



Studio BPV & Partners S.R.L. - STP
Dottori Commercialisti e Revisori Legali dei Conti

Partners

Dott. Michele Pelizzari
Dott. Alberto Visioli
Dott. Gabriele Bonatti

Collaboratori

Dott.ssa Patrizia Arleo
Dott.ssa Beatrice Arduini
Dott.ssa Caterina Visioli

Circolari per la clientela

Viale Antonio Bizzozzero 5 - 43123 Parma
Tel. 0521/969052-964678
Email: segreteria@bpveassociati.it
www.bpveassociati.it



Nuovo Patent box, penalty protection in dichiarazione *Stabilito il contenuto della documentazione*

Con l'approvazione del provvedimento del Direttore dell'agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022, si completa il corpo normativo per la piena attuazione del nuovo regime agevolato cd. "Patent box". In particolare, il testo è importante perché detta i contenuti minimali del documento che permette di beneficiare della cd. "Penalty Protection" ovvero dell'esimente dalla sanzione di infedele dichiarazione, nel caso in cui, a seguito di un accertamento, si effettui il recupero, in tutto o in parte, della maggiorazione dedotta in sede di modello Redditi.

Comunicazione di possesso del documento

La **redazione** del documento nonché il suo **possesso** ufficiale dev'essere segnalato all'interno della **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta per il quale si usufruisce del beneficio fiscale in questione.

Come riportato nel comma 2 del punto 9) del Provvedimento agenzia delle Entrate 15 febbraio 2022, l'omessa segnalazione nel modello Redditi del possesso della documentazione osta alla fruizione della disapplicazione delle sanzioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di rettifica da parte del Fisco.

Prima di addentrarci nella rappresentazione del contenuto del documento, è bene effettuare alcune precisazioni sui **termini di consegna** del medesimo.

Innanzitutto, è necessario distinguere i vari momenti dell'iter di formazione del documento:

- come già descritto, la comunicazione del possesso della documentazione deve avvenire con la presentazione del modello Redditi. Si ricorda che l'opzione per il Patent box ha una durata quinquennale e non è ritrattabile;
- il documento nel suo complesso dev'essere firmato dal legale rappresentante mediante firma elettronica con marca temporale entro lo stesso termine previsto al punto precedente;
- il suddetto documento dev'essere consegnato entro 20 giorni dall'eventuale richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria.

È importante sottolineare che il documento, fermo restando il possesso del contenuto minimale prescritto dalla norma, può essere integrato con **informazioni supplementari o integrative** entro il termine di 7 giorni dalla richiesta fattane da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso in cui le informazioni richieste siano complesse da fornire o di difficile reperibilità, il termine concesso potrà essere ulteriormente allungato.

L'esibizione del documento all'organo accertatore non vincola l'agenzia delle Entrate nella disapplicazione delle sanzioni previste per infedele dichiarazione nel caso in cui, pur essendo il documento formalmente regolare nel contenuto, non permetta e non fornisca *“un'informazione chiara e completa e conforme alle disposizioni contenute nel presente provvedimento”*.

In sostanza, il documento deve quanto meno permettere all'Amministrazione finanziaria di estrapolare dalla relazione i dati e le informazioni che permettano di verificare la **corretta determinazione della base imponibile** sulla quale calcolare la maggiorazione del 110% dei costi sostenuti.

È evidente che la totale assenza della documentazione nonché l'omissione della firma elettronica comporta il recupero di tutto il beneficio fiscale spettante.

Inesattezza o incompletezza della documentazione: conseguenze

Identicamente, la **non corrispondenza** al vero di tutta o di parte delle informazioni rappresentate nel documento comporta la **decadenza** dall'agevolazione con, anche in questo caso, il recupero integrale dell'agevolazione concessa.

Viceversa, le **omissioni o inesattezze parziali** che comunque non incidano in modo rilevante nel controllo quanti-qualitativo dell'agevolazione, **non** costituiscono una **causa di decadenza integrale** dell'agevolazione. Si pensi a tutti i rinvii interpretativi sulla qualificazione degli investimenti per ricerca e sviluppo che costituiscono (come vedremo in seguito) l'ossatura della maggiorazione del 110% del Patent box. In questo caso, quindi, la Penalty Protection continuerà ad avere i suoi effetti rispetto alla sanzione per dichiarazione infedele.

