

Risposta n. 643

OGGETTO: Valutazione antiabuso ex art. 10-bis della L. n. 212 del 2000 - fusione - crediti d'imposta

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

QUESITO

La ALFA presenta un'istanza di interpello c.d. antiabuso ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della L. n. 212 del 2000 volta a ottenere un parere in merito alla riconducibilità a una fattispecie di abuso del diritto ex articolo 10-bis della citata L. n. 212 della fusione per incorporazione della BETA, limitatamente al diritto a usufruire del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (d'ora in poi solo Credito R&S) relativo alla BETA.

Nell'istanza, la ALFA evidenzia che il predetto Credito R&S era stato originariamente maturato dalla GAMMA s.p.a., centro di ricerca e sviluppo del Gruppo, in relazione all'attività di ricerca e sviluppo svolta nel corso degli anni 200x e 200y. Per tale credito, la GAMMA, dopo aver presentato i formulari richiesti dall'articolo 29 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, ha ricevuto il regolare nulla osta da parte

dell'Amministrazione finanziaria per la fruizione del predetto credito per l'importo complessivo di euro ... (di cui euro ...riferiti al 20xx e i restanti euro ...riferiti al 20yy - come indicato nel nulla osta del ...del Centro Operativo di Pescara allegato sub 3 all'istanza). Successivamente, nel corso del 20aa, la GAMMA è stata fusa per incorporazione nella BETA (l'attuale incorporanda da parte della ALFA).

La ALFA sottolinea che detto Credito R&S non è stato mai usato in compensazione né dalla GAMMA né dalla BETA ed è stato sempre riportato in avanti nei vari anni (così pag. 3 dell'istanza), per il suo intero ammontare.

Ora, la ALFA manifesta l'intenzione di procedere alla fusione per incorporazione della BETA (controllata al 100% dalla Società). In particolare, la ALFA evidenzia che, nel corso del 20yy, la BETA ha ceduto alla ALFA la propria unica azienda; in base alle relative pattuizioni contrattuali, da tale cessione sono stati espressamente esclusi tutti i crediti e i debiti relativi all'azienda ceduta anteriori agli effetti della cessione medesima (compreso, dunque, il ricordato Credito R&S). Nel corso del 20zz, è prevista la predetta fusione per incorporazione che porterà la ALFA ad "acquisire" il predetto Credito R&S per il suo intero ammontare (di euro ...).

A seguito della richiesta di documentazione integrativa ..., la ALFA ha presentato la richiesta documentazione in data Con la predetta documentazione, oltre a produrre il progetto e le altre informazioni relative alla fusione (come la data di sua efficacia giuridica - prevista per il 30 marzo 20ii - e quella di sua retrodatazione contabile e fiscale - fissata per il 1° aprile 20ii), la ALFA ha chiarito che "il credito d'imposta è stato generato da un centro di ricerca e sviluppo del Gruppo ..., attivo, per quanto qui di interesse, nel 200x e fino all'ultimo trimestre del 200y. Il centro di ricerche (che costituiva l'unica azienda della società GAMMA) ha cessato la propria attività a fine 200y e la società ha generato il credito d'imposta, rimasta inattiva, è stata poi incorporata, a fine 20aa, nella società del Gruppo ... in Italia allora operante nell'attività di distribuzione ... (l'attuale società incorporanda, BETA). La società BETA non ha generato redditi imponibili (e conseguenti imposte) coerenti con l'entità

del credito d'imposta disponibile, ed è rimasta attiva solo fino al 20ss, anno in cui ha cessato la propria attività, rimanendo, inattiva, fino al luglio del 20ff. Da tale data, essa ha ripreso la propria attività di distribuzione commerciale ... ma, anche in tale periodo, essa non ha generato redditi imponibili (e conseguenti imposte) coerenti con l'entità del credito d'imposta disponibile. Le cause del mancato utilizzo sono quindi essenzialmente due: carenza di reddito imponibile significativo negli anni e approccio estremamente prudentiale nell'utilizzo del credito, da parte di soggetti economici di riferimento che si sono via via succeduti nel tempo" (così la 4° e 5° pagina della documentazione integrativa).

