

Risposta n. 151/2023

OGGETTO: DTA – Cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto – Articolo 44-bis, comma 6, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34.

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

QUESITO

In data 30 dicembre 2020, Alfa S.p.A. in liquidazione (società che ha presentato istanza di interpello insieme a Beta S.p.A.), con atto formato per scambio di corrispondenza, ha ceduto alla società Gamma S.r.l., nella forma pro-soluto, "crediti [deteriorati] vantati nei confronti di diversi debitori derivanti dalla propria attività commerciale relativamente a n.... posizioni creditizie pari ad un valore nominale di euro ..." per un corrispettivo pari ad Euro

In virtù di tale cessione a titolo oneroso di crediti deteriorati, la società istante intenderebbe avvalersi della possibilità di trasformare in credito d'imposta le attività

per imposte anticipate, non ancora computate a riduzione dell'imponibile, così come riconosciuto dall'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 2019.

Alfa S.p.A. in liquidazione è una società per azioni costituita in data 3 febbraio 1988 avente quale oggetto sociale "lo svolgimento delle attività materiali di gestione e di recupero dei crediti e ogni altra operazione finalizzata all'incasso dei crediti in portafoglio, ivi compresa la cessione degli stessi sia singolarmente che in blocco, nonché attraverso operazioni di cessione di singoli rami d'azienda", il cui capitale, al momento della predetta cessione di crediti, risultava così suddiviso: Delta (27,29%), ... (18,21%), ... (11,84%), ... (11,38%), ... (8,68%), ... (6,06%), ... (5,69%), ... (3,79%), ... (1,71%), ... (1,71%), ... (1,67%), ... (0,76%), ... (0,41%), ... (0,23%), ... (0,09%), ... (0,08%), ... (0,08%), ... (0,08%), ... (0,08%), ... (0,08%) e Beta S.p.A. (0,08%).

Beta S.p.A. è una società per azioni costituita in data avente quale oggetto sociale, fra l'altro, "l'attività di gestione di attività e passività assunte da procedure concorsuali in forma di assuntore, quindi relative alla liquidazione di tutte le poste attive quali proprietà immobiliari, partecipazioni societarie, diritti mobiliari in genere quali crediti commerciali e finanziari, azioni revocatorie, azioni risarcitorie oltre alla gestione delle obbligazioni passive, il tutto nell'osservanza delle disposizioni di legge in materia di società finanziarie e precisamente del D.Lgs. 385/93; b) lo svolgimento di prestazioni di servizi e di consulenze professionali amministrative e tecniche, sul territorio nazionale ed all'estero, alle imprese private e pubbliche; c) lo svolgimento di prestazioni di servizi di management temporaneo, nonché l'assistenza a società ed aziende clienti mediante la redazione di studi e progetti finalizzati alla gestione di situazioni di crisi anche per dare

luogo a ristrutturazioni aziendali", il cui capitale risulta così suddiviso: Delta (34,95%), ... (34,95%) e ... (30,10%).

Gamma S.r.l. è una società a responsabilità limitata costituita in data e avente come proprio oggetto sociale l'attività di "gestione e di recupero dei crediti e ogni altra operazione finalizzata all'incasso dei crediti in portafoglio, ivi compresa la cessione degli stessi sia singolarmente che in blocco, nonché attraverso operazioni di cessione di singoli rami d'azienda", il cui capitale sociale è interamente detenuto da Beta S.p.A.

In data 30 dicembre 2020, con atto di cessione di azioni registrato presso l'Agenzia delle Entrate in data 11 gennaio 2021, Beta S.p.A. ha acquistato da Delta Soc. Coop. le azioni da quest'ultima detenute in Alfa S.p.A. in liquidazione conseguendo una partecipazione complessiva al capitale della società pari al 27,37%.

Tale acquisto di azioni si inserisce nell'ambito di un complessivo progetto che potrebbe condurre Beta S.p.A. ad acquisire progressivamente, nel corso del 2021, la maggioranza del capitale sociale e quindi il controllo di diritto di Alfa S.p.A. in liquidazione.

In un secondo momento, ma comunque entro la fine del 2021, si progetta di procedere alla fusione fra le due società.

