

Risposta n. 566

OGGETTO: Decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 (cd. Rottamazione -ter) - natura giuridica delle somme versate in sede di definizione agevolata- rapporto tra sostituto d'imposta e sostituito

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

QUESITO

La Banca (in seguito "*Istante*" o "*Banca Istante*") è una banca residente in Italia, che in data gg/mm/aaaa ha acquisito, dalla Alfa (in seguito *Seller*) appartenente al Gruppo Beta, il controllo del Gruppo Gamma (di seguito, Gruppo bancario).

Precedentemente, nel corso del 2012, alcune società oggetto della predetta cessione erano state sottoposte ad un'attività di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, per gli anni dal 2007 al 2012, relativamente all'omessa applicazione delle ritenute sugli interessi dovuti a una società ungherese su una serie di contratti di finanziamento.

Con tale attività di verifica è stata contestata la qualifica di beneficiario effettivo della società ungherese, mentre è stato ritenuto che l'effettivo beneficiario fosse una società residente alle Bermuda, appartenente al Gruppo Beta.

Quindi, alle società che avevano ricevuto i finanziamenti (che sono state

successivamente incorporate dall'*Istante*) è stata contestata l'omessa applicazione della ritenuta di cui all'articolo 26, comma 5, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella misura del 27% (applicabile *ratione temporis* a beneficiari residenti in paradisi fiscali), a fronte della ritenuta pari a zero originariamente applicata, secondo le disposizioni della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Ungheria.

Avverso i plurimi avvisi di accertamento (in quanto relativi a più anni e a più società) emessi dall'Agenzia delle Entrate, le società hanno resistito in giudizio instaurando vari contenziosi presso diverse Commissioni tributarie.

Nel 2016 l'*Istante*, a seguito dell'acquisito del controllo del Gruppo bancario, è divenuta giuridicamente responsabile per le passività correlate al contenzioso in discussione.

Tuttavia, sulla base di un'apposita clausola contenuta nel contratto di compravendita del 2016 (cd. "*Share Purchase Agreement*"), risulta economicamente responsabile per tali passività la società *Seller* che ha ceduto le società soggette alla predetta attività di accertamento.

In seguito all'emanazione del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, la *Banca Istante* ha aderito alla definizione agevolata delle liti fiscali pendenti in relazione ai citati contenziosi.

Più precisamente, in data 30 maggio 2019, la *Banca Istante* ha provveduto a presentare le istanze di definizione ed in pari data sono stati effettuati da parte del *Seller* i pagamenti degli importi corrispondenti, mediante F24 eseguito a nome dell'*Istante*.

Al riguardo, l'*Istante* chiede se le imposte versate in sede di definizione agevolata conservino la natura di ritenute alla fonte sugli interessi e, pertanto, chiede se sussista ancora il diritto/dovere di rivalsa in relazione alle stesse, per la quota parte relativa alle ritenute sugli interessi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* rappresenta che le somme corrisposte per la definizione agevolata delle liti pendenti rappresentano solamente un di cui rispetto all'originale *petitum* oggetto di contestazione, che include anche altre tipologie di imposte (II.DD. e IVA).

Tuttavia, l'*Istante* ritiene che tale circostanza non sia rilevante per la mutazione della natura dell'imposta versata. Il fatto che le liti siano risultate definibili mediante pagamenti ridotti di "*importi correlati*" al valore della controversia non è sufficiente a modificare la natura dell'imposta sottostante che rimane, dunque, quello di una ritenuta, ovvero di un'imposta dovuta su una capacità contributiva altrui (vale a dire, del beneficiario effettivo degli interessi).

A parere dell'*Istante*, l'importo dovuto per la definizione agevolata rappresenta "qualitativamente" l'imposta contestata che è, tuttavia, quantitativamente ridotta, in via premiale, "*in rapporto allo stato e al grado in cui si trova la singola controversia*".

