

CIRCOLARE N. 7/E



Roma, 27 marzo 2020

OGGETTO: Articolo 67 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 – chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. patent box.

1. Quadro normativo

L'articolo 67, comma 1, ultimo periodo del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (di seguito, articolo 67) dispone la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio del 2020 dei termini di cui agli articoli 31-*ter* e 31-*quater* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dei termini relativi alle procedure di cui all'articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Sono dunque sospesi i termini previsti dalle disposizioni che disciplinano:

- gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale;
- le rettifiche in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento di cui all'articolo 110, comma 7, secondo periodo, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) approvato con d.P.R. n. 917 del 1986;
- la procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo di determinati beni immateriali (c.d. *patent box*).

Più in particolare, l'articolo 31-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che le imprese con attività internazionale hanno accesso a una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti:

- a) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale dei prezzi di trasferimento ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del Tuir e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-*bis* del Tuir;
- b) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- c) valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello

Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'articolo 162 del Tuir, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;

- d) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Le disposizioni di attuazione e i relativi termini sono contenuti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 2016/42295 del 21 marzo 2016.

Per quanto riguarda la rettifica in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento, si ritiene che la sospensione dei termini riguardi esclusivamente la procedura contenuta nell'articolo 31-*quater* lettera c) del d.P.R. n. 600 del 1973 ai sensi del quale la predetta rettifica può essere riconosciuta a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni.

Per tale procedura le disposizioni di attuazione e i relativi termini sono contenuti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 108954/2018 del 30 maggio 2018.

Con riferimento, infine, alla disciplina del c.d. *patent box*, si rammenta che l'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014 consente ai soggetti titolari di reddito d'impresa di optare per il regime di esclusione dal reddito imponibile di una parte dei redditi derivanti dall'utilizzo di *software* protetto da *copyright*, da brevetti industriali, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

In caso di utilizzo diretto dei beni precedentemente indicati, il loro contributo economico alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione dal reddito imponibile a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo; in tali ipotesi la procedura di *ruling* ha a oggetto la determinazione, in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, gli stessi possono essere determinati sulla base di un apposito accordo con l'Agenzia delle entrate.

Le disposizioni di attuazione e i relativi termini sono contenuti nel decreto del Ministro dello Sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 novembre 2017 e nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 2015/154278 del 1 dicembre 2015.

Si rammenta per completezza di trattazione che, a seguito delle modifiche apportate alla disciplina del *patent box* dall'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019 (c.d. Decreto Crescita), la procedura di *ruling* è alternativa alla autoliquidazione del beneficio in dichiarazione dei redditi.

I termini previsti da tutte le disposizioni sopra richiamate e ancora pendenti alla data dell'8 marzo 2020 sono dunque sospesi fino al 31 maggio 2020. Essi riprenderanno a decorrere dal 1° giugno 2020.

In analogia con quanto previsto per le istanze di interpello presentate nel periodo di sospensione dal comma 2 dell'articolo 67, si ritiene che nel predetto periodo le istanze di accordo preventivo unilaterali, bilaterali o multilaterali possono essere inviate per via telematica esclusivamente attraverso l'impiego di posta elettronica certificata di cui al d.P.R. n. 68 del 2005, al seguente indirizzo: dc.acc accordi@pec.agenziaentrate.it ovvero, esclusivamente per i soggetti non

residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria dc.gc.accordi@agenziaentrate.it (per le istanze di accordo preventivo unilaterali) o dc.gc.controversieinternazionali@agenziaentrate.it (per le istanze di accordo preventivo bilaterali o multilaterali). In questi casi, i termini per la notifica delle risposte da parte dell'Agenzia delle entrate previsti dalle relative disposizioni iniziano a decorrere dal 1° giugno 2020.

Allo stesso modo, nel periodo di sospensione è possibile presentare istanze di *patent box* esclusivamente per via telematica mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata della Direzione Centrale, Regionale o Provinciale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Nei successivi paragrafi si forniscono chiarimenti in ordine agli effetti della sospensione operata dall'articolo 67, tanto per i contribuenti quanto per gli Uffici competenti a gestire le diverse procedure, nonché indicazioni operative sulle modalità che consentano la prosecuzione delle attività anche nel periodo di generale sospensione delle attività e di distanziamento sociale.