A tal fine, Beta S.p.A. ha manifestato agli altri soci di minoranza di Alfa S.p.A. in liquidazione l'interesse ad acquistare a titolo oneroso le loro partecipazioni.

Ad oggi, hanno risposto positivamente a tale invito solo i soci ...,, ... e ..., i quali hanno ceduto le proprie partecipazioni tramite distinti e separati atti stipulati in data 1° febbraio 2021 (per quanto concerne ...) e 19 aprile 2021 (per quanto concerne ..., ..., ..., e ...).

Beta S.p.A. risulta quindi attualmente titolare di una partecipazione complessiva al capitale sociale di Alfa S.p.A. in liquidazione pari al 33,27%.

Vi sono, tuttavia, ulteriori interrelazioni sussistenti fra le società Beta S.r.l., Alfa S.p.A. in liquidazione e Gamma S.r.l.

Come detto, Beta S.p.A. è unico socio di Gamma S.r.l., acquirente dei crediti deteriorati nella fattispecie in esame, in forza dell'acquisto di quote del 4 dicembre 2008.

La partecipazione di minoranza in Alfa S.p.A. in liquidazione, detenuta da Beta S.p.A., non è dotata di alcun diritto particolare e nemmeno sussistono patti di sindacato idonei a conferire una specifica influenza di Beta S.p.A. nei confronti di Alfa S.p.A. in liquidazione.

Le società istanti segnalano peraltro l'ampia partecipazione della compagine sociale alle riunioni assembleari di Alfa S.p.A. in liquidazione come risulta dai verbali delle ultime assemblee.

A partire dal 1° ottobre 2016, Beta S.p.A. ha stipulato con Alfa S.p.A. in liquidazione contratti di "service di gestione societaria, amministrativa e fiscale".

In base a tali contratti, Beta S.p.A. si impegna a fornire attività di consulenza ed assistenza come, a mero titolo esemplificativo, "la gestione di tutti i processi amministrativi, contabili, finanziari e di controllo gestionale, assicurando la regolarità contabile e fiscale della società e degli obblighi societari in materia di bilancio, tenuta dei libri contabili e dei libri sociali; la gestione degli obblighi dichiarativi di carattere fiscale, tributario, previdenziale, e di ogni altro adempimento che si rendesse necessario connesso alle attività di ALFA (...).

Tali attività devono essere realizzate dai dipendenti di Beta S.p.A., senza l'instaurazione di specifici rapporti di lavoro (autonomo o dipendente) tra questi e Alfa S.p.A. in liquidazione.

Alfa S.p.A., fino al momento della messa in liquidazione, avvenuta in data 28 dicembre 2020, risultava amministrata da un consiglio di amministrazione composto da tre membri, individuati nelle persone di Tizio, Caio e Sempronio soggetti che, in momenti differenti, hanno rivestito la medesima carica anche nell'organo amministrativo della società socia Beta S.p.A. ed in quello di Gamma S.r.l.

Con il presente interpello, le società istanti intendono acquisire certezza circa l'interpretazione e l'applicazione alla fattispecie concreta e personale dell'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 30 aprile 2019, come modificato dall'articolo 55 del decreto legge n. 18 del 17 marzo 2020, che riconosce la possibilità di trasformare le attività per imposte anticipate in credito d'imposta.

La società Alfa S.p.A. in liquidazione presenta l'interpello in qualità di società che potrebbe far valere tale facoltà in forza della cessione a titolo oneroso di crediti deteriorati, realizzata, in data 30 dicembre 2020, nei confronti della società Gamma S.r.l.; la società Beta S.p.A. partecipa all'interpello in qualità di socio della società Alfa S.p.A. in liquidazione e soggetto potenzialmente interessato, in virtù del progetto di acquisizione e di fusione descritto in precedenza.

I due quesiti in cui si sostanzia la presente istanza sono proposti unitariamente in quanto strettamente correlati e consequenziali tra loro, secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 9/E del 2016.

Quesito n. 1

Con il primo quesito, le società istanti intendono sapere se, nella fattispecie in esame, risulti o meno integrata la condizione ostativa, rispetto al godimento della agevolazione, prevista dal comma 6 dell'articolo 44-bis del decreto legge n. 34/2019, che esclude la possibilità di avvalersi della conversione delle DTA in credito d'imposta qualora le cessioni di crediti deteriorati avvengano *"tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile ed alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto"*.

