

Risposta n. 204/2024

OGGETTO: Patent box – Consolidato fiscale – Fusione inversa – Utilizzo dell'eccedenza di credito – Adempimenti dichiarativi – Art. 2, comma 8-bis, del DPR 22 luglio 1998, n. 322

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante (o Società), rappresenta quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di essere stata costituita nel 2017 dal proprio socio unico che le ha conferito apposito ramo d'azienda in riferimento al quale *«aveva già avviato, con apposita istanza datata [...] dicembre 2015, la procedura di accordo preventivo per la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito relativamente ai beni immateriali dalla stessa direttamente utilizzati ai sensi del regime Patent Box (la "Procedura").»*.

L'istante precisa al riguardo che:

- *«il trasferimento [...] dei Beni Immateriali interessati dalla Procedura ha determinato il passaggio alla stessa del beneficio Patent Box spettante in relazione all'utilizzo di detti beni»*, la cui legittimità *«è stata oggetto di separato interpello n. [...] /2019 con esito favorevole»*;

- il socio unico ha concluso la procedura *«in data [...] dicembre 2019 con la firma dell'accordo Patent Box (di seguito, l'"Accordo Patent Box")*.

Pertanto, per il calcolo del beneficio Patent Box riferibile all'utilizzo dei Beni Immateriali con riferimento ai periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019, la Società ha utilizzato i medesimi metodi definiti nell'Accordo Patent Box in cui, tra l'altro, erano già stati distintamente evidenziati quelli riferibili ai Beni Immateriali.

L'intenzione della Società di procedere in tal senso è stata oggetto di comunicazione all'Agenzia delle Entrate sia a mezzo mail, in data [...] maggio 2020, sia a mezzo raccomandata, in data [...] dicembre 2020; in particolare, con le citate comunicazioni, la Società ha richiesto conferma di modalità ed eventuali ulteriori adempimenti da porre in essere per fruire della detassazione ad essa riconosciuta.»

Prima di concludere l'accordo, ossia nel periodo d'imposta 2018, il socio unico aveva tuttavia scisso parte del suo patrimonio, comprendente l'intero capitale sociale dell'istante, in favore di altro soggetto [BETA], il quale, per il medesimo periodo, partecipava quale consolidante, unitamente all'istante (quest'ultima come consolidata), *«al regime di consolidato nazionale disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR")»*.

Il reddito netto della consolidata «veniva dunque riportato nel Modello CNM 2019 - riferito al periodo d'imposta 2018 - presentato da [BETA] [...]. In assenza di redditi o perdite riferibili a quest'ultima, il reddito complessivo globale riportato nel CNM 2019 risultava pari a quello riferibile alla consolidata [...], con relativa imposta a debito [...], debitamente versata nei termini di legge. In seguito, con atto del 5 aprile 2019, [ALFA] ha proceduto alla fusione per incorporazione della propria controllante [BETA] (la "Fusione") [...].

Come si legge nell'articolo 2 dell'atto di fusione, ai fini contabili e fiscali gli effetti della fusione sono stati retrodatati a far data dal 1 gennaio 2019. [...]

Per effetto della Fusione, inoltre, il consolidato tra [ALFA] e [BETA] è venuto a cessare a decorrere dal medesimo periodo d'imposta.»

Stante il quadro normativo di riferimento, «in data 28 dicembre 2023, [ALFA], al fine di recepire la detassazione al 50% del reddito riconducibile allo sfruttamento dei Beni Immateriali ai sensi dell'Accordo Patent Box, ha presentato una dichiarazione integrativa a favore "ultrannuale", ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 con riferimento al periodo d'imposta 2018 [...].

Poiché, come anticipato, in tale periodo la Società partecipava al Consolidato, quest'ultima - in veste di incorporante di [BETA] (ex consolidante) - ha inoltre proceduto alla presentazione del Modello CNM 2019 integrativo riferito al periodo d'imposta 2018, al fine di dare evidenza dei minori imponibili fiscali trasferiti al Consolidato per effetto della sottoscrizione dell'accordo di Patent Box [...].»