In sostanza, l'*Istante* ritiene che le somme dovute a seguito della definizione non mutano la loro natura oggettiva e sostanziale beneficiando, esclusivamente, di una rideterminazione forfetaria per tenere conto, dell'esito ancora incerto del contenzioso.

L'*Istante* ritiene, quindi, di avere il diritto/dovere di richiedere il rimborso delle somme di cui sopra al sostituto, qualificando le somme che riceverà come un rimborso oggettivamente non imponibile ai fini delle imposte dirette quale "*mero reintegro patrimoniale di una anticipazione fatta per conto del soggetto titolare della effettiva capacità contributiva*".

La Banca, inoltre, è del parere che le conclusioni di cui innanzi valgano indipendentemente dalla puntuale identificazione del beneficiario effettivo degli interessi corrisposti e, altresì, indipendentemente dalla specifica entità legale dell'attuale *Gruppo* che finanziariamente effettuerà il rimborso a favore dell'*Istante*.

Il diritto/dovere di rivalsa dell'*Istante* sarebbe indipendente dalla diatriba processuale sulla identificazione del beneficiario effettivo degli interessi e tale diritto potrebbe essere esperito, direttamente, nei confronti della società finanziatrice

Ungherese, quale controparte diretta dei contratti di finanziamento.

In via alternativa, l'*Istante* dovrebbe rivalersi sulla società residente alle Bermuda con la quale non ha instaurato alcun contratto di finanziamento.

A parere della *Banca Istante* sarebbe, quindi, irrilevante per la qualificazione della natura delle somme ad essa spettanti, quali "*rimborso di una anticipazione per conto terzi*", la circostanza che finanziariamente il versamento sia fatto da una società del *Gruppo* piuttosto che da un'altra "*anche in forza di rapporti in essere tra queste*" di cui afferma di non essere a conoscenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, contenente «*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*» (cd. Rottamazione - *ter*) 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. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*».

In merito sono stati forniti chiarimenti con le circolari 1° aprile 2019, n. 6/E e 15 maggio 2019, n. 10/E alle quali si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

In linea generale, circa la natura giuridica delle somme versate a titolo di definizione, la scrivente ha avuto modo di precisare seppur con riferimento alla rivalsa in materia di IVA, che le conclusioni raggiunte nella circolare 25 settembre 2017, n. 23/E, relativamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 11 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, sono valide - nonostante le

differenze - anche per la cd. Rottamazione-ter.

In particolare, la circolare n. 23/E del 2017 ha chiarito che il cedente o prestatore che abbia aderito validamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui al suddetto articolo 11, può avvalersi della disposizione di cui all'articolo 60, comma 7, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 secondo cui *«Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi»*.

Ciò in quanto, nonostante la definizione agevolata di cui all'articolo 11 del citato decreto legge n. 50 del 2017, richiedeva il pagamento del tributo e degli interessi in contestazione, mentre la *Rottamazione-ter* richiede il pagamento di un importo pari o proporzionale al valore della controversia, la circostanza che quest'ultimo sia comunque "*correlato al tributo*" (poiché per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato), consente di estendere le medesime argomentazioni anche all'attuale definizione agevolata ai sensi dell'articolo 6 del decreto legge n. 119 del 2018.

Coerentemente, con riferimento alle omesse ritenute su interessi di cui all'articolo 26, comma 5, del d.P.R. 600 del 1973, si ritiene che la definizione agevolata in commento non modifichi la natura delle imposte definite, ma ne modifichi il *quantum* in base alla riduzione forfetaria accordata secondo legge, nel presupposto che la rivalsa oggetto di interpello venga esercitata nei confronti del sostituto, individuato dall'Amministrazione finanziaria nel beneficiario effettivo degli interessi (società residente alle Bermuda).

Con riguardo alla fattispecie rappresentata nell'istanza, si premette che dall'analisi della documentazione fornita e, in particolar modo, dell'ulteriore documentazione prodotta in risposta alla richiesta di documentazione integrativa del 24 settembre 2020, è emerso che la fattispecie concretamente realizzatasi presenta

delle differenze sostanziali rispetto a quanto descritto dall'*Istante*.