La condizione di incertezza normativa deriva, in relazione al caso di specie, in primo luogo, con riferimento al momento in cui osservare la sussistenza di una situazione di controllo ex articolo 2359 del codice civile. Se, cioè, il controllo deve essere valutato al momento della cessione del credito deteriorato e/o in un momento successivo, per esempio quando l'opzione per la conversione è esercitata oppure quando il credito d'imposta è utilizzato in compensazione.

Al momento della cessione del credito, ossia alla data del 30 dicembre 2020, la società Beta S.p.A. (socio unico della cessionaria Gamma S.r.l.) non poteva dirsi avere il controllo diretto o indiretto di Alfa S.p.A. in liquidazione, data l'esiguità della partecipazione in essa detenuta (0,08%).

Nei prossimi mesi del 2021, invece, Beta S.p.A. potrebbe addirittura acquisire il controllo di diritto ex articolo 2359, comma 1, lettera a), del codice civile qualora tutti gli altri soci di Alfa S.p.A. in liquidazione accettassero di cedere a titolo oneroso le proprie partecipazioni. Nel 2021, potrebbe anche realizzarsi una totale integrazione tra

le due società istanti, alla luce del progetto di fusione tra Beta S.p.A. e Alfa S.p.A. in liquidazione, ipotizzato entro il 31 dicembre 2021.

In secondo luogo, l'incertezza rispetto alla integrazione della condizione ostativa del controllo ex articolo 44-bis, ultimo comma, del decreto legge n. 34 del 2019 potrebbe derivare dalla valutazione dei rapporti negoziali tra la società cessionaria e la società cedente quali "*particolari vincoli contrattuali*" rilevanti ai sensi del comma 1, n. 3), dell'articolo 2359 del codice civile.

Come illustrato in precedenza, tra le società Beta S.p.A. e Alfa S.p.A. in liquidazione è in essere da diversi anni un contratto di service di gestione societaria, amministrativa e fiscale. Inoltre, il consiglio di amministrazione di Alfa S.p.A. in liquidazione è stato, in taluni momenti, composto da persone che hanno rivestito la medesima carica anche in Gamma S.r.l. ed in Beta S.p.A., sebbene in tempi non del tutto coincidenti.

Quesito n. 2

Con il secondo quesito, le società istanti intendono sapere se Alfa S.p.A. in liquidazione possa validamente esercitare l'opzione per la trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito d'imposta ai sensi del comma 3 dell'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 2019, versando il relativo canone entro il 31 luglio 2021 e/o inviando apposita comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile.

La condizione di obiettiva incertezza normativa si pone in relazione al citato comma 3, a mente del quale *"l'opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti"*.

Aderendo ad una interpretazione letterale, si potrebbe ritenere che Alfa S.p.A. in liquidazione avrebbe dovuto esercitare l'opzione entro il 31 dicembre 2020, per potersi avvalere della facoltà riconosciuta dall'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 2019.

In senso contrario sembrerebbero invece deporre le indicazioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 117661/2016, secondo il quale l'opzione si considera esercitata con il versamento del canone entro il 31 luglio 2016 (da attualizzare considerando la data del 31 luglio 2021) oppure, se non è dovuto il canone, con comunicazione a mezzo PEC entro la medesima data.

Peraltro, la generale previsione della remissio in bonis (articolo 2 della legge n. 16 del 2 marzo 2012) potrebbe comunque consentire alla società Alfa S.p.A. in liquidazione di esercitare validamente simile opzione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi 2021.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito n. 1

Le società istanti non ritengono sussistente, nel caso in esame, la causa ostativa prevista dal comma 6 dell'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 2019, per due ordini di ragioni.

In primo luogo, perché la situazione di controllo rilevante ex articolo 2359 del codice civile deve essere valutata al momento della cessione dei crediti e non, invece,

allorquando l'opzione è esercitata e/o il canone è versato e/o il credito d'imposta è utilizzato.

