

Agenzia delle entrate, risposte a
interpelli 25 ottobre 2018, nn. 49, 50 e
51

Artt. 117 ss. D.P.R. 917/1986

Daniele Rinolfi
Alessandro Tentoni

Cessione dei crediti fiscali infragruppo

Le risposte nn. 49, 50 e 51 del 25 ottobre 2018, fornite dall'Agenzia delle entrate ad interpelli in materia di trasferimenti di crediti Ires infragruppo compensabili in modo "orizzontale" o "verticale", con principi che - laddove compatibili - dovrebbero risultare validi per gli altri tributi, offrono lo spunto per soffermarsi su alcuni aspetti degli istituti trattati e sui conseguenti risvolti contabili. Nei documenti richiamati, pressoché analoghi, vengono inquadrati due strumenti offerti dall'Ordinamento per la circolazione nell'ambito di un gruppo societario di posizioni a credito verso l'Erario ai fini della compensazione con debiti concernenti la stessa o altre imposte.

Il primo è quello nell'ambito del **consolidato fiscale nazionale** di cui agli artt. 117 ss. Tuir, mentre il secondo concerne le **cessioni infragruppo** previste dall'art. 43-ter D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Consolidato fiscale nazionale

Con il consolidamento una **controllante** e **una o più società di capitali controllate direttamente o indirettamente con maggioranza assoluta** dall'inizio del periodo d'imposta, **nazionali** o **anche estere** purché di Paesi trasparenti basate con stabile organizzazione in Italia¹, possono **optare** per determinare **un'unica base imponibile** ai fini dell'Ires in un apposito modello unificato di dichiarazione dei redditi

Alcune risposte ad interpelli in materia di **circolazione di crediti Ires a riporto** nell'ambito di un gruppo societario, attraverso gli strumenti previsti dall'Ordinamento del consolidato fiscale nazionale e della cessione infragruppo, consentono di fare il punto sulle caratteristiche salienti di questi istituti, non del tutto sovrapponibili quanto al novero dei soggetti potenziali fruitori, anche per apprezzare la completezza della disciplina della tassazione di gruppo in una visione ispirata a quella aziendalistica.

I chiarimenti forniti sono intervenuti anche sull'applicazione a queste fattispecie di particolari aspetti operativi di cautela nell'utilizzo delle **eccedenze di imposta** destinate alla compensazione orizzontale, quali il visto di conformità e il massimale annuo di euro 700.000.

In chiusura, le rilevazioni contabili tipiche del cedente e del cessionario nella casistica più frequente.

che esponga la somma algebrica dei risultati determinati da ciascuna partecipante, a prescindere dall'entità della percentuale di controllo, e provveda all'unitaria liquidazione dell'imposta a debito o a credito². In sostanza, viene valorizzata la concezione economica del gruppo, ancorché non ricorrano i presupposti per la redazione del bilancio consolidato, che, come noto, viene interpretato alla stregua di un'unica azienda. Ai sensi del combinato disposto dell'art. 126 Tuir e dell'art. 4 decreto 1° marzo 2018, il regime in oggetto è escluso per chi fruisce di riduzioni di aliquota Ires, per la partecipata alla trasparenza fiscale di cui all'art. 115 Tuir, che imputa già i suoi redditi ai propri soci, per ogni società in stato di fallimento, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione delle grandi imprese in crisi con scopo liquidatorio. L'opzione viene comunicata dalla controllante anche per conto delle controllate aderenti

1. O nel caso di controllanti estere residenti in Paesi dell'Unione europea ovvero aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali intercorrono accordi per lo scambio effettivo di informazioni e per evitare la doppia tassazione, prive di stabili organizzazioni, mediante società italiana o estera con stabile organizzazione, controllata, appositamente designata capogruppo del consolidato.

