

**Risposta n. 542/2021**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - articolo 43-ter dPR n. 602 del 1973 - cessione eccedenze di imposta infragruppo

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

**QUESITO**

[ALFA] (di seguito, "AH") e [BETA] (di seguito, "AV") fanno presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

AH è una società italiana interamente partecipata da [GAMMA] (di seguito, "PIH"), una società a responsabilità limitata [...] con capitale interamente detenuto da [DELTA].

AH ha esercitato congiuntamente alle proprie controllate, tra cui la società AV, di cui detiene l'intero capitale sociale, l'opzione per il regime di tassazione di gruppo disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 per i periodi d'imposta dal 2016 al 2018, successivamente rinnovata per i periodi d'imposta dal 2019 al 2021.

Nel corso del 2021, presumibilmente prima dello spirare del termine previsto per la presentazione del Modello CNM 2021 per il periodo d'imposta 2020, la società AH sarà incorporata mediante fusione nella controllante PIH, la quale procederà nel caso a

presentare, per conto dell'incorporata, il predetto modello dichiarativo, da cui emergerà un credito d'imposta (derivante dall'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione (non utilizzata in compensazione), nonché dalle ritenute d'acconto attribuite dalle consolidate al gruppo per il 2020), che la società *AH* intende cedere alla controllata *AV*, in base alla disciplina prevista dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

A tal fine, l'eccedenza d'imposta sarà riportata:

- nel Quadro CN (Rigo CN22) e nel Quadro CK (Rigo CK1) del Modello CNM 2021 della società cedente *AH*;

- nel Quadro RK - Sezione III del Modello Redditi SC 2021 della società cessionaria *AV*.

Su entrambe le citate dichiarazioni (CNM 2021 e Modello Redditi SC 2021) verrà apposto il visto di conformità ai sensi dell'articolo 35 comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Posto che la norma di riferimento opera relativamente alle cessioni di eccedenza di imposta infragruppo, laddove sussista un rapporto di controllo, le società istanti chiedono se può trovare applicazione il citato articolo 43-ter qualora alla data di presentazione del Modello CNM 2021 si sia perfezionata l'operazione di fusione.

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

*In sintesi, le società istanti ritengono che «il requisito di appartenenza al "gruppo" richiesto dal citato art. 43-ter del DPR n. 602/1973 sia compiutamente soddisfatto nello scenario prospettato - ininterrottamente - dalla data di inizio del periodo di imposta precedente a quello di maturazione del credito oggetto di cessione (ossia, il primo gennaio 2019) sino alla data di presentazione del Modello CNM 2021, anche nell'ipotesi in cui a tale data [ALFA] dovesse risultare incorporata nella controllante PIH».*

Conseguentemente, *«L'eccedenza d'imposta risultante dal Modello CNM 2021, presentato dalla società [...] PIH per conto dell'incorporata [...] AH, può essere oggetto di cessione ad AV in conformità alla disciplina di cui all'art. 43-ter del DPR n. 602/1973 in materia di cessione delle eccedenze infragruppo».*

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 43-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, primo comma, 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».*

Mentre, infatti, in base al regime ordinario previsto dalla legge sulla contabilità di Stato (di cui al citato regio decreto n. 2440 del 1923), le cessioni relative a somme dovute dallo Stato devono risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata da notaio e, ai fini della loro opponibilità, devono essere notificate all'amministrazione cui spetta di ordinare il pagamento, il citato articolo 43-ter stabilisce una deroga al predetto regime ordinario, limitatamente alle cessioni infragruppo di eccedenza di imposta risultante dalla dichiarazione, precisando, però, al secondo e terzo comma che *«Nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.*

*In caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'articolo 122 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia ai sensi del*

*secondo comma. In tale caso si applica la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura massima stabilita».*

Inoltre, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale 30 settembre 1997, n. 384 - con cui è stato approvato il regolamento relativo alla cessione dei crediti d'imposta - anche il cessionario è tenuto ad indicare nella dichiarazione dei redditi *«l'ammontare delle eccedenze ricevute, i soggetti cedenti e le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata».*

Le medesime formalità devono essere osservate anche qualora la cessione dei crediti avvenga nel peculiare ambito della tassazione di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR (cfr., in particolare, l'articolo 118, secondo comma, ultimo periodo, del medesimo testo unico). In tal modo si è voluta garantire, tra l'altro, *«la trasferibilità, ai sensi dell'articolo 43-ter citato, [...] 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»* (così, la circolare n. 35/E del 18 luglio 2005).