Oltre al dato letterale, occorre considerare la struttura normativa dell'agevolazione in esame, in cui la cessione dei crediti deteriorati rappresenta un prerequisito, per il cedente, al fine di poter trasformare le DTA (non collegate al credito deteriorato ceduto) in credito d'imposta.

In questa logica, la cessione dei crediti rileva alla stregua di una condizione che deve essere verificata in un determinato momento storico, anche per quanto attiene la sussistenza di rapporti di controllo tra le società cedente e cessionaria.

Nel senso che l'assenza di rapporti di controllo tra il cedente ed il cessionario, per consentire il godimento della agevolazione, deve rappresentare una situazione pregressa e preesistente rispetto alla cessione del credito medesimo.

Anche in termini di ratio, si deve osservare che la lettura proposta pare maggiormente rispettosa della finalità di sostenere le imprese "sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica" (così la relazione illustrativa al decreto legge n. 18 del 2020).

Infatti, qualora si ritenesse di dover valorizzare i rapporti partecipativi tra la società cedente e la società cessionaria anche dopo l'intervenuta cessione del credito e, quindi, per un lasso di tempo estremamente lungo e neppure esattamente determinabile, si finirebbe per frustrare l'obiettivo legislativo, impedendo o riducendo significativamente l'impatto concreto della disposizione.

Nel caso di specie, la situazione preesistente rispetto alla cessione dei crediti deteriorati vedeva la società Beta S.p.A. (unica socia della cessionaria Gamma S.r.l.)

possedere lo 0,08% delle azioni della società Alfa S.p.A. in liquidazione, percentuale tale da escludere in radice il controllo.

Nel medesimo giorno in cui Alfa S.p.A. in liquidazione cedeva i crediti deteriorati a Gamma S.r.l., la società Beta S.p.A. acquistava le azioni di DELTA detenute in Alfa S.p.A. in liquidazione, conseguendo così una partecipazione al capitale pari al 27,37%.

Tale incremento della partecipazione societaria non appare tuttavia rilevante, ai fini del comma 6 dell'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 2019, sia perché, lungi dall'individuare una situazione pregressa e preesistente alla cessione del credito deteriorato, essa si realizzava contestualmente a tale cessione; sia perché la partecipazione di Beta S.p.A., sebbene aumentata, non risultava comunque in grado di attribuire il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2) del codice civile.

Accogliendo la prospettiva interpretativa delineata, si deve poi ritenere del tutto irrilevante la possibile acquisizione del controllo e/o la incorporazione della società Alfa S.p.A. in liquidazione, da parte della società Beta S.p.A., che potrebbe avvenire nel corso del 2021, trattandosi di eventi successivi rispetto alla cessione del credito deteriorato e quindi del tutto ininfluenti ai fini dell'applicazione del regime in esame.

In secondo luogo, l'assenza di controllo deve essere riconosciuta anche in relazione all'articolo 2359, comma 1, n. 3), del codice civile, che definisce l'influenza dominante derivante da particolari vincoli contrattuali.

Nel caso di specie, non possono considerarsi rilevanti, in simile prospettiva, né il contratto di service stipulato tra la società Beta S.p.A. e la società Alfa S.p.A. in

liquidazione, né la parziale e saltuaria coincidenza delle persone che hanno ricoperto il ruolo di consiglieri di amministrazione nelle due società.

Per quanto attiene il contratto di service, si tratta di un vincolo negoziale di carattere oneroso che non attribuisce a Beta S.p.A. il potere di incidere sulle scelte amministrative di Alfa S.p.A. in liquidazione.

Difatti, la fornitura dei servizi di assistenza e consulenza amministrativa e contabile deve rispettare le direttive impartite dall'organo amministrativo di Alfa S.p.A. in liquidazione.

In questo senso, si rileva che il concetto di "personale" fatto proprio dal contratto in essere, comprende esclusivamente il "personale tecnico" e non anche i membri del consiglio di amministrazione o del collegio sindacale.

Questi, infatti, sono nominati dall'assemblea dei soci seguendo le ordinarie procedure dettate dal codice civile, senza che Beta S.p.A., in virtù del citato contratto, possa influenzare tale decisione.