2. L'eventuale eccedenza Ires a credito della dichiarazione di gruppo, ad esempio per le ritenute subite da ciascun partecipante, potrebbe anche essere riattribuita alle società consolidate.

nella propria dichiarazione con efficacia dallo stesso periodo di imposta di presentazione, con validità irrevocabile per tre anni, rinnovabili più volte per pari durata. In coerenza con l'impostazione aziendalistica l'art. 96, comma 7, Tuir consente anche la deduzione degli interessi passivi indeducibili per ciascuna partecipata che svolga attività diversa da quella di tipo finanziario, in quanto superiori alla somma di quelli attivi e del 30 per cento del reddito operativo lordo (Rol), con le eccedenze di Rol di altre società del consolidato; per questa regola rilevano sia gli interessi passivi che il risultato operativo lordo di periodi precedenti, purché successivi all'adesione al consolidato.

Analogamente l'eccedenza dell'Aiuto alla crescita economica (Ace) di ciascuna partecipante alla tassazione di gruppo maturata dopo l'esercizio dell'opzione può essere attribuita alla consolidante nei limiti del reddito imponibile dichiarato, come previsto dall'art. 6 decreto 6 agosto 2017. Non è inoltre ammesso l'utilizzo nel consolidato di perdite fiscali maturate in epoca antecedente l'opzione, e tra l'altro tali eventuali residui impedirebbero il poc'anzi commentato riporto di interessi passivi singolarmente indeducibili, salvo che la società interessata apporti nel contempo un reddito imponibile non inferiore agli interessi in parola. Venendo più da vicino al tema trattato nei documenti di prassi ricordati dell'Agenzia delle entrate, è invece consentito il trasferimento alla consolidante, nei limiti dell'Ires dovuta, dei residui crediti d'imposta di cui all'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (principalmente Ires, Irap, Iva), richiesti a compensazione dalle singole partecipanti in periodi precedenti l'avvio della **tassazione di gruppo, rispettando l'importo annuo compensabile**.

Il differente trattamento ai fini della compensazione consolidata di perdite fiscali pregresse e crediti trova un fondamento nel fatto che i secondi denotano una posizione di tipo finanziario³ destinata comunque, in un arco di tempo tipicamente non prolungato, ad essere realizzati tramite riduzione di debiti verso l'Erario, mentre le prime rappresentano solo potenziali poste a credito che si tradurranno in risparmi effettivi in caso di futura esposizione di basi imponibili positive capienti, oltre a prestarsi a possibili abusi in caso di società mere "bare fiscali".

Cessione dei crediti infragruppo

Con questo strumento, la circolazione di crediti, limitata all'Ires, tra società di un gruppo può essere perfezionata con l'indicazione degli estremi del cessionario e dell'importo nella dichiarazione dei redditi del cedente, che assume così la veste della notifica contemplata dall'art. 1264, comma 1, c.c.

A fronte del ristretto ambito dei tributi trasferibili risulta viceversa più ampio, rispetto al consolidato fiscale, il novero dei soggetti interessati, che spazia da quelli controllati direttamente o indirettamente con partecipazioni maggioritarie, e in questo caso il rapporto deve preesistere dal periodo d'imposta precedente a quello di maturazione del credito, a quelli rientranti nel perimetro di consolidamento civilistico in virtù di patti parasociali maggioritari, ovvero percentuali di partecipazione, clausole statutarie o contratti che concretizzano un'influenza dominante, alle società di persone evidentemente nella veste di cessionarie. L'utilizzo del credito ad opera dell'acquirente decorre come per ogni altro caso dall'inizio del periodo d'imposta in cui viene presentata la dichiarazione dei redditi con finalità di notifica della cessione da parte del cedente, aspetto chiarito anche dalle istruzioni alla dichiarazione dei redditi 2018 delle società di capitali, quadro RK. Anche in questa seconda fattispecie traspare la visione sistemica del raggruppamento societario, visto che la cessione del credito Ires a riporto non è consentita al di fuori del perimetro interno precisato, a differenza delle richieste di rimborso di cui all'art. 43-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Aspetti procedurali

Come noto, l'utilizzo dei crediti d'imposta a compensazione orizzontale è stata assoggettata nel tempo dal Legislatore ad una serie di vincoli e di controlli revisionali a carico dello stesso contribuente.

