

Risposta n. 158

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – articolo 6 del D.L. n. 119 del 2018 – definizione agevolata controversie tributarie

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante) ha fatto presente quanto qui sinteticamente riportato.

Nel [...] il controllo della società è stato acquisito dal fondo di "private equity" [BETA], secondo lo schema *merger leveraged buy out* (di seguito *mlbo*); gli investitori hanno cioè costituito una società (denominata [GAMMA]), al fine di procedere all'acquisizione, per tramite della società "veicolo" [DELTA] (partecipata in via minoritaria anche dai soci storici e dotata delle risorse finanziarie necessarie allo scopo), dell'intero capitale sociale dell'istante. Successivamente all'acquisizione, l'istante ha fuso per incorporazione (inversa) la società [DELTA], così ottenendo il "trasferimento" del debito bancario contratto per finanziare l'acquisizione in capo alla stessa società *target*, secondo lo schema tipico del *mlbo*. A seguito della fusione, le operazioni dell'incorporata sono state imputate al bilancio dell'incorporante a partire dal [...] e dalla stessa data hanno anche avuto decorrenza gli effetti fiscali. Contabilmente, la fusione ha generato un disavanzo pari a [...] euro che gli amministratori dell'istante, nel primo bilancio successivo al perfezionamento dell'operazione, hanno allocato alle seguenti voci:

1. modelli e brevetti per [...] euro;
2. *know-how* per [...] euro;

3. avviamento per [...] euro.

Sul piano fiscale, il disavanzo di fusione allocato alle voci modelli e *know-how* è stato successivamente parzialmente affrancato, per l'importo complessivo di [...] (di cui [...] euro per modelli e brevetti ed [...] euro per *know how*), mediante specifica opzione esercitata nella dichiarazione annuale ai fini Ires (modello Unico2012) e pagamento rateizzato negli anni 2012, 2013 e 2014 dell'imposta sostitutiva dovuta, ai sensi del combinato disposto degli articoli 172, comma 10-*bis*, e 176, comma 2-*ter*, del testo unico delle imposte sui redditi (di seguito TUIR) approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

L'imposta sostitutiva complessivamente pagata dalla società è stata pari ad [...] euro più interessi per la rateizzazione per [...], per un totale di [...] euro, di cui [...] euro riferibili all'affrancamento del *know how*.

Il *know how* affrancato è stato, quindi, dedotto dalla società nei successivi 4 anni (2012, 2013, 2014 e 2015), in misura pari all'importo imputato al conto economico del corrispondente esercizio, in conformità al piano di ammortamento contabile, ai sensi dell'articolo 103, comma 1 del TUIR.

Nel corso del [...] la società è stata oggetto di una verifica fiscale, ad opera dalla guardia di finanza - nucleo della polizia tributaria di [...].

La verifica si è conclusa con la notifica di un processo verbale di constatazione con il quale è stata contestata la deducibilità delle quote di ammortamento del *know how*, dovendosi ritenere non dimostrata l'esistenza del *know how* stesso e dovendosi qualificare, invece, propriamente il disavanzo quale espressione di un generico "avviamento".

Conformemente, la Direzione provinciale di [...] ha notificato all'istante avvisi di accertamento recanti il recupero integrale a tassazione, ai fini Ires e Irap, delle quote di ammortamento dell'importo iscritto a titolo di *know how* nella voce "immobilizzazioni immateriali - altre", dedotte negli anni 2012, 2013, 2014 e 2015. Infatti, nonostante il presupposto della violazione contestata sia da ricondursi alla ritenuta errata qualificazione del disavanzo, la cui quota allocata a titolo di *know how* avrebbe dovuto invece essere integralmente destinata ad

incrementare il valore imputato ad avviamento, non avendo la società optato per l'affrancamento dell'avviamento, l'opzione esercitata è stata riconosciuta inefficace e le quote di ammortamento del *know how* considerate integralmente indeducibili.

Gli avvisi di accertamento sono stati impugnati dalla società ed i ricorsi sono pendenti avanti la commissione tributaria provinciale di [...], rubricati ai numeri di r.g.r. [...] (anno 2012), [...] (anno 2013), [...] (anno 2014) e [...] (anno 2015).

Ciò premesso, ai fini delle determinazioni da assumere in relazione all'eventuale definizione agevolata delle controversie tributarie *ex* articolo 6 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, l'istante chiede di conoscere se, una volta definite le controversie, sia possibile ottenere il rimborso, *ex* articolo 21 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992 n. 546, dell'imposta sostitutiva versata per l'affrancamento fiscale del *know how*, e quale sia *il dies a quo* di insorgenza del presupposto per la presentazione della richiesta di rimborso.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene quanto segue.

L'articolo 6 del d.l. 119 del 2018 prevede la possibilità per il contribuente di definire in via agevolata le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato o grado del giudizio, avverso i quali l'impugnazione in primo grado sia stata notificata all'Ufficio entro il 24 ottobre 2018.

L'istante – secondo quanto esposto nell'interpello - ha promosso quattro giudizi pendenti avanti la competente commissione tributaria provinciale, aventi ad oggetto il recupero a tassazione ai fini Ires e Irap delle quote di ammortamento del *know how*, in ciascun periodo d'imposta oggetto di verifica (2012, 2013, 2014 e 2015).