Pertanto, fermo restando ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende nell'istanza, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'*Istante*, ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà, possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame, si fornisce risposta alle richieste originariamente formulate dall'*Istante* tenuto conto anche di quanto riscontrato nell'ulteriore documentazione prodotta.

L'articolo 64, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che *«Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso»*.

In base all'articolo 26, comma 5, del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973, *pro tempore* vigente, *«I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 operano una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa, sui redditi di capitale da essi corrisposti, diversi da quelli indicati nei commi precedenti e da quelli per i quali sia prevista l'applicazione di altra ritenuta alla fonte o di imposte sostitutive delle imposte sui redditi. Se i percipienti non sono residenti nel territorio dello Stato o stabili organizzazioni di soggetti non residenti la predetta ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è operata anche su i proventi conseguiti nell'esercizio d'impresa commerciale. L'aliquota della ritenuta è stabilita al 27 per cento se i percipienti sono residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati con il decreto del Ministro delle finanze emanato ai sensi del comma 7-bis dell'articolo 76 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La predetta ritenuta è operata anche sugli interessi ed altri proventi dei prestiti di denaro corrisposti a stabili organizzazioni estere di imprese residenti, non appartenenti all'impresa erogante, e si applica a titolo d'imposta sui proventi che concorrono a formare il reddito di*

soggetti non residenti ed a titolo d'acconto, in ogni altro caso».

Tale norma disciplina, esclusivamente, il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e soggetti obbligati per legge ad operare in qualità di sostituti di imposta e non anche il rapporto tra sostituto e sostituito. A tal riguardo la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha statuito che "*Le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del Giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del Giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà - soggezione, proprio del rapporto tributario*" (cfr. sentenze n. 14309/2013 e n. 9246/2018).

Ciò conferma che il sostituto è obbligato ad effettuare la ritenuta mentre l'esercizio del diritto di rivalsa non è espressione di un potere impositivo, ma di un diritto-dovere rispetto al quale l'Amministrazione finanziaria non ha spazio di intervento né di legittimazione nei confronti del sostituto (cfr. Cass. Sez. Unite n. 15032/2009).

Preme precisare, inoltre, che dall'esame della documentazione integrativa prodotta è emerso che il pagamento degli F24, formalmente a nome dell'*Istante* è stato, concretamente, eseguito dal *Seller* delle società interessate dalle pendenze fiscali in contenzioso (cfr. all. 2 e 4 della documentazione integrativa) in ottemperanza agli obblighi contrattualmente assunti da quest'ultima nei confronti della *Banca Istante* per effetto dello *Share Purchase Agreement*.

Dallo scambio di corrispondenza tra l'*Istante* e il *Seller* emerge, che quest'ultima non ha anticipato delle somme per conto della società estera sostituita (che sulla base dei PVC è stata individuata dall'Amministrazione finanziaria nella società stabilita alle Bermuda) tutt'ora appartenente al proprio Gruppo societario; bensì, secondo quanto previsto dall'accordo di vendita, il *Seller* ha pagato, in luogo della *Banca Istante*, le

passività fiscali delle società cedute che erano obbligate in qualità di sostituti d'imposta nei confronti dell'Amministrazione fiscale (come emerge dall'allegato 4 della documentazione integrativa).

Pertanto, non essendo possibile ricondurre la descritta operazione nell'ambito del rapporto tra sostituto e sostituito, si precisa che le somme versate dal *Seller* in luogo dell'*Istante*, ai fini della *Rottamazione-ter*, non sono qualificabili come il "*reintegro patrimoniale di una anticipazione fatta per conto del soggetto titolare della effettiva capacità contributiva*" e, conseguentemente, detta operazione assumerà rilevanza reddituale in capo all'*Istante*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)