I presupposti soggettivi per poter beneficiare di tale forma "semplificata" di cessione del credito sono enucleati dal quarto comma della medesima norma, che stabilisce *«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»* (cd. "gruppo fiscale"), con l'ulteriore precisazione che *«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» (cd. "gruppo civile").*

Detto trasferimento può, quindi, operare nei confronti dei soggetti che:

- rientrano nell'ambito della (più ampia) nozione di gruppo di cui al medesimo articolo 43-ter;

- sono inclusi nel perimetro di consolidamento.

In sintesi, per quanto di interesse ai fini del presente interpello, le condizioni che consentono l'applicabilità della disciplina in argomento sono le seguenti:

- appartenenza del cedente e del cessionario allo stesso "gruppo fiscale", da considerare formato dalle società legate da rapporti partecipativi di controllo (in termini di percentuale superiore al 50 per cento del capitale) diretto o indiretto;

- appartenenza dei predetti soggetti al medesimo gruppo dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti fino al momento della cessione;

- assunzione, da parte delle società controllate, delle forme societarie espressamente indicate dalla norma;

- presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte dei soggetti tra i quali interviene la cessione dei crediti.

Con riguardo all'ultimo dei requisiti enucleati, si ritiene che la presentazione della dichiarazione dei redditi, con l'indicazione degli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi, rappresenti condizione di opponibilità e, quindi, di efficacia della cessione nei confronti dei terzi e del debitore ceduto amministrazione finanziaria, ma non anche ai fini dell'efficacia del trasferimento del credito tra le parti, che avviene in forza del consenso. Né rileva la circostanza che, per effetto di una operazione straordinaria, la dichiarazione sia formalmente presentata da un soggetto

terzo per conto del dichiarante.

A supporto di tale interpretazione rilevano le seguenti circostanze:

- il tenore letterale del terzo comma, laddove si chiarisce che in caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato nazionale, l'inosservanza delle predette formalità non determina l'inefficacia della cessione, bensì la sola applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997;

- la circostanza che le eccedenze IRES trasferite in base al citato articolo 43-ter possano essere utilizzate in compensazione dal cessionario, ai sensi dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 542 del 1999 *«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»* e, dunque, prima della presentazione della dichiarazione.

Né sono di ostacolo a tale interpretazione gli obblighi contenuti nelle norme successivamente emanate in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in compensazione di crediti diversi dall'IVA, tra i quali, per quel che qui interessa, quello disposto dall'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, secondo cui *«La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge»*.

Resta inteso, comunque, che l'utilizzo in compensazione delle eccedenze IRES trasferite è ora subordinato agli obblighi normativamente previsti in materia di controllo preventivo, illustrati con la risposta ad interpello n. 264 pubblicata il 14

agosto 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente ([www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli)), cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

Venendo al caso di specie, dunque, *AH* afferma che la fusione deve aver luogo successivamente alla chiusura del periodo di imposta 2020, cui si riferisce l'eccedenza oggetto di cessione, benché prima della presentazione del relativo Modello CNM, che deve, dunque, essere presentato dalla la società incorporante *PIH* per conto della società fusa.

Posto che, per le ragioni sin qui esposte, la cessione produce effetto tra le parti *AH* e *AV*, in ragione del consenso, e che l'indicazione della stessa in dichiarazione rappresenta esclusivamente modalità di esternazione da parte di *PIH* della volontà delle parti già validamente espressa, si ritiene che il requisito del controllo enucleato dall'articolo 43-*ter* vada comunque valutato con riguardo alle società *AH* e *AV*; ne consegue la possibilità per *AH* di cedere il credito a *AV*, nonostante l'adempimento dichiarativo sia effettuato dall'incorporante *PIH* per suo conto, sempre che, ovviamente, dalla contabilità e dagli atti della fusione risulti la volontà di *AH* di applicare l'articolo 43-*ter*.

La presente risposta non si sofferma, infine, sugli adempimenti relativi al periodo di imposta 2021, in cui si realizzerà la fusione, né sulla sorte del consolidato, in quanto non oggetto interpello.

[...]

**Firma su delega della Direttrice centrale  
Danila D' Eramo**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**