



Roma, 18 luglio 2005

OGGETTO: Problematiche connesse alla cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito ad alcuni quesiti sollevati sulla stampa specializzata in relazione alla disciplina del consolidato nazionale, con particolare riguardo:

- a)* alla possibilità, per il soggetto consolidante, di cedere – ai sensi dell'articolo 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - le eccedenze IRES emerse in sede di redazione della dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'articolo 122 del Testo Unico delle imposte sui redditi (cd. TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). La questione assume particolare rilevanza alla luce del fatto che le società controllanti che hanno optato sin dal 2004 per la tassazione su base consolidata, hanno dovuto - in virtù della previsione di carattere transitorio contenuta nell'articolo 4, comma 1, lettera l), del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 - calcolare e versare gli acconti d'imposta per l'esercizio 2004 senza tener conto degli effetti che sarebbero conseguiti, a livello reddituale, dalla determinazione di un unico imponibile di gruppo;
- b)* al modo in cui deve essere considerato, nell'ambito della disciplina del consolidato nazionale, il limite massimo annuo di €516.456,90 previsto

per le compensazioni disciplinate dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

1. Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del gruppo consolidato

Per quanto concerne la prima questione, il problema sottoposto all'attenzione della scrivente è relativo ad un gruppo in cui:

- la società controllante, in forte perdita anche per i successivi periodi d'imposta, non era tenuta (separatamente considerata) al versamento di acconti IRES per l'anno 2004;
- le consolidate, che evidenziavano un utile, hanno ottemperato agli obblighi di versamento degli acconti d'imposta per il periodo d'imposta citato, in base a quanto disposto dalla disciplina transitoria dell'articolo 4, comma 1, lettera *l*), del D.Lgs. n. 344 del 2003.

Nel momento in cui la consolidante, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi del consolidato (Modello CNM 2005), procede alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti partecipanti al regime, le perdite da essa prodotte assorbiranno gli utili delle società consolidate, per cui dal quadro CN (determinazione dell'imposta) del modello CNM risulterà un credito IRES (inutilizzato, e che in previsione rimarrà tale) di importo pari agli acconti d'imposta separatamente versati dalle società consolidate e trasferiti alla società consolidante per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 117 del TUIR.

Al riguardo è opportuno sottolineare che nell'ultimo periodo del secondo comma dell'articolo 118 del TUIR è espressamente previsto che - anche nel peculiare ambito della tassazione di gruppo - *“Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602”*.

Il principio enunciato dal legislatore intende garantire la trasferibilità, ai sensi dell'articolo 43-ter citato, sia delle eccedenze d'imposta (IRES o IRPEG) maturate da ciascuna società partecipante al consolidato prima dell'esercizio

dell'opzione di cui all'articolo 117 del TUIR, sia delle eccedenze IRES che scaturiscono, successivamente all'esercizio dell'opzione, dalle dichiarazioni dei redditi del consolidato che la consolidante è tenuta a presentare per tutto il gruppo.

Le eccedenze cedute ai sensi del predetto articolo 43-ter potranno, secondo quanto previsto dall'articolo 5 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, *“essere utilizzate in compensazione dal cessionario anche agli effetti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si genera in capo al soggetto cedente”*.

Nel caso in esame non sussistono, dunque, preclusioni all'utilizzo - da parte della società consolidante - della procedura prevista dall'articolo 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973 per trasferire le eccedenze d'imposta emergenti dal modello CNM sia a soggetti compresi nel perimetro di consolidamento sia a soggetti che, pur non avendo esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, risultino dalla stessa *“controllati”* ai sensi della disposizione da ultimo citata.

La società consolidante, più precisamente, potrà, con le modalità ed alle condizioni ordinariamente previste dall'articolo 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, cedere le eccedenze IRES risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato:

- sia a soggetti che rientrano nell'ambito della (più ampia) nozione di *“gruppo”* fornita dal comma 4 del medesimo articolo 43-ter (secondo cui *“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”*);

- sia a soggetti che sono inclusi nel perimetro di consolidamento i cui confini (ricavabili dal combinato disposto degli articoli 117 e 120 del TUIR) individuano un ambito, in ogni caso, mai più ampio di quello del “gruppo” di cui al citato comma 4 dell’articolo 43-ter.

