

Risposta n. 220/2023

***OGGETTO: Consolidato Nazionale – Modalità e limiti di utilizzo di crediti trasferiti
[articolo 7, comma 1, lett. b) del DM 1° marzo 2018]***

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

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - che ha esercitato l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale ai sensi degli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), in qualità di consolidante - riferisce che, «*Nell'esercizio 2020 (...) riceveva dalla sua controllata [BETA] [N.d.r. di seguito controllata] un credito IVA di euro [...], cessione correttamente esposta nella sezione X, quadro NX del Modello CNM*

per l'anno 2020 nonché nella dichiarazione IVA per l'anno 2020 della consolidata al quadro VX».

In particolare, l'istante rappresenta che «Tale credito fu legittimamente ceduto ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera b) del DM del 2018, in quanto la dichiarazione consolidata relativa all'esercizio 2020 era a debito IRES. (...). Tuttavia, per scelta di gruppo tale credito nell'esercizio 2020 non fu utilizzato e quindi fu riportato nel quadro CC, rigo CC6, colonne 3 e 5 (...).

La dichiarazione consolidata dell'esercizio 2021, i cui termini di invio non sono ancora scaduti alla data del presente, non ha debito IRES di gruppo (in quanto gli acconti versati sono risultati eccedenti rispetto al saldo), mentre gli acconti relativi all'esercizio 2022 vengono prioritariamente compensati con il credito IRES 2021.

Sicché proprio per il limite di cui all'art. 7 DM 2018, il credito IVA di euro [...] legittimamente ceduto nel 2020 resta nel 2021 ancora una volta inutilizzato».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se «detto credito possa essere riportato a nuovo nella dichiarazione consolidata dell'esercizio 2021 nel quadro CC rigo CC6 col. 2 e col. 5 pur se - per tale annualità - non sussiste alcun debito IRES».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene «tale credito IVA riportabile a nuovo nella dichiarazione consolidata relativa all'esercizio 2021 compilando il quadro CC rigo CC6 col. 2 e col. 5 (...) pur se - per tale annualità - non sussiste alcun debito IRES.

(...)

Confermerebbe la tesi della possibilità del riporto a nuovo (...) il fatto che:

1. il credito IVA non utilizzato nell'esercizio 2020 è stato riportato nel quadro CC rigo CC6 col 3 e 5 della dichiarazione consolidata dell'esercizio 2020 senza alcuna anomalia del controllo Entratel;

2. nessuna norma relativa al consolidato nazionale prevede la perdita dei crediti ritualmente ceduti in una annualità in caso di mancato utilizzo negli anni successivi per assenza di debito IRES di gruppo;

3. sarebbe irrazionale ritenere che la cessione del credito fatta legittimamente nell'anno X non sia più valida nell'anno X+1 in quanto si chiederebbe al contribuente di conoscere il risultato delle liquidazioni IRES di gruppo delle annualità successive rispetto a quella di cessione;

4. Ai fini IRES vige il principio di autonomia del periodo d'imposta ex art 76 del TUIR per cui se il credito nell'esercizio 2020 era legittimamente cedibile esso nel 2021 appartiene alla consolidante e quindi se non utilizzato può essere riportato a nuovo nella dichiarazione consolidata da questa redatta;

5. il controllo Entratel relativo all'esercizio 2021 non segnala anomalia inserendo il credito IVA ceduto nel 2020 nel quadro CC rigo CC6 col. 2 e col. 5 (...) il che porterebbe a dedurre che il credito è riportabile nella dichiarazione relativa all'esercizio 2022, nel quadro CC rigo CC6 col. 2».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza e spettanza dei crediti IVA cui l'istante fa riferimento, nonché in merito ai requisiti sostanziali per l'accesso al regime

del consolidato fiscale nazionale, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò detto, sebbene il contribuente abbia presentato l'istanza prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione Modello CNM/2022, tuttavia lo stesso, nelle more della risposta, ha già adottato il comportamento prospettato, riportando nella dichiarazione Modello CNM/2022, presentata in data 30 novembre 2022, nel rigo CC6, colonne 3 e 5, l'ammontare del credito IVA - relativo all'anno d'imposta 2020 - trasferito dalla consolidata e utilizzabile per il versamento degli acconti relativi al periodo d'imposta successivo, con la conseguenza che la risposta avrebbe l'effetto di attestarne *ex tunc* la correttezza. Per tali motivi l'interpello presenta dei profili di inammissibilità.

