autoliquidazione OD (o nel maggior termine di 90 giorni nel caso di dichiarazione tardiva). La Circolare n. 28/E a tal proposito sancisce che la tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad essenza della stessa: gli effetti di tale irregolarità sono il conseguente recupero integrale dell'agevolazione e applicazione di sanzioni ed interessi.

Oltre alla tardiva apposizione della firma elettronica, vi sono due ulteriori casistiche che possono portare al recupero integrale dell'agevolazione e all'applicazione di sanzioni ed interessi: si tratta dei casi di "totale assenza della documentazione" e di "non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita". La Circolare n. 28/E a tal proposito fornisce interessanti delucidazioni sugli elementi di fatto che possono portare ad integrare le due casistiche.

VII. Conclusioni

Alla luce delle modifiche introdotte dal Decreto Crescita il regime *Patent Box* si presenta sicuramente ancor più interessante per le imprese che presentano i requisiti di accesso. Tuttavia, è bene valutare con attenzione i possibili scenari che si possono profilare in capo a ciascun soggetto

[6] Punto 7 Rinuncia alla procedura *Patent Box*: "7.1 Coloro che abbiano in corso una procedura di *Patent Box* alla data di entrata in vigore del Decreto Crescita possono esercitare l'opzione di cui al punto 1.1 del presente provvedimento, 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".

prima di decidere la condotta da adottare. Per quanto riguarda ad es. le società che ricadono nella casistica dell'utilizzo "diretto" del bene intangibile, alcune valutazioni possono essere le seguenti:

- con riferimento alla possibilità di affrontare un *ruling* e sottostare alle tempistiche necessarie per sottoscrivere un accordo, ma al contempo poter beneficiare dell'intero beneficio fiscale spettante in un'unica soluzione annuale. Ovviamente, l'anno di sottoscrizione dell'accordo, il contribuente potrà effettuare una variazione in diminuzione per tutte le annualità trascorse e coperte dall'accordo. Ad es., nel caso in cui il contribuente abbia concluso un accordo (quinquennale) nel corso del terzo anno, avrà la possibilità di beneficiare in un'unica soluzione del beneficio spettante per i primi due anni. Differentemente, nel caso in cui il contribuente dovesse scegliere di optare per il regime di autoliquidazione OD, allora sin dalla dichiarazione dei redditi riferita al primo periodo di imposta per cui richiede l'agevolazione, potrà operare una variazione in diminuzione pari però a 1/3 del beneficio spettante. Gli altri 2/3 verranno "recuperati" nelle due annualità successive;
- oltre all'aspetto "temporale" il contribuente dovrà anche valutare la possibilità che, in caso di autoliquidazione, un successivo controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate possa "rideterminare" il beneficio spettante. Nel caso in cui il beneficio riconosciuto fosse inferiore a quanto già autoliquidato, si troverebbe nella condizione di dover "restituire" la differenza di imposta (qualora gli oneri documentali predisposti fossero idonei a garantire la disapplicazione delle sanzioni) e degli interessi. In caso di differenze "rilevanti" potrebbe, quindi, sorgere un problema di liquidità. Oppure, in caso di documentazione non sufficiente, si troverebbe nella condizione di dover corrispondere anche la sanzione prevista per infedele dichiarazione. Il *ruling* invece permette di beneficiare delle variazioni in diminuzione della base imponibile solo dopo aver raggiunto un accordo con l'Amministrazione finanziaria e, pertanto, limita di molto il rischio di una successiva rideterminazione del beneficio spettante. In casi particolarmente complessi, dove la determinazione del contributo si basa su valutazioni molto tecniche e dove differenti valutazioni possono portare a risultati molto differenti, assume il carattere di maggior prudenza prendere in considerazione la procedura di *ruling* almeno per il primo quinquennio. Questo potrebbe portare a un iniziale confronto con l'Amministrazione finanziaria e costituire una base di partenza per gli anni successivi al quinto, per i quali si potrebbe invece optare per il regime dell'autoliquidazione;
- ulteriori considerazioni possono poi essere svolte circa le modalità di recupero del beneficio fiscale una volta concluso l'accordo con l'Ufficio. In tal caso, come già anticipato, il contribuente potrebbe trovarsi nella condizione di dover "recuperare" il beneficio relativo a più annualità. Egli avrà, dunque, le seguenti possibilità: nel primo caso il contribuente può indicare la quota di reddito agevolabile interamente nella dichiarazione dei redditi relativa al

periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*, in alternativa ha la possibilità di presentare istanza di rimborso o una dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, se ne ricorrono i termini di legge.

Diversamente, per quanto riguarda le società che ricadono nella casistica dell'utilizzo "indiretto" e per le quali è precluso l'accesso al *ruling* (a meno che ricadano nella casistica delle operazioni *ex art. 110 comma 7 TUIR*) è possibile condividere le seguenti considerazioni:

- sulla possibilità di voler estendere la "*penalty protection*" alla determinazione del *nexus ratio* attraverso l'adesione al regime OD e alla predisposizione delle opportune memorie. Infatti, la determinazione del *nexus*, in taluni casi, potrebbe rappresentare un terreno di confronto con l'Amministrazione finanziaria in caso di verifica;
- sulla possibilità di estendere o meno il regime della "*penalty protection*" anche ad annualità precedenti il 2019.

Un'ultima riflessione di carattere generale. Sicuramente, la predisposizione degli oneri documentali entro la data di presentazione della dichiarazione con apposizione di firma elettronica e marca temporale, pur rappresentando una interessante possibilità per le imprese, porterà anche un incremento di "lavoro" concentrato in un periodo dell'anno già carico di adempimenti.

In tale periodo, infatti, oltre alla predisposizione del Modello Unico "Società di Capitali", alcuni contribuenti soprattutto, potrebbero dover dedicare le proprie attenzioni anche ad altri specifici adempimenti. Si pensi ad es. alle società multinazionali impegnate nella predisposizione della documentazione ai fini *Transfer Pricing*, il cui contenuto e le cui modalità di presentazione sono state oggetto di recentissime modifiche (Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020, prot. 0360494)^[7].

In particolare, fin dal prossimo periodo di imposta, le società multinazionali saranno obbligate (similmente per quanto accade per la documentazione OD ai fini *Patent Box*) a firmare elettronicamente i documenti predisposti e ad apporre marca temporale, sempre entro la data di presentazione della Dichiarazione.

Interessante sarà, quindi, testare nella pratica se le novità introdotte troveranno concreto riscontro e apprezzamento o se la necessità di predisporre (annualmente) idonea documentazione in un periodo dell'anno già "caldo" ne limiterà l'*appeal*.

[7] In attuazione della disciplina di cui all'art. 1, comma 6, e all'art. 2, comma 4-ter, del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 471/1997 e al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018.