Si è passati, per la generalità dei soggetti, dall'introduzione di un limite annuo al momento pari ad euro 700.000, all'illegittimità di compensazioni in presenza di debiti per imposte erariali iscritte in ruoli superiori ad euro 1.500, alla sospensione dell'ordinativo di utilizzo del credito che presenti profili di rischio di irregolarità. C'è poi la richiesta di apporre il

3. Dovuta ad aver già eseguito versamenti o subito ritenute d'acconto in misura superiore all'imposta liquidata, o per la spettanza di crediti d'imposta riconosciuti dalla legge.

visto di conformità di un professionista qualificato ai crediti d'imposta da utilizzare in misura superiore a euro 5.000, ai sensi dell'art. 1, comma 574, legge 27 dicembre 2013, n. 147 (per le imposte dirette e relative sostitutive), e dell'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (per l'Iva), risultanti dalle dichiarazioni, **salvo venga apposta la sottoscrizione dell'eventuale organo di controllo contabile**.

Questo adempimento si prefigge di verificare la regolare tenuta delle scritture obbligatorie ai fini delle summenzionate imposte e la corrispondenza tra risultanze della dichiarazione, della contabilità e dei documenti di base, anche mediante l'uso di tecniche campionarie, conferendo così una certificazione professionale sull'attendibilità e correttezza della posizione creditoria comunicata all'Amministrazione Finanziaria.

Aspetti economici

Di particolare interesse per la successiva esposizione del trattamento contabile della cessione dei crediti d'imposta a riporto all'interno di un gruppo societario risulta l'analisi degli scambi che possono intercorrere tra cedenti e cessionari per la regolazione dell'operazione. Come per il trasferimento di qualsiasi altro credito l'avente causa acquisisce un *asset* finanziario, destinato in questa occasione ad estinguere debiti di natura tributaria. Nella maggior parte dei casi viene quindi stabilito tra le parti che il **cessionario corrisponda un importo pari al valore nominale del credito acquisito**.

Nella particolare ipotesi che l'ammontare trasferito risulti consistente rispetto alla prevista entità futura dei debiti d'imposta liquidati dall'acquirente, il riassorbimento mediante compensazione dei crediti ceduti potrebbe richiedere diversi anni e il prezzo della transazione subire una riduzione per effetto dello sconto finanziario^[4]. Sovente poi tra due **società consociate preesistono rapporti creditorî**, di natura finanziaria o commerciale, che possono estinguersi per volontà dei contraenti in cambio della cessione del credito tributario se di segno contrario alla movimentazione che si manifesta. Può anche capitare che la regolazione del

trasferimento sia definita con l'accollo di un debito verso un terzo, parte correlata o meno, da parte del cessionario. In questi schemi può anche ammettersi che il corrispettivo della vendita sia inferiore al valore nominale, laddove per l'importo del credito e i profili gestionali del cedente l'operazione configuri una provvista finanziaria, seppur occasionale. Infine un prezzo per il trasferimento potrebbe anche non essere convenuto, nell'ambito di una valutazione dell'economicità complessiva dell'intero gruppo. Da considerare in tal caso l'eventuale necessità di assolvere alle formalità per donazioni considerabili non di modico valore. Dal meccanismo del consolidato fiscale si evince la possibile ricorrenza di altri possibili flussi di remunerazioni, collegati al trasferimento di base imponibile positiva o negativa nei confronti della controllante, anche sotto forma di interessi passivi singolarmente indeducibili o *plafond* di Rol che consenta la deduzione di tali costi.