Alla luce di quanto sopra, la ALFA chiede, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della L. n. 212 del 2000, se i rappresentati fatti integrino i presupposti di una fattispecie di abuso del diritto ex articolo 10-bis del citata L. n. 212 del 2000, limitatamente al "trasferimento" così ottenuto del Credito R&S in capo alla ALFA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La ALFA ritiene che "nulla osti a che si possa procedere ad utilizzare liberamente in compensazione il credito d'imposta maturato ai sensi e per gli effetti dell'art. 1 commi 280 e seguenti della Legge 296/2006 [della incorporata da parte dell'incorporante ALFA] ... ciò in quanto non si rende applicabile la norma anti abusiva di cui all'art. 10 bis della L. n. 212/2000 alla perfezionanda operazione di fusione".

In particolare, la ALFA ritiene che la descritta operazione di fusione non è in grado di generale un "indebito" risparmio d'imposta nell'accezione intesa dal legislatore in quanto, sempre secondo la ALFA, il Credito R&S "premia" i soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo (che, nel caso in esame, è stata "effettivamente svolta" maturando il relativo credito) e la fusione costituisce una mera

(e necessaria) successione universale in capo alla società incorporante della posizione giuridica della società incorporata.

Inoltre, la ALFA evidenzia che esistono valide ragioni extrafiscali non marginali a fondamento della rappresentata operazione. Infatti, la descritta fusione è posta in essere per completare l'aggregazione aziendale della ALFA con la BETA, già avviata con la cessione della sua unica azienda già avvenuta nel corso del 20yy. Secondo la ALFA, "per finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa, si è manifestata l'opportunità di incorporare la società "BETA", limitando i costi relativi alla cessione dell'attività da parte della stessa. Tale fine potrebbe essere perseguito anche mediante la liquidazione della società ma, in tale ipotesi, le complessità dell'operazione ... sarebbero superiori rispetto a quanto si verificherebbe nel caso di incorporazione mediante fusione della stessa soprattutto, emergerebbero delle difficoltà operative, legate soprattutto alla situazione contingente" (così pag. 10 dell'istanza). Infatti - sempre secondo l'istanza - la fusione consentirebbe alla ALFA di "ereditare" il c.d. "fondo obsolescenza merce presso terzi" istituito alla BETA a fronte dei ... forniti ai distributori che diverranno obsoleti rimanendo nei magazzini di questi ultimi oltre un determinato numero di mesi e perdendo conseguentemente cospicua parte del loro valore. Inoltre, altro elemento fornito a giustificazione della scelta di procedere alla fusione, è dato dal fatto che gli ex-clienti della BETA hanno manifestato il desiderio di avere una garanzia patrimoniale e di immagine da parte del Gruppo, anche post trasferimento della fusione distributiva ...in capo alla ALFA; tale esigenza sarebbe sicuramente soddisfatta con la predetta fusione.

Da ultimo, la ALFA ricorda che in base all'articolo 10-bis, comma 4, della L. n. 212 del 2000 "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regime opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"; situazione che si verificherebbe nel caso rappresentato.

In conclusione, la ALFA ritiene che la predetta fusione - limitatamente al "trasferimento" del Credito R&S - non costituisca una fattispecie di abuso del diritto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si rappresenta che il presente parere non ha ad oggetto l'esame dell'effettiva spettanza del Credito R&S nella misura di euro ...a favore dei soggetti indicati nell'istanza, intesa come esatta determinazione quantitativa e riscontro dell'esistenza dei relativi presupposti, ma riguarda esclusivamente la valutazione della sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto ex articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000 in relazione al mutamento della titolarità del Credito R&S per effetto della sola operazione di fusione per incorporazione della BETA da parte della ALFA.

In relazione a quanto qui d'interesse, anche in considerazione del perimetro dell'indagine richiesta, occorre evidenziare che l'articolo 1, comma 282, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, prevede che il Credito R&S "è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo d'imposta in cui le spese di cui al comma 280 sono state sostenute; l'eventuale eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso".