La forma del documento

Esistono poi una serie di adempimenti da rispettare per la **forma** del documento. Dev'essere naturalmente redatto in italiano, anche se è ammessa la possibilità di

redigere la parte che interessa i rapporti con consociate estere in lingua inglese, nell'ottica di aver ricevuto il contenuto dalle imprese del gruppo in tale lingua.

Il documento dev'essere redatto **per ogni singolo periodo d'imposta** per il quale si chiede l'applicazione della Penalty Protection che può riassumere al suo interno per quell'anno tutti gli asset immateriali che usufruiranno del Patent box.

Il documento e gli eventuali allegati devono essere conservati fino allo scadere dei termini per l'accertamento, così come previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973.

Il contenuto del documento: lineamenti generali

È assolutamente bene precisare che il documento da redigere ha una **struttura fissa e immutabile** in termini di suddivisione per paragrafi e per argomenti che devono essere trattati al suo interno.

Attingendo per analogia dalla Circolare n. 15/E del 26 novembre 2021 (concernente la documentazione da redigere e conservare a supporto del Transfer pricing) si precisa che *“la struttura del Provvedimento nonché la relativa titolazione e numerazione deve intendersi non modificabile, salvo modifiche parziali ed integrazioni che non comportino una modifica sostanziale delle informazioni richieste dal Provvedimento e che siano strettamente necessarie per una migliore intelligibilità del documento”*.

Il documento è suddiviso in **due Sezioni** (A e B) al cui interno sono presenti dei paragrafi (cfr Tabella sottostante).

La Circolare n. 28/E del 29 ottobre 2020 ha illustrato l'obbligo documentale relativamente al precedente Provvedimento direttoriale del Patent box del 30 luglio 2019, illustrandone le motivazioni sottostanti alla suddivisione in due sezioni del documento stesso.

La prima Sezione (la A) ha *“la finalità di fornire all'Amministrazione finanziaria, nel corso delle attività di accesso, ispezione, verifica o di altra attività di controllo, gli elementi conoscitivi necessari per comprendere il contesto organizzativo, funzionale e di rischio del Contribuente”*.

Queste informazioni contenute nella Sezione A hanno l'obiettivo *“di ricostruire la complessiva coerenza e correttezza del processo seguito dal Contribuente per individuare, isolare e valorizzare, nell'ambito dell'attività di impresa, i beni immateriali”*.

Viceversa *“la Sezione B contiene informazioni di tipo contabile e fiscale necessarie per consentire il riscontro della corretta qualificazione del beneficio espresso come variazione in diminuzione nei modelli dichiarativi”*.

| Struttura del documento per la Penalty Protection | |
|---|--|
| Sezione | Paragrafi |
| A | Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari |
| A | Attività rilevanti, natura di investitore ed eventuale attività svolta con imprese associate |
| A | Attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti |
| A | Modello organizzativo dell'impresa |
| A | Relazione tecnica |
| A | Funzioni, rischi e beni dell'impresa |
| B | Spese agevolabili sostenute in riferimento a ciascun bene immateriale |
| B | Costo del personale impiegato in attività rilevanti |
| B | Costi promiscui |
| B | Individuazione delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente riferibili ai beni immateriali oggetto di agevolazione |

Molto esplicitamente la Circolare n. 28/E ricorda che *“i contenuti delle informazioni devono desumersi, quindi, dal titolo dei paragrafi e dalle descrizioni apposte”* nel Provvedimento Direttoriale.

Di seguito, per ogni singolo paragrafo, si propone il contenuto minimale da riportare all'interno.

| Contenuto minimale del documento |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari: è sufficiente l'inserimento di uno o più organigrammi che rappresentino la struttura della società a livello partecipativo e/o di |

gruppo. Nel caso in cui si fossero realizzate delle operazioni straordinarie è necessario darne evidenza. Nelle operazioni straordinarie sono da ricomprendere anche le eventuali compravendite di beni immateriali che sono oggetto dell'agevolazione;