Indubbiamente, in questi casi, **i vantaggi o i pesi finanziari apportati alla capogruppo risultano meno immediati**, in quanto dipendono dalla formazione di un congruo reddito positivo nella dichiarazione consolidata e di un conseguente debito Ires, così da poter valorizzare le perdite fiscali, gli interessi passivi e le eccedenze di Rol recepite, e viceversa richiedere un corrispettivo per l'assunzione degli utili imponibili da altre controllate^[5]. Qualora la controllante esponga un risultato complessivo negativo, infatti, per attribuire un compenso alle società che abbiano portato in dote i suddetti elementi di costo e, all'inverso, pretendere un ristoro da quelle unità che conferiscano un utile fiscale occorrerà stimare se il prevedibile andamento prospettico della base imponibile consolidata consentirà di assorbire, e quindi rendere valutabile, la perdita dichiarata, con le medesime riflessioni che si svolgono per ogni singolo contribuente.

L'art. 118, comma 4, Tuir precisa che i pagamenti tra la consolidante e le controllate aderenti a fronte del trasferimento di vantaggi o pesi tributari non concorrono al reddito imponibile, mentre la prassi dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che tali somme sono da assoggettare ad Iva solo qualora non risultino allineate all'aliquota teorica Ires vigente.

4. Una simile pattuizione risulterebbe peraltro in linea con l'indicazione riportata dal principio contabile Oic 25 "Imposte sul reddito", par. 36, che prevede in sostanza la valutazione in bilancio d'esercizio secondo il criterio di attualizzazione del costo ammortizzato per i crediti tributari di imposte sul reddito con scadenza superiore ai dodici mesi.

5. Gli importi ricevuti, anche per procacciare i mezzi necessari a far fronte alle imposte da liquidare, ovvero corrisposti dalla capogruppo risulteranno misurati dall'aliquota teorica Ires applicabile alle singole basi imponibili trasferite.

Le risposte agli interpelli

Nei documenti in esame le istanti, una capogruppo e due partecipate tutte in regime di consolidato fiscale, dispongono di un credito Ires superiore a euro 5.000 che potrebbero trasferire alla tassazione di gruppo o ad una consociata in ossequio all'art. 43-ter D.P.R. 602/1973. Gli **aspetti controversi** riguardano l'**apposizione del visto di conformità** nella prima ipotesi per compensazione verticale con il debito Ires complessivo, anche in sede di **ravvedimento operoso**, e **quale soggetto** applichi il **massimale utilizzabile orizzontalmente di euro 700.000** adottando la seconda soluzione.

Come si può notare le incertezze che gravano su queste scelte dipendono dal considerevole intreccio normativo che si instaura tra le discipline del consolidato fiscale e dell'alternativa della cessione infragruppo da una parte, nei confronti di vincoli procedurali quali l'apposizione del visto, il rispetto del limite per le compensazioni orizzontali tra tributi, il ravvedimento operoso. Le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate, richiamando altri chiarimenti formulati in precedenza, ritengono che il **visto di conformità** debba essere apposto per la **dichiarazione del cedente con i consueti controlli**, in quanto tale soggetto realizza comunque il credito tributario con l'operazione di trasferimento alla consolidante, e altresì per quella del **cessionario limitando le verifiche alla riconciliazione tra importo trasferito e compensato**. Sulla possibilità di apporre il **visto tardivo** su una dichiarazio-

ne successiva l'Amministrazione **non eccepisce preclusioni**, visto che l'attestazione dell'attendibilità dei crediti fiscali è fisiologicamente posteriore rispetto alla decorrenza della compensazione con altri tributi. In tal caso non vengono irrogate sanzioni se la trasmissione avviene entro i termini di scadenza ordinari, in misura fissa da euro 250 a euro 2.500 entro i primi novanta giorni successivi in cui come noto la stessa dichiarazione si considera validamente presentata, pari al 30% oltre tale periodo delegittimando l'intervenuta compensazione, ferma l'applicabilità delle riduzioni da ravvedimento operoso. Quanto all'ultimo dubbio interpretativo, si è sottolineato che a differenza di quanto avviene nel consolidato fiscale ai sensi dell'art. 7, lett. b), decreto 1° marzo 2018, **la cedente non è tenuta al rispetto del massimale**, che invece **vincola l'ammontare utilizzabile del cessionario** del credito ex art. 43-ter D.P.R. 602/1973.