L'istante sottolinea che il «Modello CNM integrativo evidenzia un maggior credito IRES per eccedenza di versamento a saldo [...] (il "Credito d'Imposta").

Nel caso oggetto della presente Istanza, la dichiarazione integrativa "a favore" relativa al periodo d'imposta 2018 è stata presentata nel 2023, e dunque oltre i termini per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo (i.e., 2020).

Pertanto, in considerazione di quanto precede, il Credito d'Imposta può essere utilizzato in compensazione solo per pagare debiti maturati a partire dal periodo d'imposta 2024, periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. [...]

Ciò posto, la Società ritiene sussista un dubbio interpretativo rispetto agli adempimenti dichiarativi da porre in essere al fine di ottenere il riconoscimento del Credito d'Imposta alla stessa spettante ad esito della stipula dell'Accordo Patent Box.

Il dubbio sorge in considerazione del fatto che il Credito d'Imposta che la Società andrebbe a indicare nel proprio Modello Redditi SC 2024 per l'anno 2023 non deriverebbe dal Modello Redditi SC 2019 integrativo di [ALFA], ma dal Modello CNM 2019 integrativo, in quanto in tale periodo d'imposta la stessa partecipava, in qualità di consolidata, al consolidato con [BETA].

In secondo luogo, il Credito d'Imposta non può neppure essere esposto dalla ex consolidante nel Modello CNM 2024, poiché il Consolidato si è interrotto con decorrenza dal periodo d'imposta 2019 ad esito della fusione che ha visto l'incorporazione di [BETA] (consolidante) in [ALFA] (consolidata).».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che, «al fine di poter utilizzare il Credito d'Imposta in compensazione dei debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello

in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa, e cioè a partire dal 2024, [...] sia corretto procedere all'indicazione di tale credito nel proprio Modello Redditi SC 2024, riferito al periodo d'imposta 2023 (anno in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa), e, in particolare, nel Quadro DI - Dichiarazione Integrativa. [...]

In particolare, l'Istante intende indicare l'importo del credito d'imposta risultante dal Modello CNM 2019 integrativo [...] nella colonna 5 del Quadro DI - Dichiarazione Integrativa del Modello SC 2024.

Peraltro, in considerazione del fatto che il Credito d'Imposta, nonostante sia sostanzialmente riferibile all'Istante [...], derivi, sotto il profilo formale e procedurale, dal Modello CNM 2019 integrativo presentato per conto della consolidante [BETA], recante la liquidazione dell'imposta di gruppo del Consolidato in essere nel corso del 2018, l'Istante ritiene di dover compilare anche la colonna 1 del Quadro DI [...]».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va preliminarmente osservato come non costituisca oggetto di interpello, ed esuli dalle competenze della scrivente nella presente sede, ogni valutazione in merito alla correttezza dei comportamenti tenuti dall'istante, sia in riferimento alla fruizione del beneficio Patent Box, sia alle dichiarazioni integrative ed ordinarie variamente presentate.

Tanto premesso, come già osservato in precedenti sedi (cfr., ad esempio, la risposta n. 498, pubblicata il 23 ottobre 2020 nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate), «*il regime agevolativo opzionale "Patent box", introdotto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014 (c.d."legge di stabilità*

2015"), prevede la tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo, diretto o indiretto, di alcune tipologie di beni immateriali.

Da un punto di vista operativo, prima dell'entrata in vigore dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, i contribuenti che utilizzavano direttamente il bene immateriale dovevano attivare la procedura di accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria (ruling), al fine di definire in contraddittorio i metodi ed i criteri di determinazione del reddito agevolabile.