Il trasferimento della titolarità di un simile credito è ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati: ad esempio, nei casi di fusione (cfr. la Circolare del 9 maggio 2002, n. 38/E), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. la Risoluzione del 26 giugno 2003, n. 140/E), scissione (cfr. la Risoluzione del 30 giugno 2003, n. 143/E). Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato.

Ciò, però, non esclude a priori che l'eventuale trasferimento dei crediti d'imposta

(il Credito R&S nel caso di specie) possa avvenire attraverso una o più delle suddette operazioni che potrebbero integrare i presupposti di una fattispecie abusiva ex articolo 10-bis della L. n. 212 del 2000, pur in presenza del formale rispetto delle norme applicate.

Così chiarito l'oggetto dell'indagine, si ritiene che, nel caso in esame, non sussista alcun vantaggio fiscale che possa qualificarsi come indebito ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000 nei termini qui di seguito indicati, in relazione al "trasferimento" del Credito R&S in capo alla ALFA per effetto dell'incorporazione da parte di quest'ultima della BETA.

Dall'esame dei fatti come rappresentati nell'istanza, la BETA, all'atto della cessione della sua unica azienda (così pag. 2 dell'istanza) avvenuta nell'ottobre 20yy alla ALFA, non ha trasferito il Credito R&S, con la conseguenza che questo è rimasto nella sua disponibilità. Solo per effetto della successiva fusione per incorporazione (prevista con efficacia giuridica dal 30 marzo 20ii e con effetti contabili e fiscali retrodatati al 1° aprile 20zz - cfr. il progetto di fusione e la sua approvazione avvenuta ...), la ALFA ha acquisito la disponibilità del predetto credito (e, dunque, la titolarità per il suo utilizzo).

In sede di documentazione integrativa, la ALFA ha evidenziato che detto credito "è stato generato da un centro di ricerca e sviluppo del ...attivo, per quanto qui di interesse, nel 200x e fino all'ultimo trimestre del 200y. Il centro di ricerca (che costituiva l'unica azienda della società GAMMA) ha cessato la propria attività a fine 200y e la società che ha generato il credito d'imposta, rimasta inattiva, è stata poi incorporata, a fine 20aa, nella società del ...allora operante nell'attività di distribuzione ... (l'attuale società incorporanda, BETA). La società BETA non ha generato redditi imponibili (e conseguenti imposte) coerenti con l'entità del credito d'imposta disponibile, ed è rimasta attiva solo fino al 20ss, anno in cui ha cessato la propria attività, rimanendo inattiva, fino al luglio del 20ff. Da tale data, essa ha ripreso la propria attività di distribuzione commerciale ...ma, anche in tale periodo, essa non ha

generato redditi imponibili (e conseguenti imposte) coerenti con l'entità del credito d'imposta disponibile" (così la 4° e 5° pagina della documentazione integrativa).

Nel caso di specie, dunque, il Credito R&S è maturato nell'ambito dell'attività di un "centro di ricerca", svolta nel periodo 200x-200y dalla GAMMA, un'attività, collegata a una specifica organizzazione aziendale, che non è stata più svolta successivamente al 200y né dalla stessa GAMMA, né dalla sua allora incorporante BETA (oggi, soggetto incorporato dalla ALFA), né sarà svolta dalla ALFA. Giova inoltre evidenziare che nel corso dell'ultimo decennio è stata più volte modificata l'attività del soggetto pro tempore titolare del credito e ci sono stati altrettanti (prolungati) periodi di inattività, nonché ci sono stati subentri per effetto di operazioni straordinarie (i.e. fusione GAMMA-BETA).

Per effetto dell'ultima fusione (ALFA-BETA), quindi, la ALFA è subentrata nei diritti e negli obblighi della incorporata, compresa la titolarità del Credito R&S.