2. Sospensione dei termini delle istanze di accordo: effetti sulle procedure in corso

Come chiarito nel paragrafo precedente, tutti i termini previsti dalle procedure di accordo preventivo sono in generale sospesi. Possono pertanto verificarsi le casistiche di seguito rappresentate per le procedure in corso, per tali intendendosi sia le procedure instauratesi prima del periodo di sospensione e i cui termini siano ancora pendenti, sia quelle relative a istanze presentate durante il periodo di sospensione.

Un primo aspetto da chiarire è come la disposizione di cui all'articolo 67 operi in relazione ai termini previsti dall'articolo 31-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973. Al riguardo si ritiene che in caso di presentazione di un'istanza (unilaterale o bilaterale) ai sensi del richiamato articolo 31-*ter*, tutti i termini contenuti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 21 marzo 2016 (prot. 2016/42295)

sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio; di conseguenza, il termine di trenta giorni entro il quale deve essere comunicata l'ammissibilità, l'inammissibilità, ovvero l'improcedibilità dell'istanza eventualmente non scaduto alla data dell'8 marzo ricomincia a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione.

Ad esempio, se il contribuente ha presentato istanza ai sensi dell'articolo 31-*ter* il giorno 11 febbraio 2020, essendo decorsi ventisei giorni al giorno 8 marzo, l'Agenzia delle entrate dovrà rispondere entro il 4 giugno.

Qualora, invece, l'istanza sia stata presentata durante il periodo di sospensione dei termini, varranno le regole stabilite al secondo comma dell'articolo 67, come chiarito nel paragrafo precedente, per cui il termine di trenta giorni entro il quale deve essere comunicata l'ammissibilità, l'inammissibilità ovvero l'improcedibilità dell'istanza inizierà a decorrere dal 1° giugno.

Ad analoghe conclusioni si giunge in caso di presentazione di un'istanza ai sensi dell'articolo 31-*quater* del d.P.R. n. 600 del 1973: anche per tale procedura tutti i termini contenuti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 30 maggio 2018 (prot. 2018/108954) sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio.

Occorre, inoltre, prevedere gli effetti dell'articolo 67 nel particolare caso in cui un contribuente abbia l'esercizio a cavallo d'anno e la chiusura del periodo d'imposta durante il periodo di sospensione.

In primo luogo si ritiene che qualora un contribuente abbia l'esercizio a cavallo d'anno e la chiusura del periodo d'imposta si verifichi durante il periodo di sospensione previsto dall'articolo 67, sarà possibile ottenere il riconoscimento degli effetti dell'accordo unilaterale o bilaterale di cui all'articolo 31-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 per detto periodo d'imposta in chiusura, anche se l'istanza sia stata presentata dopo la chiusura dell'esercizio ma nel rispetto del periodo di sospensione previsto dal medesimo articolo 67.

Si consideri, ad esempio, un soggetto con periodo d'imposta 1° aprile – 31 marzo. Considerato che tale soggetto beneficia di un periodo di sospensione

compreso tra l'8 e il 31 marzo (ventiquattro giorni), lo stesso potrà presentare istanza *ex* articolo 31-*ter* entro il 24 giugno 2020 ottenendo il riconoscimento degli effetti dell'accordo, con le diverse modalità previste dall'articolo 31-*ter* comma 2 e comma 3 del d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione alla natura unilaterale o bilaterale dell'accordo, per il periodo d'imposta 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020.

Occorre in secondo luogo chiarire che, nel caso di un contribuente ammesso a una procedura di accordo preventivo unilaterale che abbia la chiusura del periodo d'imposta ricadente nel periodo di sospensione previsto dall'articolo 67, qualora detta procedura sia giunta nella fase conclusiva dell'istruttoria già prima del periodo di sospensione, l'accordo che venga sottoscritto entro ottantacinque giorni (tale è la durata del periodo di sospensione) dal termine del periodo di sospensione, deve ritenersi efficace a partire dal periodo d'imposta che si è chiuso durante il periodo 8 marzo – 31 maggio 2020. La procedura si intende giunta nella fase conclusiva quando, ad esempio, vi sia stato un accesso concordato e/o la condivisione tra l'Ufficio competente e il contribuente del metodo sui prezzi di trasferimento più appropriato al caso di specie, inclusa l'eventuale analisi di benchmark.

Con riferimento alle procedure di accordo per la determinazione del reddito agevolabile ai fini del *patent box* occorre verificare se è possibile ritenere sospeso il termine per la presentazione di documentazione integrativa di istanze presentate entro dicembre 2019.

