

Risposta n. 233

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - cessione credito IRES alla controllante ex articolo 43-ter, comma 4, del d.P.R. 16 ottobre 1973, n. 602

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

QUESITO

[ALFA], (di seguito istante), fa presente quanto di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, [...], è partecipata in misura paritetica rispettivamente dalla società [BETA] (50 per cento) e dalla [GAMMA] - di seguito [GAMMA] - (50 per cento), e fa capo alla compagnia [...] [DELTA].

Nonostante sia partecipata nella medesima misura dalle predette società, l'istante è "soggetta a consolidamento integralmente da parte di [DELTA]...[...]".

In particolare, "[DELTA] redige il bilancio consolidato [...] essendovi obbligata [...] dall'art. 98 del D.Lgs. n. 209/2005 e dal relativo Regolamento ISVAP del 13 luglio 2007, n. 77, come successivamente modificato e integrato".

Tuttavia, "Sussistendo le condizioni previste dall'art. 97, comma 2, del D.Lgs. n. 209/2005, [GAMMA] è esonerata dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato previsto all'art. 95 dello stesso decreto, poiché tale bilancio viene predisposto dalla

[...] [DELTA]" e "[...] viene depositato presso il Registro delle Imprese".

Nel citato bilancio consolidato sono rinvenibili anche i dati di bilancio dell'istante.

L'istante precisa, inoltre, di non avere optato per il consolidato nazionale di cui all'articolo 117 del Testo Unico sulle Imposte Dirette, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, cui partecipa *[GAMMA]* in qualità di consolidante. Tanto premesso, l'istante chiede se gli sia consentito cedere alla controllante italiana *[GAMMA]* - ai sensi dell'articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 16 ottobre 1973, n. 602 - l'eccedenza a credito IRES prodottasi per effetto delle ritenute d'acconto applicate sui proventi corrisposti da OICR e SICAV ai sensi dell'articolo 26-*quinquies* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 10-*ter* della legge 23 marzo 1983, n.77.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene possibile cedere, in qualità di controllata, l'eccedenza a credito IRES a *[GAMMA]*, controllante astrattamente tenuta alla redazione del bilancio consolidato.

L'istante, al riguardo, precisa di non far parte del c.d. "gruppo fiscale", di cui all'articolo 43-*ter*, comma 4, primo periodo, del d.l. n. 602 del 1973, ma di rientrare nel c.d. "gruppo civile", di cui al secondo periodo della stesso comma, secondo cui "*Le disposizioni del presente articolo si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127*".

A suo parere è, quindi, irrilevante la circostanza che *[GAMMA]* non posseda la maggioranza del suo capitale sociale e che non presenti un bilancio consolidato, essendo la stessa espressamente esonerata da tale obbligo dalla disciplina speciale *[...]*, che pone il medesimo obbligo in capo alla capogruppo costituita in altro Paese

dell'Unione europea.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 43-*ter*, primo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973 prevede che *"Le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440."*

Il successivo quarto comma dispone, altresì, che *"Agli effetti del presente articolo appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo ai sensi del presente articolo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti."*

Le disposizioni del presente articolo si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, e del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136, e alle imprese, soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, indicate nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 38 del predetto decreto n. 127 del 1991 e nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 36 del predetto decreto n. 136 del 2015."

La cessione dei crediti è, dunque, consentita sia nell'ambito del c.d. *"gruppo fiscale"*, laddove vi sia una partecipazione di maggioranza, sia nell'ambito del c.d. *"gruppo civile"*, nel caso in cui le società o gli enti a capo del gruppo siano *"tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n.*

127, e del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136."

Con la risoluzione n 488/E del 23 maggio 1996 è stato chiarito, tuttavia, che "*... è da ritenere che la citata norma consenta la cessione delle eccedenze tra i soggetti che hanno l'obbligo di redigere il bilancio consolidato (non quindi la mera facoltà).*".