- **Attività rilevanti, natura di investitore ed eventuale attività svolta con imprese associate:** in prima battuta, il documento deve fornire l'indicazione del *"soggetto che sia il titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili"*. Punto focale di questo paragrafo, è l'elencazione delle attività di ricerca e sviluppo svolte con l'indicazione anche delle funzioni svolte dall'impresa nell'ambito dei diversi progetti e dei rapporti intrattenuti con eventuali imprese associate;
- **Attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti:** in tale punto della relazione, è necessario riassumere le attività svolte *extra muros* dall'impresa relativamente ai beni intangibili con una descrizione dettagliata dei contratti sottoscritti. In particolare, è necessario rappresentare, in modo puntuale, come le parti dei contratti per R&S suddividano o abbiano suddiviso il rischio di insuccesso dell'attività svolta o da svolgere;
- **Modello organizzativo dell'impresa:** forse uno dei punti più impegnativi del documento. Infatti, è necessario tramite schede e organigrammi rappresentare in modo analitico le diverse articolazioni dell'impresa con l'indicazione, all'interno delle stesse articolazioni dei responsabili, nonché del personale funzionalmente addetto e delle risorse monetarie a disposizione (a consuntivo o budgetizzato). Tutte queste informazioni, se fornite tramite organigrammi, dovranno, poi, essere adeguatamente descritte;
- **Relazione tecnica:** come già ampiamente rappresentato, il nuovo Patent box è strutturalmente il naturale complemento all'altra agevolazione ovvero il credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo. Stante questo indissolubile legame, la relazione tecnica ricalca quanto prescritto dalla norma ancillare sulle spese per R&S, dove, oltre alla descrizione delle attività svolte per il conseguimento del bene immateriale, è necessario descrivere quali incertezze e quali novità si volessero perseguire con gli investimenti sostenuti nell'ambito dei diversi progetti di R&S. Tale relazione tecnica dev'essere sottoscritta dal responsabile del singolo progetto o della funzione dipartimentale di R&S e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa richiedente la Penalty Protection. Le due firme devono essere apposte in autocertificazione di cui al Dpr 445/2000;

- **Funzioni, rischi e beni dell'impresa:** il paragrafo è dedicato ai beni immateriali, anche se il titolo non ne rappresenta correttamente il contenuto. Dal Provvedimento Direttoriale si evince che, in realtà, in questo punto del documento, devono essere descritti gli utilizzi nonché gli impieghi dei beni immateriali di cui si chiede l'agevolazione in questione. Nel caso in cui, il bene sia concesso in utilizzo a terzi, è necessario specificare se l'impresa utilizzatrice sia appartenente o riferibile all'impresa che abbia realizzato l'intangibile nonché dev'essere allegato il contratto di concessione dell'asset;
- **Spese agevolabili sostenute in riferimento a ciascun bene immateriale:** anche in questo caso, le informazioni richieste sono speculari a quanto già rilevato sia in contabilità sia nella documentazione a supporto del credito d'imposta per R&S. Infatti, si richiedono le schede da cui si evincano gli investimenti sostenuti direttamente o indirettamente in relazione all'attività di sviluppo dell'intangibile nonché il criterio (specie per le spese indirette) di allocazione degli investimenti all'interno del progetto di ricerca. Inoltre, è richiesta una minuziosa attività di riconciliazione contabile, partendo dalla contabilità analitica o gestionale unitamente alle schede di mastro per arrivare al bilancio di verifica. Il ciclo di riconciliazione si conclude con un'ulteriore attività di collegamento fra il bilancio di verifica e il bilancio depositato al Registro delle imprese dove dovrà emergere il collegamento fra quanto riportato nel bilancio di verifica e il bilancio presente nel Registro delle imprese. I due successivi paragrafi che andremo a commentare sono un'ulteriore specifica richiesta dall'agenzia delle Entrate che scaturisce dalle schede contabili o gestionali degli investimenti in R&S;
- **Costo del personale impiegato in attività rilevanti:** rispetto al costo del personale impiegato nelle attività rilevanti, è necessario anche documentare le stesse, allegando i fogli presenze nominativi dove saranno riportate le ore "lavorate" nell'ambito del progetto. Questa ulteriore documentazione dovrà essere firmata dal responsabile di progetto unitamente al rappresentante legale, sempre con le modalità previste per l'autocertificazione. E ancora, sarà necessario allegare, in sostanza, i curriculum vitae delle risorse umane impiegate nelle attività rilevanti e quali mansioni abbiano svolto nell'ambito dell'attività di R&S. Come in alcuni precedenti paragrafi, anche questa documentazione è stata predisposta nell'ambito della richiesta dell'agevolazione per R&S;
- **Costi promiscui:** anche in questo caso, il paragrafo è un'ulteriore specifica di quanto richiesto sulle spese agevolabili in relazione a ciascun bene immateriale. In pratica, si chiede tramite autocertificazione di indicare quali

costi abbiamo avuto una destinazione promiscua fra attività rilevanti e non, unitamente al criterio di ripartizione fra le due attività. Fra i costi promiscui vi rientrano i beni, il personale nonché i servizi. Tale documentazione dev'essere autocertificata dal legale rappresentante e, nel solo caso del personale, anche dallo stesso prestatore di lavoro;