Per quanto attiene la composizione dell'organo amministrativo, non si ravvisano gli estremi per ritenere sussistente una situazione idonea a configurare una influenza del CdA di Beta S.p.A. e/o di Gamma S.r.l. rispetto al CdA di Alfa S.p.A. in liquidazione.

In conclusione, nel caso oggetto della presente istanza di interpello, si deve concludere per l'assenza di situazioni di controllo, diretto o indiretto, tra la società cedente e la società cessionaria dei crediti deteriorati, ostative al godimento della agevolazione, ai sensi dell'articolo 44 bis, comma 6, del decreto legge n. 34 del 2019.

Quesito n. 2

Con riferimento all'esercizio dell'opzione, da parte di Alfa S.p.A. in liquidazione, per la trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito d'imposta, si ritiene che la stessa sia possibile attraverso il pagamento del canone (se dovuto) entro il 31 luglio 2021.

Si deve giungere a tale conclusione valorizzando il rinvio espresso, fatto dal testo della norma di legge, all'articolo 11 del decreto legge n. 59 del 2016 e, quindi, indirettamente, al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 117661/2016, da cui deriva una piena idoneità del comportamento concludente del versamento del canone, rispetto all'esercizio dell'opzione in parola.

Si deve, inoltre, notare che i crediti risultanti dalla trasformazione in base alla disciplina in esame devono comunque essere evidenziati nella dichiarazione dei redditi 2021 da parte della società cedente.

La stessa Agenzia delle Entrate, nella recente risposta all'interpello n. 35/E del 2021 ha avuto modo di affermare che il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione "indipendentemente dalla data di esercizio della suddetta opzione o del versamento del relativo canone".

Peraltro, qualora si dovesse ritenere che nel caso in oggetto l'opzione avrebbe dovuto essere esercitata tramite comunicazione espressa da inviare entro il 31 dicembre 2020, si potrebbe comunque applicare la c.d. remissio in bonis di cui all'articolo 2, del decreto legge n. 16 del 2012. In altri termini, si dovrebbe riconoscere alla società Alfa S.p.A. in liquidazione la possibilità di avvalersi del regime, presentando apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi 2021

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito n. 1

L'articolo 44-bis, comma 1, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (come da ultimo modificato dall'articolo 19, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, in corso di conversione) dispone che, qualora una società ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2021, crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori considerati inadempienti ai sensi del successivo comma 5 (secondo cui "*si ha inadempimento quando il mancato pagamento si protrae per oltre novanta giorni dalla data in cui era dovuto*") può trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate - anche se non iscritte in bilancio - riferite ai seguenti componenti:

(i) perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, alla data della cessione;

(ii) importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, non ancora dedotto né fruito tramite credito d'imposta alla data della cessione.

Ai fini della predetta trasformazione, la norma prevede i seguenti limiti:

- i componenti descritti possono essere considerati per un ammontare massimo non eccedente il 20 per cento del valore nominale dei crediti ceduti;

- i crediti ceduti possono essere considerati per un valore nominale massimo pari a 2 miliardi di euro (per ciascuno degli anni 2020 e 2021), determinato tenendo conto di tutte le cessioni effettuate (rispettivamente, entro il 31 dicembre 2020 e il 31 dicembre

2021) dalle società tra loro legate da rapporti di controllo, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, e dalle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

La trasformazione in credito d'imposta avviene alla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti; inoltre, a decorrere da tale data, per il cedente:

a) non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'articolo 84 del TUIR relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformabili in credito d'imposta;

b) non sono deducibili, né fruibili tramite credito d'imposta, le eccedenze del rendimento nozionale relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformabili in credito d'imposta in base alle stesse disposizioni.

Il successivo comma 2 dell'articolo 44-bis precisa che i crediti d'imposta derivanti dalla predetta trasformazione non sono produttivi di interessi e possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in uno dei seguenti modi:

- in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

- mediante cessione, ai sensi dell'articolo 43-bis o dell'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

- mediante richiesta di rimborso.

Inoltre, è previsto che i crediti d'imposta, da indicare nella dichiarazione dei redditi, non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP.

Infine, per avvalersi della facoltà di conversione è necessario esercitare (o aver già esercitato) l'opzione già prevista dall'articolo 11 del decreto legge 3 maggio 2016,

n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119, tramite la comunicazione di cui al punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 luglio 2016 entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti.

