

## Risposta n. 201

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - trasferimento del credito IRES maturato ante consolidato - dichiarazione integrativa

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

### QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, nell'espone quanto qui di seguito sinteticamente riportato, fa presente che, all'esito di una verifica relativa ai periodi d'imposta 2014, 2015 e 2016, sono stati:

- rideterminati gli importi fiscalmente rilevanti delle cc.dd. commissioni scalari relative ai trattati di riassicurazione in quota *share* stipulati con alcune compagnie di riassicurazione;
- notificati un avviso di accertamento in relazione al periodo d'imposta 2014, per il quale è stato raggiunto un accordo conciliativo, e due inviti a comparire per i periodi d'imposta 2015 e 2016, definiti in adesione.

L'istante fa, altresì, presente che la violazione constatata in sede di verifica, attenendo ad un errore legato alla corretta imputazione temporale delle commissioni scalari, ha dato luogo ad una redistribuzione delle stesse nei diversi periodi d'imposta. In particolare, tale redistribuzione ha fatto emergere maggiori basi imponibili nei

periodi d'imposta 2014, 2015 e 2016, e minori basi imponibili nei periodi d'imposta 2017 e 2018. Peraltro, con riferimento ai trattati di riassicurazione sottoscritti in tali ultimi due periodi d'imposta, l'istante intende adeguare la metodologia di calcolo degli importi fiscalmente rilevanti delle commissioni scalari, tenendo conto dei criteri individuati in sede di adesione. Poiché, per effetto di tale adeguamento, emergerà un maggior reddito imponibile per il periodo d'imposta 2017 ed una maggiore perdita per il periodo d'imposta 2018, l'istante - che ha esercitato, in qualità di controllante, l'opzione per il regime di cui agli articoli 117 e ss. del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR) a decorrere dal periodo d'imposta 2016 - chiede di conoscere:

- se il credito IRES dalla stessa maturato nel periodo d'imposta precedente all'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale possa essere trasferito ed utilizzato in compensazione "verticale" con la maggiore imposta dovuta dal gruppo per il 2017;

- quali siano le modalità per correggere le dichiarazioni (REDDITI SC e CNM) già presentate e per ravvedere le sanzioni eventualmente dovute.

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

In sintesi, l'istante ritiene di poter presentare:

1) per il periodo d'imposta 2017:

- una dichiarazione integrativa del modello REDDITI SC 2018 nella quale rilevare il maggior reddito imponibile ai fini IRES, come determinato sulla base della diversa quantificazione delle commissioni scalari, e, contestualmente, trasferire al consolidato, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 118, comma 2, del TUIR, il credito IRES sorto precedentemente all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo e mai utilizzato. Al riguardo l'istante precisa che detta integrazione non rappresenta il ripensamento di una scelta originariamente effettuata (e, come tale, non

esercitabile con la presentazione di una dichiarazione *ex* articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322) poiché dal modello CNM 2018 originariamente presentato non emergevano imposte da versare;

- una dichiarazione integrativa del modello CNM 2018, nella quale indicare sia il maggior imponibile IRES, come rideterminato nella dichiarazione REDDITI SC 2018, sia il credito IRES mai utilizzato e trasferito al fine di compensarlo con la maggiore imposta dovuta dal consolidato. Per il corretto perfezionamento del ravvedimento delle violazioni commesse l'istante ritiene di dover corrispondere la sola sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e non anche gli interessi;

2) per il periodo d'imposta 2018:

- una dichiarazione integrativa del modello REDDITI SC 2019 al fine di rilevare sia la maggiore perdita derivante dall'applicazione dei criteri di tassazione delle commissioni scalari individuati in sede di adesione sia il credito IRES come diminuito per effetto della presentazione del modello REDDITI SC 2018 integrativo. Tenuto conto di quanto chiarito con la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, l'istante ritiene che sia sufficiente versare, per il corretto perfezionamento del ravvedimento delle violazioni commesse, la sola sanzione, ridotta, di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997;

- una dichiarazione integrativa del modello CNM 2019, al fine di dare evidenza della maggiore perdita del consolidato;