Detti ricorsi sono stati tutti notificati entro il 24 ottobre 2018 e i relativi processi sono stati sospesi senza che sia intervenuta alcuna pronuncia definitiva.

Risultano, quindi, sussistenti i requisiti formali necessari per l'accesso alla definizione agevolata di cui all'articolo 6 del d.l. n. 119 del 2018.

L'istante ritiene, altresì, che la citata definizione costituisca una forma (agevolata) di acquiescenza e come tale produca gli effetti di quest'ultima, ossia la definitività degli atti impositivi impugnati e, conseguentemente, l'inefficacia dell'originaria opzione di affrancamento dell'importo iscritto in bilancio a titolo di *know how*.

Il perfezionamento della definizione agevolata delle liti pendenti, quindi, costituisce il presupposto per la richiesta di rimborso, *ex* articolo 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'imposta sostitutiva pagata per l'affrancamento del disavanzo di fusione allocato a *know how* e disconosciuto dall'amministrazione finanziaria.

Nel caso di opzione per il pagamento rateale degli importi dovuti, l'istante ritiene che il *dies a quo* da cui sorge tale diritto si realizza con la presentazione della domanda e con il pagamento della prima rata entro il 31 maggio 2019, momento in cui la definizione agevolata viene a perfezionarsi ai sensi di legge.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6 del d.l. n. 119 del 2018 prevede che "*Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia...*".

Costituisce principio consolidato che le definizioni agevolate delle controversie tributarie attribuiscono al contribuente la facoltà di scelta tra le modalità ordinarie di conclusione del procedimento - con conseguente pretesa all'eventuale restituzione del tributo indebitamente pagato - e quella straordinaria

di definizione agevolata (fra le tante, cfr. Cass. n. 1518 del 27 gennaio 2016, n. 16034 del 29 luglio 2015 e n. 21326 del 18 settembre 2013).

Le sezioni unite della Cassazione, con sentenza n. 16692 del 6 luglio 2017, hanno ribadito che *“Per natura, il condono incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti, in quanto si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non già in quella dell'accertamento dell'imponibile (si veda, in particolare, sul punto, Corte cost. 13 luglio 1995, n. 321).”*

Questo principio trova applicazione anche in questo caso, con l'effetto che non è ammessa, a seguito della definizione agevolata, la restituzione dell'imposta sostitutiva versata.

Pur non formando oggetto dell'interpello, si ritiene opportuno affrontare un ulteriore aspetto, vale a dire se l'imposta sostitutiva pagata possa essere computata in diminuzione di quanto dovuto per la definizione agevolata.

A tale quesito si ritiene di poter fornire risposta affermativa.

L'articolo 1, commi 46 e 47, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha modificato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale contenuta negli articoli 172, 173 e 176 del TUIR. In particolare, esso ha introdotto, relativamente alle operazioni di conferimento d'azienda, di fusione e di scissione, realizzate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, in alternativa al regime di neutralità fiscale, un regime opzionale di imposizione sostitutiva per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio in occasione delle suddette operazioni. L'opzione per l'applicazione dell'imposta, che è sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è stata posta in essere l'operazione di riorganizzazione aziendale o, al più tardi, nella dichiarazione relativa all'esercizio successivo.

In tale contesto, l'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR prevede, in particolare, che, in ipotesi di conferimento d'azienda, la società conferitaria possa optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali, incluso l'avviamento, ottenendone, conseguentemente, il riconoscimento fiscale.

L'articolo 172, comma 10-bis, del TUIR concede la medesima possibilità anche alla società incorporante o risultante dalla fusione, stabilendo che il regime dell'imposta sostitutiva di cui al sopra menzionato comma 2-ter dell'articolo 176 *"può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti (...) per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni"*.

È in base al combinato disposto delle citate norme che l'istante ha proceduto all'affrancamento parziale del disavanzo di fusione allocato alle voci "modelli e know-how" mediante specifica opzione esercitata nella dichiarazione annuale ai fini Ires (modello Unico2012) e pagamento rateizzato negli anni 2012, 2013 e 2014 dell'imposta sostitutiva dovuta; affrancamento che, tuttavia, in sede di accertamento è stato disconosciuto con conseguente recupero integrale a tassazione, a fini Ires e Irap, delle quote di ammortamento ad esso riferibili.

Ciò premesso, per la soluzione della questione che qui interessa, può tornare utile quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR, secondo cui *"in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79."*

Come chiarito dalla circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, *"Gli effetti dell'affrancamento in esame sono, nella sostanza, sottoposti a condizione, in quanto nell'ipotesi in cui i beni vengano realizzati nel menzionato periodo di*

sorveglianza, il costo fiscale residuo dei medesimi viene ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva ed aumentato del maggiore ammortamento dedotto medio tempore. In tale ipotesi, gli effetti temporaneamente prodottisi in virtù dell'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva vengono revocati con effetto ab initio".

Il recupero dell'imposta sostitutiva versata sembra potersi riconoscere anche nel caso in esame, esclusivamente mediante scomputo da quanto dovuto per la definizione delle controversie di cui si tratta, fino all'eventuale azzeramento, ma con esclusione comunque di recupero ovvero restituzione dell'eventuale eccedenza che, con la definizione agevolata, resta definitivamente acquisita all'erario.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)