

**Risposta n. 264**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - cessione dei crediti nell'ambito del consolidato - pagamento dei debiti ex articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010 - limiti alla compensazione

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 di partecipare, in qualità di controllata, alla procedura 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), con la controllante [BETA]. L'istante rappresenta di aver ricevuto:

- il [/.../] 2019 e il [/.../] 2020, due intimazioni di pagamento ed una cartella di pagamento con le quali è stato richiesto di corrispondere gli importi, a titolo provvisorio, relativi all'esito delle sentenze [/.../] del [/.../] 2019, emesse con riferimento ad una controversia tributaria per il periodo d'imposta 2013. Tali sentenze sono state oggetto di distinti appelli notificati all'Agenzia delle entrate in data [/.../] 2020 e depositati presso la competente Commissione tributaria regionale in data [/.../] 2020;

- il [/.../] 2019, la notifica degli avvisi di accertamento [/.../] ai fini IRES, IRAP ed IVA, in relazione al periodo d'imposta 2014. Detti avvisi sono stati impugnati con

ricorsi notificati all'Agenzia delle entrate in data [...]/2020 e depositati presso la competente Commissione tributaria provinciale in data [...]/2020.

L'istante fa, altresì, presente che:

- in data [...]/2020, con esclusione degli importi relativi all'accertamento [.../ (non dovuti stante la previsione dell'articolo 10-*bis*, comma 10, della legge 27 luglio 2000, n. 212), ha effettuato, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, il pagamento di una somma pari a [.../ euro, oltre oneri maturandi, avvalendosi di crediti IRES allo stesso ceduti dalla controllante [BETA], ai sensi dell'articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Trattasi di crediti IRES formati a partire dall'anno d'imposta 2015 e da ultimo indicati nella dichiarazione per l'anno 2018 del consolidato fiscale della controllante;

- la compensazione è stata, tuttavia, scartata dal sistema con la conseguenza che, allo stato, lo stesso risulta debitore delle somme dovute a titolo provvisorio ed i cui termini di pagamento sono ormai scaduti.

Tanto premesso, l'istante, ritenendo, in generale, di poter "*estendere la speciale procedura di compensazione quale forma di pagamento dei debiti fiscali scaduti anche alle somme dovute a titolo provvisorio in base ad accertamenti c.d. esecutivi o in base alle intimazioni di pagamento emesse*", chiede di conoscere se i limiti previsti, in via generale, dagli articoli 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e 9, comma 2, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, operino anche quando la compensazione è volta al pagamento di debiti erariali iscritti a ruolo, dovuti in pendenza di giudizio a titolo provvisorio, per i quali è scaduto il termine di pagamento, ai sensi dell'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Tenuto anche conto di quanto stabilito dall'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, l'istante ritiene, in sintesi, che, ai fini della speciale compensazione di cui all'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, prevista per l'estinzione dei debiti fiscali scaduti, non operino né il limite quantitativo annuo (700.000 euro) né quello temporale (decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi) dettati per le compensazioni c.d. orizzontali.

L'istante è invece dell'avviso che, in linea con quanto previsto dall'articolo 6 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 10 febbraio 2011 in materia di IVA, anche il credito IRES da utilizzare in compensazione debba emergere da una dichiarazione sulla quale sia stato apposto il visto di conformità.

In conformità alla soluzione proposta, l'istante ritiene:

- che *[BETA]* possa trasferire allo stesso i propri crediti IRES, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 43-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973. Tale trasferimento troverà evidenza nei modelli REDDITI 2020 della controllante e dell'istante stesso, sui quali verrà apposto, in linea con quanto chiarito dalla circolare n. 28/E del 25 settembre 2014, il visto di conformità di cui all'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147;

- di poter utilizzare, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, in un momento anteriore alla presentazione del modello REDDITI 2020, i crediti IRES allo stesso trasferiti dalla controllante al fine di pagare i debiti erariali iscritti a ruolo, dovuti in pendenza di giudizio a titolo provvisorio, per i quali è scaduto il termine di pagamento. In conformità al citato articolo 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, l'istante provvederà ad apporre il visto di conformità sul modello REDDITI relativo al periodo d'imposta 2020.

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

Ai fini della soluzione del quesito rappresentato dall'istante è opportuna una

premessa in merito ai diversi istituti giuridici coinvolti nella fattispecie in esame. In particolare, è necessario, in primo luogo, ricordare come opera la cessione dell'eccedenza dell'IRES risultante dalla dichiarazione dei redditi derivante dal consolidato. Una volta chiarito tale aspetto occorre verificare se, tra le modalità di utilizzo del credito ceduto, rientri anche quella finalizzata al pagamento dei debiti erariali iscritti a ruolo, per i quali è scaduto il termine di pagamento, di cui all'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010 e, in caso di risposta affermativa, se operino, in tale ambito, gli obblighi ed i limiti dettati, in generale, per l'effettuazione delle compensazioni c.d. orizzontali.

### **1) Cessione delle eccedenze nell'ambito del consolidato**

L'articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 prevede, al comma 1, che "*le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche [...] 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, la citata disposizione consente a società o enti appartenenti ad un gruppo di effettuare la predetta cessione mediante l'indicazione nella dichiarazione dei redditi. Tuttavia, ragioni di tutela dell'Amministrazione finanziaria rendono necessaria l'osservanza di specifici adempimenti anche in tale forma "semplificata" di cessione del credito. In particolare, ai sensi del medesimo articolo 43-*ter*, comma 2, 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*". 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). Detto trasferimento, peraltro, può 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.

Le eccedenze IRES così trasferite possono, poi, essere utilizzate 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*".