3) per il periodo d'imposta 2019, una dichiarazione integrativa del modello REDDITI SC 2020, al fine di ridurre il credito IRES originariamente dichiarato, versando, sulla base di quanto chiarito con la citata circolare n. 8/E del 2017, la sola sanzione, ridotta, di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR le eccedenze d'imposta pregresse (ovvero quelle risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate dai soggetti che hanno optato per il consolidato con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello da cui ha effetto la tassazione di gruppo e riportate a nuovo) "*possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalle società cui competono*". La norma consente, quindi, a ciascuna delle società che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR di trasferire il credito maturato *ante* consolidato affinché lo stesso sia utilizzato dalla consolidante in compensazione "verticale" con il debito IRES del gruppo. Detto trasferimento deve essere consentito, a parere della scrivente, anche nel caso di specie ovvero in sede di presentazione di dichiarazione integrativa (sempreché, ovviamente, il credito maturato prima dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo sia ancora disponibile al momento di effettuazione dell'integrazione). E ciò perché, al momento della presentazione del modello CNM 2018 originario non vi erano imposte da liquidare su base consolidata e, dunque, non vi era la materiale possibilità di utilizzare, nell'ambito della tassazione di gruppo, il credito IRES maturato *ante* consolidato. Pertanto, si è dell'avviso che l'istante possa presentare le dichiarazioni integrative dei modelli REDDITI SC 2018 e CNM 2018 (da compilare secondo le istruzioni consultabili sul sito della scrivente) al fine di:

- rideterminare la propria base imponibile IRES (quale effetto dell'adeguamento della metodologia di calcolo degli importi fiscalmente rilevanti delle commissioni scalari ai criteri individuati in sede di adesione);
- trasferire al gruppo la maggiore base imponibile rideterminata ed il credito IRES dalla stessa maturato *ante* consolidato;
- compensare la maggiore imposta dovuta dal consolidato con il credito IRES trasferito, senza corresponsione di interessi.

Ai fini di detta compensazione si precisa, tuttavia, che l'istante è tenuta ad

apporte il visto di conformità sia sul proprio modello REDDITI SC 2018 (al fine di "certificare" il credito IRES di importo superiore a 5.000 euro dalla stessa maturato prima dell'esercizio dell'opzione e successivamente trasferito al consolidato per il pagamento dell'IRES del gruppo) sia, in qualità di consolidante, sul modello CNM 2018, qualora proceda a compensare il credito ricevuto per un ammontare superiore a 5.000 euro. Per maggiori chiarimenti si rinvia a quanto precisato con le risposte agli interpelli nn. 49, 50 e 51 del 25 ottobre 2018, pubblicate sul sito della scrivente. Quanto, poi, alle sanzioni applicabili per le violazioni commesse, preliminarmente si fa presente che con la circolare n. 8/E del 2017 si è chiarito, al par. 15.1, che *"qualora sia esposto in dichiarazione un credito superiore a quello spettante e lo stesso (o parte di esso) non sia stato utilizzato dal contribuente, la violazione commessa è punita con la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (da 250 a 2.000 euro), senza recupero d'imposta. La sanzione per infedele dichiarazione nella misura dal novanta al centottanta per cento (ed il recupero dell'imposta) resta, quindi, applicabile nella sola ipotesi in cui il contribuente abbia utilizzato un credito maggiore rispetto a quello effettivamente spettante"*. Pertanto, si ritiene che l'istante sia tenuta a corrispondere la sanzione di 250 euro, ridotta ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, non solo per la presentazione della dichiarazione integrativa CNM 2018 ma anche per quella REDDITI SC 2018, laddove si darà evidenza di una maggiore base imponibile IRES (originariamente non dichiarata) e di un minor credito IRES (rispetto a quello originariamente maturato).

La medesima sanzione di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 risulta poi dovuta dall'istante per le dichiarazioni integrative dei modelli REDDITI SC 2019 e 2020, presentate, rispettivamente:

- per dare evidenza della maggiore perdita derivante dall'applicazione dei criteri di tassazione delle commissioni scalari individuati in sede di adesione e del credito IRES come diminuito per effetto della presentazione del modello REDDITI SC 2018 integrativo. Infatti, come chiarito con la risoluzione n. 82/E del 24 dicembre 2020, "

*solo la presentazione di una dichiarazione integrativa interamente a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna sanzione. E', invece, dovuta la sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro qualora la dichiarazione integrativa sia presentata per correggere errori od omissioni sia a favore che a sfavore del contribuente ed il risultato finale della stessa sia comunque rappresentato da un maggior credito. In tale ipotesi, infatti, risulta integrata la violazione sanzionata dall'articolo 8 del d.lgs. 471 del 1997 (Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni)";*

- al fine di ridurre il credito IRES come diminuito per effetto della presentazione del modello REDDITI SC 2019 integrativo.

Nessuna sanzione risulta, invece, dovuta per la presentazione della dichiarazione integrativa del modello CNM 2019, al fine di dare evidenza della maggiore perdita del consolidato, trattandosi di dichiarazione interamente a favore del contribuente.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**