L'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello di efficacia della cessione dei crediti deteriorati.

Il canone, qualora dovuto, è pari all'1,5 per cento dell'importo delle DTA convertibili in crediti di imposta eccedente rispetto alle imposte versate e deve essere corrisposto annualmente a partire dall'anno di efficacia della trasformazione fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2030.

Nel caso di specie, in data 30 dicembre 2020, la società Alfa S.p.A. in liquidazione ha ceduto a titolo oneroso, nella forma pro-soluto, alla società Gamma S.r.l. - interamente controllata da Beta S.p.A. - dei crediti deteriorati, motivo per cui intende avvalersi della possibilità di trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate, non ancora computate a riduzione dell'imponibile, così come riconosciuto dall'articolo 44-bis del decreto legge n. 34 del 2019.

Il dubbio interpretativo riguarda l'eventuale sussistenza della causa ostativa prevista dal comma 6 dello stesso articolo 44-bis secondo cui "*le disposizioni del presente articolo non si applicano alle cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto*".

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile "*sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della*

maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa".

Con particolare riferimento al caso di specie, si evidenzia, sulla base delle informazioni disponibili, che tra la società cedente Alfa S.p.A. in liquidazione e la società cessionaria Gamma S.r.l. non ricorrono né rapporti di partecipazione diretta né particolari rapporti contrattuali.

Diventa necessario, pertanto, verificare, al fine di stabilire l'eventuale ricorrenza della causa ostativa di cui al comma 6 dell'articolo 44-bis, se le predette società (*i.e.*, Alfa S.p.A. in liquidazione e Gamma S.r.l.) siano entrambe controllate, anche indirettamente, da Beta S.p.A.

E tale verifica, come emerge dal tenore letterale delle disposizioni finora esaminate, deve essere condotta avuto riguardo al momento della cessione dei crediti deteriorati ovvero alla data 30 dicembre 2020.

Ebbene, facendo riferimento a tale data, è possibile ravvisare come Beta S.p.A. avesse il controllo interno di diritto (ex articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile) della Gamma S.r.l. in quanto socio unico della stessa, ma non anche il controllo interno di diritto della Alfa S.p.A. in liquidazione, vantando una partecipazione al capitale sociale di quest'ultima pari soltanto al 27,37%.

Tuttavia, al fine di verificare, se la predetta partecipazione al capitale sociale di Alfa S.p.A. in liquidazione detenuta da Beta S.p.A. configurasse un controllo di fatto interno di quest'ultima sulla Alfa S.p.A. in liquidazione [articolo 2359, primo comma,

n. 2)] e se i contratti di "service di gestione societaria, amministrativa e fiscale" stipulati dalla Alfa S.p.A. in liquidazione con Beta S.p.A. configurassero un'influenza dominante di quest'ultima sulla Alfa S.p.A. in liquidazione [articolo 2359, primo comma, n. 3, del codice civile] sono necessarie una serie di valutazioni fattuali che esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

Allo stesso modo, per stabilire se la parziale e saltuaria coincidenza delle persone che hanno ricoperto il ruolo di consiglieri di amministrazione delle società Alfa S.p.A. in liquidazione, Beta S.p.A. e Gamma S.r.l. abbia determinato un'influenza del CdA di Beta S.p.A. e/o di Gamma S.r.l. rispetto al CdA di Alfa S.p.A., è necessario un esame di fatto non esperibile in sede di interpello.

Quesito n. 2

Con riferimento al quesito n. 2, occorre considerare che l'articolo 44-bis, prevede che:

- la trasformazione delle DTA in crediti d'imposta "*è condizionata*" all'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016 (comma 3);

- l'opzione, ove non già operata in precedenza, "*deve essere esercitata*" tramite la comunicazione da trasmettere all'indirizzo di posta elettronica certificata della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente "*entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti*" (comma 3);

- "*l'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione*" (comma 3);

- *"La trasformazione in credito d'imposta avviene alla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti"* (comma 1, penultimo periodo);

- *"A decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione"*:

- le perdite e le eccedenze ACE convertite non sono più utilizzabili ai fini della compensazione con gli imponibili futuri;

- i crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione possono essere utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs n. 241 del 1997, oppure ceduti ai sensi dell'articolo 43-bis e 43-ter del DPR n. 602 del 1973, ovvero chiesti a rimborso (comma 2).