- **Individuazione delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente riferibili ai beni immateriali oggetto di agevolazione:** infine, la relazione si conclude con l'abbinamento fra le variazioni di natura fiscale dei beni immateriali agevolati dove la riconciliazione deve avvenire sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini Irap. È importante sottolineare che le rilevazioni delle variazioni fiscali non concernono solo i beni agevolati ma anche i beni complementari all'asset, sempre di natura immateriale.

Il documento "semplificato" per le Pmi

Il contenuto del documento può essere **semplificato** nel caso in cui la società richiedente la Patent box e, quindi, la Penalty Protection sia una **micro** o una **piccola e media impresa**.

Per l'individuazione di queste tipologie di imprese, è possibile ricorrere alle spiegazioni contenute nel paragrafo 7) della Circolare n. 15/E del 26 novembre 2021, in cui si identificano le imprese che possono usufruire di questa importante semplificazione. Le imprese che possono rientrare nella redazione semplificata del documento sono quelle *"che realizzano un volume d'affari o ricavi non superiore a cinquanta milioni di euro per il periodo d'imposta cui si riferisce la documentazione"*.

Attenzione che non possono rientrare in tale semplificazione *"i soggetti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllate da un soggetto non qualificabile come piccola o media impresa"*.

In tal caso, è necessario considerare tutti i soggetti che partecipano nella catena partecipativa del gruppo, al fine di determinare la qualificazione o meno di Pmi, con l'accortezza che nel caso in cui vi siano imprese non residenti *"devono essere utilizzati quale unico parametro di riferimento, i ricavi indicati nei rispettivi bilanci di esercizio individuali, redatti secondo i principi contabili generalmente applicabili nei rispettivi Paesi"*.

Rispetto ai parametri evidenziati (volume d'affari Iva o ricavi da bilancio) è necessario prendere come parametro il più alto dei due nel periodo d'imposta considerato, attestato/certificato dai modelli dichiarativi presentati per quell'anno.

Si segnala, infine, che il documento si suddivide in **due Sezioni** e, in linea generale, i capitoli del medesimo non sono modificabili.

Ai fini della redazione in modalità semplificata, molte informazioni possono essere attinte dalla certificazione contabile prevista per usufruire del credito d'imposta per R&S.

| Struttura del documento "semplificato" per la Penalty Protection | |
|---|--|
| Sezione | Necessari |
| A | Attività rilevanti |
| | Profilazione dell'imprenditore richiedente il PB |
| | Relazione tecnica |
| B | Spese agevolabili sostenute in riferimento a ciascun bene immateriale |
| | Costo del personale impiegato in attività rilevanti |
| | Costi promiscui |
| | Rilevazioni delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente riferibili agli asset agevolati |
| Se presenti | |
| A | Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate |
| | Eventi straordinari connessi all'asset agevolato |
| | Attività svolte con imprese associate |
| | Attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti |
| Non necessari | |

| | |
|----------|--------------------------------------|
| A | Modello organizzativo dell'impresa |
| | Funzioni, rischi e beni dell'impresa |

La semplificazione nella redazione del documento richiede, comunque, che la rappresentazione delle parti qualitative nonché quantitative consenta all'organo di controllo di effettuare le dovute verifiche, attingendo alle informazioni necessarie e opportune.

Tuttavia, si rileva che stante la nuova impostazione del Patent box – che è incentrata sugli investimenti connessi all'ottenimento di un asset immateriale protetto giuridicamente – eventuali omissioni o inesattezze potrebbero essere ricollegabili alla determinazione del credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo.

Pertanto, la qualificazione nonché la quantificazione della natura del costo sostenuto per R&S non può essere sconosciuto rispetto a situazioni di investimenti che abbiano comunque generato asset immateriali oggettivamente protetti da copyright piuttosto che dalla concessione di un brevetto all'impresa che ne abbia il possesso.