La cessione delle eccedenze a credito è, altresì, consentita anche laddove l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, astrattamente imposto dalla norma, non sia adempiuto perché già assolto da un altro soggetto, a sua volta obbligato, come nel caso di una controllante estera.

In particolare, ai sensi dell'articolo 28, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 1991, "*Non sono inoltre soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese a loro volta controllate quando la controllante sia titolare di oltre il 95 per cento delle azioni o quote dell'impresa controllata...*", mentre ai sensi dei successivi commi 4 e 5 "*L'esonero previsto dal comma 3 è subordinato alle seguenti condizioni: a) che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro dell'Unione europea, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo il presente decreto ovvero secondo il diritto di altro Stato membro dell'Unione europea o in conformità ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea; b) che l'impresa controllata non abbia emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea.*

5. Le ragioni dell'esonero devono essere indicate nella nota integrativa al bilancio d'esercizio. Nel caso previsto dal terzo comma, la nota integrativa deve altresì indicare la denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato; copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambienti della finanza internazionale, devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata."

Con riferimento alle [...] la disciplina di riferimento è contenuta negli articoli 95 e seguenti del decreto-legge n. 205 del 1995, che rinvia per quanto non espressamente

previsto, alle disposizioni del d.lgs. n. 127 del 1991.

In particolare, l'articolo 95 dispone che

"1. Le imprese di assicurazione e di riassicurazione aventi sede legale nel territorio della Repubblica che controllano una o più società, redigono il bilancio consolidato conformemente ai principi contabili internazionali.

2. Allo stesso obbligo sono soggette le imprese di partecipazione assicurativa con sede legale in Italia, che detengono il controllo di una o più imprese di assicurazione o di riassicurazione ovunque costituite.

2-bis. Al medesimo obbligo sono soggette anche le imprese di partecipazione finanziaria mista con sede legale in Italia, che detengono il controllo di una o più imprese di assicurazione o di riassicurazione ovunque costituite, qualora il settore di maggiori dimensioni all'interno del conglomerato finanziario sia quello assicurativo, determinato ai sensi del decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 142.3. Ai soli fini dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato sono considerate imprese controllate quelle indicate nell'articolo 26 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127."

Il successivo articolo 97 dispone a sua volta che

"1. L'obbligo di redazione del bilancio consolidato non sussiste nei confronti delle imprese di cui all'articolo 95, commi 1 e 2, a loro volta controllate direttamente o indirettamente da altra impresa tenuta alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del presente titolo ovvero da un'impresa di assicurazione o riassicurazione costituita in un altro Stato membro.

2. L'esonero è subordinato alle seguenti circostanze: a) che l'impresa controllata non abbia emesso titoli quotati in mercati regolamentati; b) che la controllante sia titolare di oltre il novantacinque per cento delle azioni o quote dell'impresa controllata ovvero, in difetto di tale condizione, che la redazione del bilancio consolidato non sia richiesta almeno sei mesi prima della fine dell'esercizio da tanti soci che rappresentino almeno il cinque per cento del capitale; c) che l'impresa

controllata e le imprese da questa controllate da includere nel consolidamento ai sensi del presente titolo siano incluse nel bilancio consolidato della controllante;

d) che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato conformemente alle disposizioni dell'ordinamento comunitario.

3. Le ragioni dell'esonero sono indicate nella nota integrativa al bilancio di esercizio. La nota integrativa indica altresì la denominazione e la sede dell'impresa che redige il bilancio consolidato ai sensi del presente articolo. Una copia del bilancio della controllante, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana, è depositata presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata."

Tanto premesso, nel presupposto che sussistano i requisiti del gruppo innanzi richiamati - compiutamente valutabili solo in sede di controllo -, si ritiene che l'istante possa cedere le eccedenze IRES emergenti dalla propria dichiarazione annuale alla società controllante [GAMMA]. Si fa presente, da ultimo, che la risposta prescinde dalla valutazione dell'effettiva spettanza del credito che si intende trasferire.

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)