Il meccanismo di cui all’articolo 43-ter (per le particolari garanzie che fornisce) è, infatti, l’unico strumento offerto al soggetto consolidante non solo per attribuire a soggetti terzi (rientranti o meno nell’ambito del perimetro di consolidamento) le eccedenze IRES emergenti dalla dichiarazione consolidata, ma anche per compensare tali eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali.

A tale proposito, è utile segnalare che il credito ceduto deve essere riportato per il suo ammontare complessivo nel rigo CN22 del modello CNM del presente periodo d’imposta (2005), mentre per indicare gli estremi dei soggetti destinatari della cessione delle eccedenze relative al primo esercizio della tassazione consolidata (nonché gli importi oggetto di cessione a ciascuno di essi) va utilizzata la Sezione II del quadro NI, ancorché dedicato alla “Interruzione della tassazione di gruppo”. In tale sezione devono essere indicate anche le eccedenze che la consolidante intende utilizzare per compensare i propri debiti tributari e previdenziali.

Un’ultima, importante precisazione deve essere effettuata con riguardo al requisito temporale previsto dal comma 4 dell’articolo 43-ter al fine della verifica del requisito del controllo “rilevante”, in base al quale una società appartiene al gruppo (e può, pertanto, ricevere eccedenze d’imposta da altri soggetti ad esso appartenenti) qualora sia controllata *“fin dall’inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti”*.

Si ritiene che tale requisito, più gravoso rispetto alla durata minima del rapporto di controllo richiesta per aderire alla tassazione consolidata (l’articolo 120 del TUIR, infatti, al comma 2, precisa che *“il requisito del controllo di cui all’articolo 117, comma 1 deve sussistere sin dall’inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e la società controllata si*

avvalgono dell'esercizio dell'opzione”), debba essere rispettato non solo nel caso in cui il soggetto consolidante intenda attribuire eccedenze IRES prodotte dal consolidato a società appartenenti al più ampio gruppo individuato dall'articolo 43-ter, ma anche nel caso in cui detto soggetto intenda attribuire le predette eccedenze a società che rientrano nel perimetro di consolidamento individuato dagli articoli 117 e seguenti del TUIR.

2. Limite annuo riferibile ai crediti d'imposta utilizzabili in compensazione

Con riferimento a tale questione, si ricorda che nella circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 è stato precisato che il limite massimo di €516.456,90, posto all'ammontare dei crediti d'imposta trasferibili (in ragione d'anno) all'interno del consolidato, deve essere riferito a ciascun soggetto partecipante al regime.

A tal proposito, si rammenta che nel primo periodo del paragrafo 5.1. della circolare citata è stata riportata espressamente parte della previsione contenuta nell'articolo 7, comma 1, lettera *b*) del decreto d'attuazione (D.M. 9 giugno 2004), ai sensi del quale ciascun soggetto compreso nel perimetro di consolidamento può cedere, al fine della compensazione con l'IRES dovuta dal consolidato, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, nel limite attualmente previsto dall'articolo 34 della legge n. 388 del 2000 per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto.

Le singole consolidate che intendano trasferire i propri crediti d'imposta alla consolidante debbono rispettare il limite di €516.456,90 su base annuale, al raggiungimento del quale concorrono anche eventuali utilizzi compiuti “in proprio” dai singoli partecipanti in compensazione dei propri debiti d'imposta.

La consolidante potrà utilizzare i crediti d'imposta così ricevuti (per compensarli con l'IRES di gruppo) anche oltre il limite di € 516.456,90, in quanto la verifica di tale limite - operata in capo a ciascuna delle singole società aderenti al consolidato - assorbe quella da effettuare in capo alla società consolidante.