Ancorché al momento in cui tale ultima fusione è stata posta in essere non esista più né l'attività, né l'azienda o il ramo di questa che ha generato il Credito R&S, non può ritenersi che i suoi effetti (nella specie, il subentro nel Credito R&S) si pongano, in linea di principio, in contrasto che la ratio della previsione che vieta la cessione del credito d'imposta di cui al richiamato articolo 1, comma 282, della Legge n. 296 del 2006.

Infatti, quest'ultima disposizione si limita a vietare il trasferimento del credito d'imposta per effetto di atti realizzativi, ossia, attraverso atti destinati a monetizzare il solo credito d'imposta. Tra questi atti, non vi rientra l'operazione di fusione (come quella ALFA-BETA descritta nell'istanza) grazie alla quale l'incorporante assume i diritti e gli obblighi dell'incorporata, proseguendo in tutti i suoi rapporti anteriori alla fusione ex articolo 2504-bis, comma 1, del codice civile, compreso il subentro - ai fini fiscali - negli obblighi e nei diritti (della incorporata) relativi alle imposte sui redditi ex articolo 172, comma 4, del TUIR.

La circostanza poi che la fusione ALFA-BETA sia stata preceduta dalla cessione

da parte della BETA (cedente-incorporata) della sua intera (e unica) azienda alla ALFA (cessionaria-incorporante), senza ricomprendere l'asset Credito R&S (giusto il disposto del citato comma 282 in quanto tale credito non era afferente all'azienda ceduta), non muta la valutazione di assenza di un vantaggio fiscale (ancorché indiretto e non immediato) che possa qualificarsi, in linea di principio, come indebitato ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000, tenuto conto che la titolarità del Credito R&S è "acquisita" dalla ALFA esclusivamente attraverso gli effetti tipici della fusione.

Non avendo riscontrato la sussistenza del requisito dell'indebito risparmio d'imposta, non si procede all'analisi degli ulteriori requisiti previsti dall'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si evidenzia, infine, come anticipato in premessa, che il presente interpello non ha ad oggetto l'esame dell'effettiva spettanza del Credito R&S nella misura di euro ...a favore dei soggetti indicati nell'istanza, intesa come verifica della qualificazione come ricerca e sviluppo delle attività svolte e della corretta determinazione del beneficio eventualmente spettante, nonché del controllo della documentazione giustificativa, ma riguarda la valutazione della sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto ex articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000 esclusivamente in relazione al mutamento della titolarità del Credito R&S per effetto della fusione per incorporazione della BETA da parte della ALFA.

Al riguardo, si precisa che la fattispecie agevolativa così come rappresentata evidenzia, tuttavia, talune criticità sia in ragione della risalente origine del predetto credito d'imposta sia in ragione delle vicende che ne hanno contrassegnato l'evoluzione (ovvero il "riporto") nel corso degli ultimi 13 anni che potrebbero aver determinato

anche la decadenza dal diritto di fruirne. Pertanto, l'asserito carattere non abusivo dell'operazione di fusione ALFA-BETA non implica anche il riconoscimento dell'esistenza e della fruibilità del beneficio in parola.

In proposito, va ricordato che l'indagine riguardante la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali a una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate dall'articolo 2 del Decreto Ministeriale 28 marzo 2008, n. 76 ("Regolamento concernente disposizioni per l'adempimento degli obblighi di comunicazione a carico delle imprese, per le modalità di accertamento e verifica delle spese per il credito d'imposta inerente le attività di ricerca e di sviluppo, di cui ai commi 280, 281 e 282 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296"), comporta "valutazioni di carattere tecnico" che, come si desume dall'articolo 6 del citato D.M., involgono la competenza del Ministero dello sviluppo economico (cfr. la Circolare n. 46/E del 13 giugno 2008). A ciò va aggiunto che l'articolo 5 del medesimo D.M. prevede che l'impresa beneficiaria indichi, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta (cfr. anche la Circolare n. 17/E del 17 aprile 2009). La verifica di tali circostanze, che esulano dalle valutazioni da effettuarsi in sede di interpello antiabuso, rientra nel potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria che resta comunque impregiudicato anche con riferimento alla verifica dello scenario delle operazioni descritte nell'istanza di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati, che possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)