Con riferimento al consolidato fiscale, gli articoli 117 e seguenti del TUIR consentono di determinare in capo alla società o ente controllante un'unica base imponibile costituita dalla somma algebrica degli imponibili di ciascuna società partecipante.

In particolare, l'articolo 121 del TUIR prevede che ciascuna società partecipante al consolidato debba redigere e presentare, secondo le modalità e i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, la propria dichiarazione dei redditi - senza liquidare la relativa imposta - comunicando alla società o ente controllante il proprio reddito complessivo, le ritenute subite, le detrazioni e i crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e gli acconti autonomamente versati (prima dell'accesso al consolidato), mentre il successivo articolo 122 dispone che, «*La società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito*

complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo (...)».

Relativamente ai crediti d'imposta, l'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 1° marzo 2018 prevede che, *«ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto (...)*».

Le società partecipanti al consolidato possono, dunque, trasferire alla consolidante crediti d'imposta per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, e comunque in misura tale da non eccedere il limite indicato dall'articolo 25 del decreto legislativo n. 241 del 1997 [limite ora contenuto nell'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e che, ai sensi dell'articolo 1, comma 72, della legge n. 234 del 2021 (legge di bilancio 2022), a decorrere dal 1° gennaio 2022, è stato elevato a 2 milioni di euro]. Gli stessi crediti possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta IRES (a titolo di saldo e acconto), con la conseguenza che non può residuare in capo alla consolidante un'eccedenza a credito (Cfr. circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, paragrafo 5.1).

Le modalità ed i limiti di utilizzo dei crediti trasferiti dalle società partecipanti al consolidato ai sensi del citato articolo 7, comma 1, lettera b) del DM del 2018, sono stati, peraltro, approfonditi dalla scrivente con diversi documenti di prassi, cui si rinvia

[cfr. la risposta n. 191 pubblicata il 13 giugno 2019 sul sito della scrivente (inerente la circolazione nell'ambito del consolidato fiscale dei crediti d'imposta previsti per gli operatori del settore cinematografico e audiovisivo di cui agli articoli 17 e 18 della legge 14 novembre 2016, n. 220) e, per quanto compatibile, la risposta n. 133 pubblicata il 2 marzo 2021 (concernente l'utilizzo dei crediti tributari di cui agli articoli 14 e 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 - c.d. "Sismabonus" e "Risparmio Energetico" - nell'ambito del regime di consolidato fiscale), la risoluzione n. 45/E del 2 agosto 2022 ("Cessione in consolidato fiscale, di crediti derivanti da misure di Superbonus e bonus diversi dal Superbonus") e la risposta n. 543 pubblicata il 3 novembre 2022].

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, non si condivide la soluzione prospettata dall'istante, in quanto il credito IVA trasferito dalla consolidata - relativo all'anno d'imposta 2020 - poteva essere utilizzato esclusivamente per compensare il debito IRES risultante, a titolo di saldo per il periodo d'imposta 2020 e di acconto per il periodo d'imposta 2021, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato (CNM) relativo all'anno d'imposta 2020.

Né si condividono le modalità di compilazione del quadro CC del modello CNM 2022 ipotizzate dall'istante. In particolare, come chiarito nelle istruzioni al quadro CC sezione II:

«nei righi da CC6 a CC10 va indicato:

- in colonna 1, il codice tributo corrispondente all'eccedenza indicata nel quadro NX, sez. X del presente modello ovvero, in caso di esclusiva compilazione della colonna 2 relativa all'eccedenza di imposta residua derivante dalla precedente dichiarazione, il corrispondente codice tributo indicato nel quadro CC, Sez. II, del modello CNM 2021;

- in colonna 2, l'eventuale importo residuo dell'eccedenze di imposta corrispondenti al codice tributo di cui a colonna 1, desunto dal quadro CC - Sez. II del modello CNM, utilizzato per il pagamento degli acconti relativi al presente periodo d'imposta. Tale importo corrisponde a quanto riportato nella colonna 5 della corrispondente eccedenza di imposta, indicata nel rispettivo rigo della Sez. II del quadro CC del modello CNM 2021;

- in colonna 3, la somma degli importi indicati nel quadro NX, sez. X del presente modello con riferimento al codice tributo di cui a colonna 1;

- in colonna 4, l'importo utilizzato in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241 del 1997 per il versamento degli acconti e del saldo IRES relativi al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- in colonna 5, l'ammontare da utilizzare per il versamento degli acconti relativi al periodo d'imposta successivo corrispondente al risultato della seguente somma algebrica:

col. 2 + col. 3 - col. 4».