Riflessi contabili

Ci soffermiamo ora sulle rilevazioni contabili dal lato del cedente e del cessionario del credito nelle principali ipotesi operative sopra delineate (*esempi 1, 2, 3 e 4*).

Assumiamo che nell'ambito di un consolidato fiscale nazionale decorrente dall'anno solare 2018 la controllata B intenda cedere alla consolidante A il credito Ires maturato per il periodo 2017, in vista del pagamento dell'imposta dovuta dal gruppo, per l'importo di euro 320.000 pari alla differenza tra il massimale annuo

ESEMPIO 1

Una prima soluzione è quella di regolare il trasferimento a respiro, e poi saldare il debito conseguente alla scadenza convenuta.

Il cedente società B rileva quanto segue (*scrittura contabile 1*).

SCRITTURA CONTABILE 1.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito v/società A	320.000	
	Credito Ires a riporto		320.000

Dal lato del cessionario A la scrittura contabile è la seguente (*scrittura contabile 2*):

SCRITTURA CONTABILE 2.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito Ires a riporto	320.000	
	Debito v/società B		320.000

ESEMPIO 2

La società cedente B presenta altresì un debito preesistente verso la controllante A, per importo capiente ad attivare la compensazione civilistica ex art. 1242, comma 1, c.c.

Quindi per la B si avrà, oltre alla rilevazione del trasferimento del credito Ires (*scritture contabili 3 e 4*):

SCRITTURA CONTABILE 3.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito v/società A	320.000	
	Credito Ires a riporto		320.000

SCRITTURA CONTABILE 4.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Debito v/società A	320.000	
	Credito v/società A		320.000

Mentre la società A rileverebbe (*scritture contabili 5 e 6*):

SCRITTURA CONTABILE 5.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito Ires a riporto	320.000	
	Debito v/società B		320.000

SCRITTURA CONTABILE 6.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Debito v/società B	320.000	
	Credito v/società B		320.000

ESEMPIO 3

Le due società B e A si accordano per regolare la cessione del credito Ires dalla prima alla seconda consolidante con accollo da parte di A di un debito di B nei confronti di una terza consociata C per l'importo di euro 310.000, riconoscendo quindi un margine finanziario di euro 10.000 a favore della cessionaria.

In tal caso la cedente B redige le seguenti scritture contabili 7 e 8.

SCRITTURA CONTABILE 7.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito v/società A	320.000	
	Credito Ires a riporto		320.000

SCRITTURA CONTABILE 8.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Debito v/società C	310.000	
	Perdite su crediti	10.000	
	Credito v/società A		320.000

Mentre la società A rileverebbe (*scritture contabili 9 e 10*):

SCRITTURA CONTABILE 9.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito Ires a riporto	320.000	
	Debito v/società B		320.000

SCRITTURA CONTABILE 10.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Debito v/società B	320.000	
	Debito v/società C		310.000
	Proventi finanziari		10.000

ESEMPIO 4

Un ultimo caso può ipotizzarsi in assenza di corrispettivo, evidentemente per ragioni legate agli obiettivi generali di gruppo.

La cedente società B elabora la seguente scrittura (*scrittura contabile 11*):

SCRITTURA CONTABILE 11.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Perdite su crediti	320.000	
	Credito Ires a riporto		320.000

Dal lato della cessionaria del credito Ires, società A, si rileva (*scrittura contabile 12*):

SCRITTURA CONTABILE 12.

Data	Descrizione	Dare	Avere
31.10.2018	Credito Ires a riporto	320.000	
	Proventi finanziari		320.000

compensabile orizzontalmente di euro 700.000 e la parte utilizzata dal cedente di euro 480.000.

Il trasferimento si può considerare avvenuto al momento in cui l'operazione viene indicata nella dichiara-

zione dei redditi della società B, sebbene l'eccedenza risulterebbe compensabile dal cessionario a partire dall'inizio del periodo d'imposta come precisato dalla circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E, par. 4.2.3. ●