

## Risposta n. 51

**OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Adempimenti fiscali nell'ambito di un consolidato nazionale**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

La DELTA S.P.A. (di seguito anche "DELTA S.p.A." o "la società istante") – che appartiene ad un gruppo societario facente capo alla holding ALFA S.p.A. – ha esercitato, insieme ad altre partecipate italiane, l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale IRES ai sensi dell'articolo 117 e ss. del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"). L'opzione, comunicata tramite il quadro OP del modello REDDITI SC 2017 della consolidante ALFA S.p.A., è relativa al triennio 2017-2019 e ha effetto a decorrere dal 1° gennaio 2017.

La società istante fa presente di aver maturato, nel periodo d'imposta 2016, un credito IRES pari ad euro 830.788 (in parte già utilizzato per il versamento del primo acconto IRES 2017 in proprio) che intende:

- trasferire al consolidato, *ex* articolo 118, comma 2, del TUIR, così che possa essere utilizzato in compensazione "verticale" con il debito IRES 2017 e con gli acconti IRES 2018 del consolidato stesso;
- in alternativa o contestualmente a quanto sopra, cedere, *ex* articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, così che possa essere utilizzato in compensazione "verticale" e/o "orizzontale" dalla società cessionaria (anche non appartenente al consolidato).

Tanto premesso, la DELTA S.p.A. chiede di conoscere se:

1. sussista o meno l'obbligo di apporre il visto di conformità al modello REDDITI SC 2018 e/o al modello CNM 2018 qualora trasferisca, in tutto o in parte, ai sensi del citato articolo 118, comma 2, del TUIR, il credito IRES maturato *ante* consolidato;
2. a prescindere dalla risposta al precedente quesito, sia possibile regolarizzare l'apposizione del suddetto visto oltre il termine ordinario previsto per l'invio delle dichiarazioni dei redditi e del modello CNM, tramite presentazione di una dichiarazione integrativa. In tal caso, chiede di chiarire quali siano le sanzioni applicabili;
3. in caso di cessione infragruppo del credito maturato *ante* consolidato, il limite annuo dettato per l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti d'imposta (pari ad euro 700.000) debba essere rispettato dalla società cedente e/o dalla società cessionaria. A tal riguardo, fa presente di aver già esaurito, per il 2018, il suddetto limite.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al primo quesito, la società istante ritiene che, qualora sia trasferito, in tutto o in parte, *ex* articolo 118, comma 2, del TUIR, il credito IRES dalla stessa maturato *ante* consolidato (affinché sia utilizzato in compensazione "verticale" con il debito IRES del consolidato), non sia necessario apporre il visto di conformità né alla propria dichiarazione dei redditi né al modello CNM. Al riguardo, evidenzia come l'obbligo in esame:

- non sia espressamente dettato, in relazione alla fattispecie prospettata, né dall'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, in materia di visto di conformità, né, tanto meno, dalla disciplina del consolidato fiscale nazionale;
- dovrebbe trovare applicazione nei soli casi di utilizzo del credito in compensazione "orizzontale".

Nel caso in cui tale soluzione non appaia condivisibile, la medesima società chiede di chiarire su quali dichiarazioni debba essere apposto il visto e la tipologia di controlli da effettuare.

Quanto al secondo quesito, la DELTA S.p.A. ritiene possibile regolarizzare l'apposizione del visto di conformità anche oltre i novanta giorni dal termine ordinario di invio della dichiarazione dei redditi e del modello CNM, presentando una dichiarazione integrativa *ex* articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. E ciò perché:

- l'apposizione del visto non costituisce “esercizio di opzione”, bensì un onere procedurale imposto per finalità anti-abuso e di controllo dell'importo del credito da utilizzare in compensazione;
- ai fini delle imposte dirette, il visto costituisce condizione di legittimità *ex post* alla compensazione “orizzontale”. Pertanto, le attività di controllo sul credito possono essere svolte anche in un momento successivo al termine ordinario di invio telematico della dichiarazione dei redditi, purché regolarizzate secondo i principi che regolano l'istituto del ravvedimento operoso;
- non ammettere la possibilità di regolarizzare la mancata apposizione del visto nell'ambito delle imposte dirette creerebbe un disallineamento con quanto consentito, in via interpretativa, ai fini dell'IVA;
- le sanzioni proporzionali di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 1997, n. 471, non possono essere applicate indiscriminatamente a tutte le omissioni/irregolarità commesse in materia di visto di conformità. Qualora, infatti, il danno erariale sia inesistente o di scarsa entità ovvero non vi siano impedimenti all'attività di controllo ben potrebbe essere irrogata la sanzione residuale fissa *ex* articolo 8, comma 1, del medesimo decreto n. 471 del 1997.