Interconnessioni documentali fra Patent box e Transfer pricing

Come si ricorderà, la Penalty Protection è ottenibile **anche** nell'ambito del **Transfer pricing**. Tanto è vero che nel Provvedimento Direttoriale antecedente a questo del 30 luglio 2019, per il Patent box, era prevista la possibilità al punto 2.3) che il contribuente avesse la facoltà *“di operare un mero richiamo alla documentazione già in possesso”* all'agenzia nell'ambito della *“documentazione predisposta ai fini del regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento o nella documentazione esibita nell'ambito della procedura di Patent box”*.

La Circolare n. 28/E del 29 ottobre 2020 al capitolo 7) illustrava proprio questa facoltà dove *“il rinvio dev'essere tale da consentire agli organi di controllo di individuare puntualmente le informazioni corrispondenti a quelle richieste”*.

Ad onor del vero, il nuovo Provvedimento non ripropone tale facoltà ma è, altresì, rilevabile che, rispetto alla documentazione predisposta per il Transfer pricing, è sempre possibile attingere (e non rinviare questa volta) alla documentazione predisposta a quel fine.

La qualificazione delle spese nell'ambito della Penalty Protection

L'obbligo documentale previsto per la Penalty Protection in realtà ha, come elemento di **criticità**, la **classificazione degli investimenti nell'ambito della Ricerca e Sviluppo**.

Infatti, il nuovo meccanismo agevolativo ha come riferimento temporale l'esercizio in cui l'attività svolta permette al beneficiario di accedere all'agevolazione. Come noto, l'agevolazione consiste in una super deduzione fiscale pari al 110% dei costi sostenuti negli 8 esercizi precedenti all'anno in cui vi sia l'ottenimento del titolo giuridico di protezione dell'asset immateriale, dov'è necessario verificare la loro inerenza nonché riferibilità all'attività di Ricerca e Sviluppo. Quindi, la problematica della infedeltà dichiarativa da Patent box è in realtà derivabile da quanto riportato nell'altra agevolazione ovvero quella del credito d'imposta R&S.

L'agenzia nei suoi controlli verificherà *“il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità”* degli investimenti sostenuti le cui attività rilevanti dovranno essere svolte *“in laboratori, o strutture, situati nel territorio italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo”*.

Unitamente a questi presupposti oggettivi e territoriali, l'agenzia, sulla base delle evidenze documentali e sostanziali, dovrà anche accertare il soggetto, come già indicato in precedenza, che abbia sostenuto il rischio dell'attività prodromica al raggiungimento dell'obiettivo di creare un asset immateriale agevolato.

Interpelli e loro conseguenze

Il Provvedimento in esame, da cui scaturiscono le indicazioni per l'elaborazione del documento per la Penalty Protection, prevede **anche** la **possibilità** che il contribuente possa attivare *“in presenza di obiettive condizioni di incertezza riguardanti l'applicazione delle disposizioni di natura tributaria”* la procedura di **interpello**.

Tuttavia, l'agenzia si è affrettata a chiarire che se l'incertezza *“presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di design ed ideazione estetica”* sarà necessario dotarsi preventivamente di un **parere tecnico** rilasciato dal **Mise**, da allegare all'interpello di natura fiscale.

Il punto 13) del Provvedimento, tuttavia, crea una certa “confusione normativa” perché alcuni investimenti, ad esempio nell'innovazione tecnologica o nell'ideazione estetica, potrebbero legislativamente non rientrare nel Patent box.

Viceversa, tali investimenti sono **sempre** ricompresi nel **credito d'imposta R&S** e non avrebbero un'attinenza con il Patent box.

Non rientrano nella normativa della Patent box, che ha subito nel corso del tempo diversi mutamenti, i **marchi** d'impresa ed il **know how**.

L'unica lettura possibile dovrebbe essere quella che queste attività, non agevolabili ai nostri fini, potrebbero essere, da un lato, ancillari al bene agevolato e, dall'altro, i precursori per l'ottenimento finale di un intangibile, protetto giuridicamente, e rientrante, quindi, nel Patent box.

Su questo, si attende un chiarimento sulla possibilità che questi investimenti/beni (ad esempio il know how) possano rientrare nel perimetro del Patent box una volta che siano stati impiegati per il raggiungimento dell'obiettivo di un asset di cui al punto 2) del Provvedimento.

A supporto della tesi che tali investimenti vi rientrino, dovrebbe essere il fatto che le attività sopra elencate (innovazione tecnologica, design e ideazione estetica) sono classificabili come attività rilevanti ai fini del Patent box.