Di pari contenuto le istruzioni al precedente modello CNM 2021.

Pertanto, con riferimento al periodo d'imposta 2020:

a) nel modello CNM 2021 andava indicato:

- nella colonna 2 "residuo della precedente dichiarazione", l'importo indicato nella colonna 5 (differenza) del CNM 2020 - pari alla somma destinata a compensare gli acconti relativi al periodo d'imposta 2020;

- nella colonna 3 (importo attribuito nella presente dichiarazione) la somma trasferita dalle singole società partecipanti al consolidato a compensazione del saldo del periodo d'imposta 2020 e degli acconti per il periodo d'imposta 2021;

- nella colonna 4 (compensazione F24) il versamento tramite compensazione degli acconti relativi al periodo d'imposta 2020 (compensati con la somma indicata nella colonna 2) e del saldo IRES relativo al medesimo periodo (compensato con una parte della somma indicata nella colonna 3);

- nella colonna 5 (differenza) l'importo che residua dalla somma indicata nella colonna 3 e destinato al versamento tramite compensazione degli acconti relativi al periodo d'imposta 2021 (nulla doveva residuare dell'importo indicato nella colonna 2 utilizzato in compensazione per il pagamento degli acconti relativi al periodo d'imposta 2020);

b) nel modello CNM 2022 andava indicato:

- nella colonna 2 "residuo della precedente dichiarazione", l'importo indicato nella colonna 5 (differenza) del CNM 2021 - pari alla somma destinata a compensare gli acconti relativi al periodo d'imposta 2021;

- nella colonna 3 (importo attribuito nella presente dichiarazione) la somma trasferita dalle singole società partecipanti al consolidato a compensazione del saldo del periodo d'imposta 2021 (CNM 2022) e degli acconti per il periodo d'imposta 2022;

- nella colonna 4 (compensazione F24) il versamento tramite compensazione degli acconti relativi al periodo d'imposta 2021 (compensati con la somma indicata nella colonna 2) e del saldo IRES relativo al medesimo periodo (compensato con una parte della somma indicata nella colonna 3);

- nella colonna 5 (differenza) l'importo che residua dalla somma indicata nella colonna 3 e destinato al versamento tramite compensazione degli acconti relativi al periodo d'imposta 2022 (nulla doveva residuare dell'importo indicato nella colonna 2 utilizzato in compensazione per il pagamento degli acconti relativi al periodo d'imposta 2021).

Pertanto, nel presupposto che il credito IVA sia maturato e rispetti ogni altro requisito e condizione disposta dalle norme di riferimento, valutazioni che non formano oggetto del presente interpello, la consolidante doveva procedere all'utilizzo in compensazione del predetto credito, trasferito dalla consolidata, per il pagamento del saldo IRES relativo al periodo d'imposta 2020 e per il pagamento del primo e/ o secondo acconto IRES relativo al periodo d'imposta 2021, senza che residuasse alcunché. D'altronde, all'atto del trasferimento del credito IVA da parte della consolidata, l'importo dovuto dal consolidato a titolo di saldo 2020 e acconto 2021 era già noto e, conseguentemente, non è plausibile che residui alcun credito da utilizzare nei successivi periodi d'imposta.

Risulta, tuttavia, alla scrivente, che il secondo acconto per il periodo d'imposta 2021 sia stato versato con altre modalità il 24 novembre 2021; ciò che residua per effetto della mancata compensazione non può, comunque, essere riportato a nuovo nel modello CNM relativo all'anno d'imposta 2021.

Resta salva, comunque, la possibilità di correggere gli effetti del mancato utilizzo in compensazione del credito IVA trasferito mediante il ricorso alla dichiarazione integrativa *ex* articolo 2, commi 8 e *8-bis* e articolo 8, commi *6-bis* e seguenti, del decreto

del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, al fine di ripristinare il credito IVA non utilizzato in capo alla consolidata.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)