

Risposta n. 498

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Accordo di ruling c.d. "Patent Box" - presentazione delle dichiarazioni integrative da parte di una società ex consolidata di un consolidato fiscale nazionale.

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta di essere un'azienda [...] in Italia, con una presenza commerciale [...] nel mondo.

In data [...] 2020 ha siglato con l'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Grandi Contribuenti - Ufficio Accordi Preventivi - un accordo di *ruling* per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. accordo "Patent Box"), relativamente ai periodi d'imposta dal 2015 al 2019.

L'istante fa presente che nei periodi d'imposta 2015, 2016 e 2017 partecipava, in qualità di società consolidata ed assieme ad altre società dalla medesima partecipate, al regime di consolidato fiscale nazionale, disciplinato dagli articolo 117 e seguenti

del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 con la consolidante *[BETA]* oggi denominata *[GAMMA]*.

A seguito di un'operazione di riorganizzazione societaria, intercorsa nel 2018, è venuto meno in capo alla *[BETA]* il requisito del controllo *ex* articolo 2359 del codice civile, e questo ha comportato l'interruzione del consolidato fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2018 nonché la fuoriuscita della società dal gruppo.

L'istante, a seguito di esercizio di una nuova opzione, ha aderito, in qualità di capogruppo, ad un nuovo consolidato fiscale già a partire dal periodo d'imposta 2018, con le società dalla medesima partecipate (e già aderenti al precedente consolidato).

Tanto premesso, è intenzione dell'istante presentare, nel corso del 2020, per i periodi d'imposta 2015, 2016 e 2017, dichiarazioni integrative a favore "ultrannuali" di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, al fine di dare evidenza dei minori imponibili fiscali trasferiti al gruppo per effetto della sottoscrizione dell'accordo di *ruling* "Patent Box".

Tuttavia, nel caso di specie, l'eccedenza a credito emergente dalle dichiarazioni integrative relative agli anni 2015, 2016 e 2017 non potrebbe essere esposto dalla *ex* consolidante nella dichiarazione "CNM 2021" relativa al periodo d'imposta 2020 di presentazione delle citate dichiarazioni, poiché il consolidato fiscale si è interrotto con decorrenza dal periodo d'imposta 2018.

Tanto premesso, l'istante chiede chiarimenti in merito agli adempimenti dichiarativi da porre in essere per ottenere il riconoscimento dell'eccedenza di credito alla stessa spettante, in relazione al minor reddito imponibile dalla medesima realizzato, per gli esercizi in esame, a seguito della stipula dell'accordo "Patent box".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante intende adottare il seguente comportamento:

- con riferimento al periodo d'imposta 2019, per il quale, alla data di firma

dell'accordo, non era ancora scaduto il termine per presentare la dichiarazione, il beneficio verrà direttamente esposto nel modello "Redditi Sc 2020" (da presentare entro il 30 novembre 2020);

- con riferimento al periodo d'imposta 2018, in relazione al quale la dichiarazione (sia singola che consolidata) è già stata presentata, procederà alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (sia della dichiarazione "Redditi Sc 2019" che della dichiarazione "CNM 2019") entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo (e quindi entro il 30 novembre 2020) ed il credito emergente da detta dichiarazione integrativa potrà già trovare accoglimento nel modello "CNM 2020";

- per le annualità 2015, 2016 e 2017 presenterà, nel corso del 2020, le dichiarazioni integrative Unico SC al fine di dare evidenza, nel quadro GN, del minor imponibile fiscale trasferito al gruppo; chiederà, inoltre, alla *ex* consolidante *[BETA]* ora *[GAMMA]* di integrare per gli stessi periodi i modelli "CNM" dell'*ex* consolidato, dai quali, conseguentemente, emergerà una maggior eccedenza a credito/eccedenza di versamento a saldo.

[GAMMA] *ex* *[BETA]*, non potendo presentare il modello "CNM 2021", non essendo più la consolidante, provvederà ad attribuire ai sensi dell'articolo 43-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973, alla società istante che l'ha generata, la maggiore eccedenza a credito emersa in ciascuna annualità (2015, 2016 e 2017).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che 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.

Poste tali premesse, nel caso oggetto di interpello, per gli anni 2015, 2016 e 2017, al fine di dare evidenza alle variazioni in diminuzione conseguenti alla stipula dell'accordo per il Patent Box, l'istante può integrare le proprie dichiarazioni e, a sua volta, la *ex* consolidante può presentare le dichiarazioni integrative del modello di consolidato nazionale (CNM) relative a tali anni d'imposta, al fine di far emergere la maggior eccedenza a credito/eccedenza di versamento in capo all'*ex* consolidato. Detto credito, tuttavia, non può essere ceduto *ex* articolo 43-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973, poiché non solo il consolidato si è interrotto ma la società *ex* consolidante, secondo quanto riferito nell'interpello, non è più parte del gruppo e, quindi, mancano le condizioni richieste dal citato articolo per effettuare la cessione.

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 e, quindi, chiederne il rimborso o utilizzarlo in compensazione secondo quanto disposto dal citato articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998.

Laddove la *ex* consolidante decida di chiedere il credito a rimborso, il medesimo può essere ceduto alla società istante ai sensi dell'articolo 43-bis del D.P.R. n. 602 del 1973.

Diversamente, laddove intenda utilizzarlo in compensazione, sulla base dei pregressi accordi di consolidamento, l'*ex* consolidante può trasferire all'istante una somma compensativa di importo pari all'eccedenza trattenuta; ciò anche al fine di evitare che si generino delle plusvalenze tassabili in capo alla *ex* consolidante nell'ipotesi in cui l'istante abbia a suo tempo fornito risorse finanziarie per assolvere i debiti dalla medesima prodotti in misura superiore a quanto effettivamente dovuto.

Con riguardo, infine, agli ulteriori periodi d'imposta oggetto di accordo "Patent box", si concorda con la soluzione prospettata dall'istante, secondo cui:

- per il periodo d'imposta 2019, l'agevolazione può essere fruita direttamente in sede di dichiarazione nel modello "Redditi Sc 2020" (da presentare entro il 30 novembre 2020);

- per il periodo d'imposta 2018, è possibile presentare una dichiarazione integrativa a favore (dell'istante e del consolidato) entro il 30 novembre 2020 e l'eventuale credito emergente può essere utilizzato subito in compensazione.

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)