L'articolo 4, comma 4, del decreto interministeriale del 30 luglio 2015, come sostituito dal decreto del 28 novembre 2017 del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (c.d. decreto Patent Box), disciplina gli effetti della sottoscrizione dell'accordo di ruling, prevedendo che "Nelle more della stipula dell'accordo di cui all'articolo 8, comma 2, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling di cui al comma 3, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling".

La relazione illustrativa chiarisce che resta ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, se ne ricorrono i termini di legge.

Al riguardo si osserva che, in seguito alle modifiche apportate dall'articolo 5, comma 1, lettera a), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con

modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, l'attuale formulazione dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998 ha ampliato i termini di presentazione della dichiarazione integrativa "a favore" del contribuente in materia di imposte sui redditi e dell'IRAP (per l'IVA si veda il successivo articolo 8, di analogo tenore), prevedendo che la stessa possa essere presentata entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (per l'IVA il termine per l'accertamento è stabilito dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

Il successivo comma 8-bis del medesimo articolo 2 del D.P.R. n. 322 del 1998, detta le modalità di utilizzo del credito (o del maggior credito) emergente dalla dichiarazione integrativa a seconda del momento in cui la stessa è presentata.

In particolare, nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito (o il maggior credito) è immediatamente compensabile, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con debiti del medesimo periodo risultanti dalla dichiarazione presentata. Qualora la dichiarazione integrativa sia presentata oltre i termini per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione solo per pagare debiti che matureranno a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa. Ciò al fine di evitarne un uso indebito.

In tale ipotesi, peraltro, il credito deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa e concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito.

Tenuto conto che, ai sensi del comma 4 dell'articolo 124 del decreto della Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, "le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, i crediti chiesti a rimborso e, salvo quanto previsto dal comma 3, le eccedenze riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante", è la ex controllante che può disporre del maggior credito emergente dalle dichiarazioni integrative.» (enfasi aggiunta, ndr.).

Va, peraltro, aggiunto che in base all'articolo 2504-bis del codice civile, «*La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione. [...]*».

Tale norma è ripresa, in ambito tributario, dall'articolo 172, comma 4, del citato d.P.R. n. 917 del 1986, secondo cui «*Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7.*».

In altre parole, come si è avuto modo di evidenziare anche in altre occasioni, «*l'operazione di fusione, integra sia sul piano civilistico che fiscale, una successione a titolo universale dell'incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata.*» (così, in particolare, *ex multis*, la risposta n. 218, pubblicata il 16 febbraio 2023).

Facendo applicazione dei principi sopra richiamati al caso di specie, nessun dubbio può esservi sul fatto che l'istante, quale successore universale a seguito della fusione, sia subentrata nella disponibilità dell'eventuale eccedenza di credito maturata in

vigenza del consolidato e residua in capo alla consolidante venuto meno il consolidato stesso.

Quanto agli adempimenti dichiarativi, può concordarsi con quanto ipotizzato nella soluzione interpretativa.

L'istante potrà, quindi, procedere alla presentazione della propria dichiarazione dei redditi (modello SC 2024), compilando il relativo quadro DI, il quale, come evidenziato dalle relative istruzioni, *«è utilizzato dai soggetti che, nel corso del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, hanno presentato una o più dichiarazioni integrative, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n.322, come modificato dall'art. 5 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (ad esempio dichiarazione integrativa Redditi 2021 relativa al 2020 presentata nel 2023). Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. A tal fine, va indicato:*

· in colonna 1, in caso di operazioni straordinarie, il codice fiscale del soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa se diverso dal dichiarante (ad esempio, in caso di incorporazione qualora la dichiarazione integrativa dell'incorporata sia stata presentata dall'incorporante); [...]

· in colonna 5, il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa, per i casi diversi da quelli riguardanti la correzione di errori contabili di competenza, per la quota non chiesta a rimborso

nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito, risultante dalla presente dichiarazione.».

La soluzione prospettata dall'istante è, dunque, condivisibile.

firma su delega del Capo Divisione

**Il Capo Settore Coordinamento
e programmazione
(firmato digitalmente)**