Nel caso in cui la soluzione prospettata non appaia condivisibile, la società istante chiede di potersi adeguare alle indicazioni fornite con la risposta al presente interpello nel più ampio termine previsto per la presentazione della dichiarazione c.d.

“tardiva” di cui all’articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, senza l’applicazione di sanzioni.

In merito, infine, al terzo quesito, la DELTA S.p.A. ritiene che, in caso di cessione del credito IRES dalla stessa maturato *ante* consolidato ad altre società del gruppo secondo la procedura semplificata di cui all’articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, il limite di euro 700.000 operi esclusivamente in capo al cessionario del credito stesso. E ciò perché:

- è tale soggetto che procede materialmente alla compensazione “orizzontale” del credito IRES con i propri debiti;
- sotto il profilo sistematico, pare ragionevole che sia un solo soggetto a dover rispettare il suddetto limite, considerato che, nei confronti dell’Erario, la compensazione opera una volta sola. Ciò si verifica, ad esempio, anche nel consolidato fiscale nazionale, in caso di trasferimento dei crediti fiscali diversi dall’IRES utilizzabili in compensazione “orizzontale” con l’IRES dovuta dal gruppo (con la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 si è tuttavia chiarito che, in tale ipotesi, il limite è dettato in capo ad ogni partecipante alla tassazione di gruppo/cedente e non al consolidato/cessionario).

Peraltro, è dell’avviso che l’eventuale utilizzo in compensazione “verticale” del credito IRES acquistato *ex* 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 da parte del cessionario con l’IRES dovuta dallo stesso non rilevi ai fini del computo del limite di cui all’articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (cfr., sul punto, articolo 2 del decreto 30 settembre 1997, n. 384).

#### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Ai sensi dell’articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, i contribuenti che, *ex* articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all’imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, “hanno l’obbligo di richiedere l’apposizione del visto di conformità di cui

*all'articolo 35, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.*” Come chiarito con la circolare n. 10/E del 14 maggio 2014 la norma, rinviando espressamente all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, limita l'obbligo di apposizione del visto alla sola compensazione “orizzontale” dei crediti; di conseguenza, la stessa non si applica alla compensazione “verticale”, ancorché questa venga effettuata mediante delega di versamento. La successiva circolare n. 28/E del 25 settembre 2014 ha precisato che nell'ipotesi in cui il soggetto che utilizza in compensazione il credito d'imposta sia diverso da quello che lo ha generato (come si verifica, ad esempio, in caso di cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del gruppo ai sensi dell'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973), il visto di conformità deve essere apposto:

- sulla dichiarazione del soggetto cedente (con finalità di controllo della spettanza del credito), *“posto che, attraverso la cessione, si produce l'effetto di un “utilizzo anticipato” del credito, analogamente a quanto avviene con l'istituto della compensazione”*;
- sulla dichiarazione del soggetto cessionario (con finalità di mero riscontro dell'ammontare del credito ceduto con il suo utilizzo in compensazione), qualora il credito ricevuto sia utilizzato *“per un ammontare superiore alla soglia fissata dal legislatore”*.

Dai chiarimenti forniti si evince, quindi, che:

- il soggetto cedente è tenuto a “certificare” il credito al momento della sua cessione, a prescindere dal fatto che lo stesso sia utilizzato in compensazione “verticale” o “orizzontale” da parte del soggetto cessionario. E ciò al fine di evitare che l'obbligo in esame possa essere eluso ovvero i controlli non siano correttamente espletati qualora manchi la continuità soggettiva fra la fase di generazione e quella di consumazione del credito;

- il soggetto cessionario è tenuto a “certificare” il credito ricevuto solo nel caso in cui proceda alla compensazione “orizzontale” dello stesso *ex* articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

La circolare n. 28/E del 2014 ha altresì precisato che *“i richiamati principi trovano applicazione anche nell’ambito del regime di tassazione del consolidato nazionale, nelle ipotesi di cessione, ai sensi dell’articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto 9 giugno 2004 [ora 1° marzo 2018, n.d.r.] dei crediti utilizzabili in compensazione, nonché delle eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell’art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973.”*. Per effetto di tale assimilazione e tenuto conto dei chiarimenti di cui sopra, la scrivente è dell’avviso, in relazione al primo quesito formulato, che:

- la società istante sia tenuta ad apporre il visto di conformità al proprio modello REDDITI SC 2018, per “certificare” i crediti di importo superiore ad euro 5.000 dalla stessa maturati prima dell’esercizio dell’opzione (ovvero ricevuti mediante procedura semplificata) e successivamente trasferiti al consolidato per il pagamento dell’IRES del gruppo. E ciò anche nel caso in cui detti crediti abbiano la stessa “natura” (IRES) del debito che estinguono per effetto della compensazione (IRES del gruppo). In tal caso, i controlli da effettuare sono quelli di cui al paragrafo 5 della circolare n. 28/E del 2014. Resta, altresì, confermato che l’obbligo in esame non sussiste qualora la società istante si limiti a trasferire alla società consolidante esclusivamente la propria base imponibile, senza liquidare la relativa imposta (citata circolare n. 28/E del 2014);
- la ALFA S.p.A., in qualità di consolidante, deve apporre il visto di conformità al modello CNM 2018, qualora proceda a compensare i crediti ricevuti per un ammontare superiore ad euro 5.000. In tal caso i controlli da effettuare sono limitati al solo riscontro dell’ammontare del credito ceduto, indicato in dichiarazione, con il suo utilizzo in compensazione.

Qualora la società istante non abbia proceduto in tal senso (secondo quesito formulato), la scrivente fa presente che, in analogia a quanto chiarito in ambito IVA, l'omessa apposizione del visto può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione:

- correttiva entro il termine di scadenza ordinario, senza applicazione di alcuna sanzione, neppure di natura formale;
- integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, con applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, eventualmente ridotta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

In tale ultima ipotesi, peraltro, qualora il credito sia stato utilizzato in compensazione "orizzontale" in misura superiore ad euro 5.000 e la dichiarazione integrativa sia presentata:

- nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, resta applicabile la sola sanzione di cui al citato articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997;
- successivamente al decorso del suddetto termine, si applica anche la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, prevista nel caso di omesso versamento (circolare n. 28/E del 2014), eventualmente ravveduta.

Quanto, infine, al terzo quesito, si ricorda preliminarmente che, ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR, le eccedenze d'imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello da cui ha effetto il consolidato e riportate a nuovo, se non utilizzate nell'ambito di tale procedura, possono essere comunque oggetto di cessione all'interno del gruppo *ex* articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 (cfr., sul punto, anche circolare n. 53/E del 2004). Detta norma prevede che, *"le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche [...] 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.*” In altri termini, la norma consente la cessione totale o parziale, direttamente in sede di dichiarazione, delle eccedenze IRES da un soggetto giuridico ad un altro appartenente al medesimo gruppo d'impresa come definito dal successivo comma 5 del medesimo articolo 43-ter. Le eccedenze IRES possono essere utilizzate dal cessionario, ai sensi dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542:

- anche agli effetti della compensazione “orizzontale” prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, con debiti fiscali, contributivi e premi, nel rispetto, in tal caso, del limite di euro 700.000 di cui all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000;
- a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si genera in capo al soggetto cedente.

Poiché per il cedente non risultano essere dettati analoghi e/o ulteriori vincoli, si ritiene che il trasferimento infragruppo dell'eccedenza IRES, secondo la procedura semplificata di cui all'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, non rilevi, per detto soggetto, ai fini del computo del limite di cui all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000. Le medesime considerazioni valgono, a parere della scrivente, anche nel caso prospettato dalla società istante: il richiamo operato dall'articolo 7, comma 1, lett. b), del decreto del 2018 al limite di euro 700.000 attiene, infatti, alla diversa ipotesi - rispetto a quella in esame - di trasferimento di eccedenze d'imposta pregresse al fine della compensazione con l'IRES dovuta dal consolidato. Pertanto, si è dell'avviso che la DELTA S.p.A. possa cedere infragruppo l'IRES dalla stessa maturata *ante* consolidato senza particolari limiti d'importo. Quanto al cessionario, qualora utilizzi le eccedenze così ricevute in compensazione con tributi e contributi diversi dall'IRES, lo stesso è tenuto a rispettare il limite di euro 700.000 (la compensazione è, infatti, qualificabile come “orizzontale”). Tale vincolo, invece, non sussiste qualora le eccedenze siano



utilizzate in compensazione con l'IRES dal medesimo dovuta, qualificandosi, in detta ipotesi, la compensazione come "verticale" (cfr., sul punto, anche istruzioni al modello REDDITI 2018). Restano comunque fermi i chiarimenti resi in materia di visto di conformità con la circolare n. 28/E del 2014.

**IL CAPO DIVISIONE**

*(firmato digitalmente)*