Dalle predette disposizioni si evince che il diritto a fruire del credito d'imposta matura già a decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti deteriorati, indipendentemente dalla data di esercizio della suddetta opzione, dalla data di efficacia della stessa, o del versamento del relativo canone (cfr. risposta all'interpello n. 35/E del 2021). Come peraltro sottolineato nella relazione illustrativa al decreto, *«la disposizione è volta a incentivare la cessione di crediti deteriorati che le imprese hanno accumulato negli ultimi anni, anche per effetto della crisi finanziaria, con l'obiettivo di sostenerle sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica»*. Di conseguenza, la possibilità di fruire del credito d'imposta in tempi rapidi, già a decorrere dalla data di efficacia della cessione dei crediti deteriorati, è in perfetta coerenza con la ratio della norma.

Tuttavia, occorre considerare che, per effetto di quanto previsto dal comma 3, il diritto alla fruizione del credito d'imposta nasce, in ogni caso, "condizionato" all'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, da effettuare, come

sopra evidenziato, *"entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti"* (comma 3). Si ritiene, pertanto, sulla base del dato letterale della norma, che la trasmissione della PEC entro il termine previsto rientri tra quegli adempimenti che, sebbene abbiano *"natura formale"*, sono comunque richiesti al fine di dare attuazione alla misura in esame. Ne deriva che, in assenza dell'esercizio dell'opzione - sia in presenza dell'obbligo di versamento del canone, che in assenza di tale obbligo - la trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta non si perfeziona, con la conseguenza che la società decade dal diritto a fruire dell'agevolazione.

Nel caso di specie, pertanto, la società Alfa S.p.A. in liquidazione, avrebbe dovuto effettuare detta comunicazione entro il 31 dicembre 2020.

Si osserva, comunque, che l'articolo 2, comma 1, del decreto-legge n. 16 del 2012 prevede che *"la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:*

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471,*

secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista".

La citata norma, in sostanza, prevede una particolare forma di ravvedimento operoso (c.d. remissione in bonis) volto ad evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

Con la circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, è stato precisato che la norma intende salvaguardare la scelta operata dal contribuente "in buona fede" che presenta la comunicazione ovvero assolve l'adempimento richiesto tardivamente, ed è strutturata in modo tale da sanare quei soli comportamenti che non abbiano prodotto danni per l'erario, nemmeno in termini di pregiudizio all'attività di accertamento, escludendo che il beneficio possa essere fruito nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità.

La norma presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende fruire (c.d. comportamento concludente) ed abbia soltanto omissso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente.

L'ambito di applicazione dell'istituto della remissione in bonis, pertanto, è circoscritto alla fruizione di benefici di natura fiscale (o all'accesso ai regimi fiscali opzionali), subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento

di carattere formale, purché tali adempimenti formali siano previsti a pena di decadenza dal beneficio o dal regime opzionale.

Ciò premesso, nel rilevare come la disciplina agevolativa recata dall'articolo 44-bis del decreto-legge n. 34 del 2019, date le caratteristiche sopra richiamate, rientri nell'ambito applicativo del suddetto istituto, si ritiene che la società possa avvalersi dell'istituto della cd. remissione in bonis di cui all'articolo 2 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, sempreché risulti confermato che la stessa possedeva i requisiti sostanziali richiesti dalle disposizioni di riferimento, alla data originaria di scadenza del termine previsto per il perfezionamento dell'opzione (vale a dire il 31 dicembre 2020).

A tal fine, qualora non abbia ancora provveduto, la società può esercitare l'opzione prevista anche in un momento successivo, purché entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile, mediante l'inoltro della comunicazione alla PEC della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, ed il versamento della sanzione in misura fissa pari a Euro 258, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (cfr., sul tema, risoluzione n. 44/E del 28 giugno 2021).

(firmato digitalmente)