L'utilizzo delle eccedenze IRES trasferite, tuttavia, è ora subordinato agli obblighi contenuti nelle norme successivamente emanate in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in compensazione di crediti diversi dall'IVA. Si tratta, in particolare, dell'obbligo, per le compensazioni dei crediti concernenti le imposte sui redditi:

- di utilizzare, a prescindere dall'importo, i servizi telematici messi a

disposizione dall'Agenzia delle entrate (cfr., articolo 37, comma 49-*bis*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, come modificato dall'articolo 3 del decreto-legge 4 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96);

- se di importo superiore a 5.000 euro annui:

· dell'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (cfr. articolo 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, come modificato dal citato articolo 3 del decreto-legge n. 50 del 2017. La medesima disposizione prevede altresì che la dichiarazione, possa essere sottoscritta dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché da coloro che esercitano il controllo contabile per i contribuenti di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile al fine di attestare l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164). Come chiarito dalla circolare n. 28/E del 2014, qualora il soggetto che utilizza in compensazione il credito d'imposta sia diverso da quello che lo ha generato (come accade in caso di cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del gruppo disciplinata dall'articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973), il visto di conformità va apposto sulla dichiarazione del soggetto cedente (con finalità di controllo della spettanza del credito), *«posto che, attraverso la cessione, si produce l'effetto di un "utilizzo anticipato" del credito, analogamente a quanto avviene con l'istituto della compensazione»*, e sulla dichiarazione del soggetto cessionario (con finalità di mero riscontro dell'ammontare del credito ceduto con il suo utilizzo in compensazione), qualora il credito ricevuto sia utilizzato *"per un ammontare superiore alla soglia fissata dal legislatore"*. Il medesimo documento di prassi ha, altresì, precisato che *"i richiamati principi trovano applicazione anche nell'ambito del regime di tassazione del consolidato nazionale, nelle ipotesi di cessione, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto 9 giugno 2004 [ora 1° marzo 2018, n.d.r.] dei crediti utilizzabili in compensazione, nonché delle eccedenze di imposta ricevute ai*

*sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973. All'apposizione del visto di conformità è tenuta, altresì, la società consolidante per la cessione delle eccedenze Ires generate dal gruppo di importo superiore a 15.000 [ora 5.000, n.d.r.] euro";*

- della preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito (cfr., articolo 3 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157), pena lo scarto, come verificatosi nel caso rappresentato, della delega di pagamento presentata;

- dell'effettuazione della compensazione stessa a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (cfr. citato articolo 3 del decreto-legge n. 124 del 2019).

Nel caso di specie, dunque, l'istante potrà utilizzare nel 2020 il credito IRES relativo al periodo d'imposta 2019 allo stesso ceduto dalla propria controllante solo dopo aver adempiuto agli obblighi sopra elencati.

**2) Utilizzo del credito ceduto ai fini della speciale forma di compensazione dall'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010 ed operatività di eventuali obblighi e/o limiti nella fruizione dello stesso**

Quanto alle concrete modalità di utilizzo del credito IRES ceduto e all'operatività di eventuali obblighi e/o limiti alla fruizione dello stesso nella particolare ipotesi disciplinata dall'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, si ricorda, preliminarmente, che quest'ultima disposizione ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, un divieto di compensazione, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997, dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Pertanto, al contribuente titolare di un credito non è consentito di effettuare alcuna compensazione se non estingue, preventivamente, l'intero debito per il quale è scaduto il termine di pagamento, unitamente ai relativi accessori (cfr., sul punto, circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, punto 12). Oltre al pagamento diretto dell'intero debito scaduto, è

ammesso, dal medesimo articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante una speciale forma di compensazione le cui modalità attuative sono state stabilite con il decreto attuativo del 10 febbraio 2011. In particolare, l'articolo 1 di detto decreto ha stabilito che il pagamento è effettuato dai contribuenti "*attraverso il sistema del versamento unificato di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*", utilizzando nel modello F24 il codice tributo "RUOL".

Tanto premesso, si è dell'avviso che:

- in assenza di preclusioni espresse - dettate dagli articoli 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 542 del 1999 e 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, nonché dal decreto attuativo del 2011 - nulla vieta che il credito IRES ceduto dalla propria controllante all'istante possa essere da quest'ultimo utilizzato, nel periodo d'imposta 2020, in compensazione per il pagamento dei debiti erariali iscritti a ruolo, dovuti in pendenza di giudizio a titolo provvisorio, per i quali è scaduto il termine di pagamento;

- il rinvio al citato articolo 17 non includa alcun riferimento, esplicito od implicito, al limite alla compensazione previsto dagli articoli 34 della legge n. 388 del 2000 e 9, comma 2, del decreto-legge n. 35 del 2013 (ed elevato, per l'anno 2020, a 1.000.000 euro dall'articolo 147, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34), ma risulti finalizzato esclusivamente a determinare le modalità concrete del pagamento delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali mediante compensazione.

Tenuto conto di quanto precede si ritiene, pertanto, che l'istante possa compensare, ai sensi all'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, l'intero debito iscritto a ruolo scaduto per imposte erariali e relativi accessori con il credito IRES risultante dalla dichiarazione presentata per il periodo d'imposta 2019. Tuttavia, ai fini dell'utilizzo di detto credito, si ribadisce che l'istante sia comunque tenuto a rispettare le disposizioni che, successivamente all'entrata in vigore del decreto attuativo del 2011, sono state emanate in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in



compensazione di crediti diversi dall'IVA e richiamate al punto 1).

**IL CAPO DIVISIONE**

**(firmato digitalmente)**