A tal fine si rammenta che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 2015/154278 del 1° dicembre 2015 prevede, al paragrafo 6 rubricato "*Integrazione della documentazione*", che la documentazione da allegare all'istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo può essere presentata o integrata entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza medesima, unitamente a memorie integrative o illustrative atte a illustrare e integrare l'istanza, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'Ufficio competente, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

Si ritiene che il predetto termine di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza di accordo preventivo, qualora ancora pendente alla data dell'8 marzo 2020, sia da considerarsi compreso nell'ambito di applicazione del periodo di sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020.

3. Sospensione dei termini delle istanze di accordo: indicazioni operative per gli Uffici

Durante il periodo di sospensione dei termini previsto dall'articolo 67, le strutture competenti dell'Agenzia delle entrate, compatibilmente con la situazione emergenziale in corso e previa adozione delle opportune misure organizzative, potranno svolgere le attività tipicamente connesse alla lavorazione delle istanze di accordo preventivo disciplinate dalla normativa oggetto della presente circolare.

Innanzitutto è consentito per il contribuente e per l'Agenzia fornire le risposte o compiere gli atti previsti dalla specifica procedura, senza che ciò comporti in generale la rinuncia ai benefici della sospensione dei termini previsti dall'articolo 67.

Inoltre, in coerenza con quanto già sostenuto con la circolare n. 4/E del 20 marzo 2020, recante chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di interpello nel periodo di sospensione dei termini, e con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, recante chiarimenti in tema di sospensione dei termini e accertamento con adesione, è possibile proseguire l'interlocuzione tra gli Uffici competenti e i contribuenti, nell'ottica della collaborazione e buona fede che deve sempre ispirare i rapporti tra le parti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

A tal fine si delineano indicativamente le procedure di gestione del procedimento di accordo preventivo in questo periodo emergenziale, che tuttavia vanno svolte accordando priorità all'esigenza di tutelare la salute dei dipendenti e dei cittadini.

Tali finalità possono essere contemperate anche attraverso la gestione del contraddittorio, che caratterizza la procedura, “*a distanza*” come indicato in termini generali nel seguito (privilegiando, laddove disponibile per il contribuente, l’impiego di posta elettronica certificata di cui al d.P.R. n. 68 del 2005, in luogo della posta elettronica ordinaria):

1. identificazione del contribuente o del suo rappresentante mediante invio, da parte dello stesso, tramite PEC o e-mail, della copia del documento di identità (nonché della procura, qualora non in possesso dell’Ufficio). Ancorché il documento possa essere già in possesso dell’Ufficio, la richiesta è necessaria per garantire, anche in questa fase, l’identificazione del contribuente o rappresentante che parteciperà alla sessione;
2. indicazione nella citata PEC o e-mail del numero e dell’intestazione dell’utenza telefonica o dell’eventuale strumento di videoconferenza (laddove disponibile) da utilizzare per il contraddittorio;
3. effettuazione del contraddittorio telefonico o per videoconferenza;
4. redazione del verbale del contraddittorio, dando atto delle modalità con cui lo stesso si è svolto e indicando gli indirizzi PEC o e-mail che saranno utilizzati per il successivo scambio del file;
5. invio tramite PEC o e-mail del file del verbale di contraddittorio ed eventuali allegati al contribuente o suo rappresentante per la formale condivisione. La condivisione ha la finalità di rilevare eventuali errori presenti nella bozza di verbale e, di norma, sarebbe preferibile che l’intera procedura di contraddittorio a distanza, redazione del verbale e sottoscrizione dello stesso da parte del contribuente e dell’Ufficio si concludesse nello stesso giorno;
6. dopo la formale condivisione, stampa del file condiviso e sottoscrizione (con una sigla su tutte le pagine) da parte del contribuente o del suo rappresentante;

7. scannerizzazione del verbale sottoscritto e rinvio tramite PEC o e-mail all'Ufficio, con allegata copia del documento di identità di chi ha sottoscritto il verbale;
8. stampa del file ricevuto e sottoscrizione da parte dei verbalizzanti dell'Ufficio;
9. invio via PEC o e-mail al contribuente o al suo rappresentante del verbale sottoscritto e a cui è attribuito un numero di protocollo;
10. le operazioni di sottoscrizione di cui ai punti 6 e 8 possono anche avvenire mediante utilizzo della firma digitale.

La medesima procedura potrà essere utilizzata anche per la stipula degli accordi preventivi.

Si rammenta infine che, fino alla fine del periodo emergenziale, è inibita la possibilità di accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, in quanto non compatibile con la finalità delle disposizioni contenute nel citato decreto-legge.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)