

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 06/12/2007 n. 355

## Oggetto:

Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 = Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale = Articolo 43-ter, comma 4, primo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

## Testo:

Con istanza presentata alla competente Direzione Regionale il 23 luglio 2007, nota prot. n. 25637/2007, successivamente trasmessa alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, la società ALFA Srl, domiciliata, ai fini dell'interpello in oggetto, presso lo Studio Associato BETA in ....., Via .... n. ...., ha chiesto, in relazione ad un caso concreto e personale, chiarimenti in ordine alla possibilità di estendere per analogia le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle entrate nella risoluzione 14 giugno 2007, n. 132 alla normativa recata dall'articolo 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

## QUESITO

La società istante ALFA Srl, già GAMMA Srl, ha conferito ai sensi dell'articolo 176 del TUIR un ramo d'azienda operante nel settore dell'organizzazione di convegni e congressi in favore della costituenda DELTA Srl, interamente partecipata dalla prima, con atto del 23 maggio 2006 e con effetto dal 1 giugno 2006.

In data 6 giugno 2006 la conferente e la conferitaria, unitamente ad un'altra impresa controllata dalla ALFA Srl, hanno optato per il regime del consolidato nazionale di cui agli articoli 117 - 129 del TUIR.

Dalla dichiarazione consolidata concernente il periodo d'imposta 2006 emerge un credito IRES pari a circa € 33.000, derivante soprattutto da acconti versati nel corso dell'esercizio dalla ALFA Srl, ed è intenzione di quest'ultima attribuire la predetta eccedenza alla DELTA Srl.

Sul punto, le disposizioni contenute nell'articolo 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 consentono la cessione infragruppo delle eccedenze IRES nella fase dichiarativa, purché il cd. "controllo di diritto", diretto o indiretto, sussista sin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti ceduti.

Come sopra anticipato, dal punto di vista formale, la capogruppo non possiede almeno dal 1 gennaio 2005 la partecipazione totalitaria nella cessionaria, essendosi il conferimento perfezionato nel giugno 2006.

Invero, anche l'articolo 2 del d.m. 13 dicembre 1979, n. 11065, riguardante la definizione di "società controllata" ai fini dell'ammissione alla procedura della cd. "IVA di gruppo", prescrive che la controllante detenga, direttamente o indirettamente, la maggior parte del patrimonio di un'impresa societaria a base capitalistica fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Ciononostante, secondo la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 14 giugno 2007, n. 132, emanata in occasione della risposta ad un interpello: "Relativamente alla fattispecie prospettata dalla società interpellante si richiama l'indirizzo interpretativo più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria secondo cui il conferimento di un ramo d'azienda in una società appositamente costituita per ricevere tale apporto non interrompe il controllo già esercitato in modo diretto se, per effetto del conferimento, non viene meno il requisito del possesso di una percentuale superiore al 50% del capitale (cfr. Risoluzione n. 521705 del 30 gennaio 1988; in senso conforme: nota n. 353412 dell'8 febbraio 1983 della Dir. gen. cont.; nota n. 330689 del 28 maggio 1981 della Dir. TT.AA.). In particolare, con riferimento al requisito temporale di cui al citato articolo 2 del D.M., nel

fornire una precisazione in merito ad una fattispecie analoga, con la risoluzione n. 68/E del 21 marzo 2003 e' gia' stato chiarito che il possesso precedente del complesso aziendale da parte della societa' conferente, che si trasforma da diretto in indiretto con il conferimento ad una societa' controllata e costituita al solo scopo di ricevere detto conferimento, non modifica sostanzialmente l'assetto del gruppo nella sua entita' ed esclude, quindi, quei caratteri di occasionalita' e temporaneita' che la disposizione in commento vuole neutralizzare."

Tanto premesso, il contribuente chiede di conoscere se i principi enunciati nel menzionato documento di prassi amministrativa possano applicarsi analogicamente all'attribuzione dalla conferente alla conferitaria dell'eccedenza IRES risultante dalla dichiarazione di gruppo.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento alla fattispecie rappresentata, il richiedente sostiene che quanto affermato dall'Agenzia delle entrate in merito al procedimento di liquidazione dell'IVA di gruppo possa trovare applicazione anche nella cessione dei crediti IRES ex articolo 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in quanto entrambe le norme che aggiungono un vincolo temporale al possesso del controllo di diritto hanno analogo contenuto antielusivo e, pertanto, possono essere disattese sulla base dei medesimi presupposti.

Di conseguenza, la ALFA Srl intende compilare il quadro CK (denominato "cessione delle eccedenze dell'IRES nell'ambito del gruppo") del modello dichiarativo relativo al consolidato nazionale e mondiale.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 43-ter, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 dispone che: "Le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle societa' o enti appartenenti un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o piu' societa' o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalita' di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440."

La norma innanzi citata consente direttamente in sede di dichiarazione dei redditi la cessione totale o parziale dei crediti IRES da un soggetto giuridico ad un altro appartenente al medesimo gruppo d'impresa, meglio definito dal primo periodo del successivo comma 4, in virtu' del quale: "Agli effetti del presente articolo appartengono al gruppo l'ente o societa' controllante e le societa' da questo controllate: si considerano controllate le societa' per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilita' limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o societa' controllante o tramite altra societa' 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."

Per quanto attiene ai rapporti tra la disciplina in esame e quella relativa al consolidato fiscale, rilevato che, in forza dell'articolo 118, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, "resta ferma l'applicabilita' delle disposizioni di cui all'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602", la circolare dell'Agenzia delle entrate 18 luglio 2005, n. 35 chiarisce come l'ininterrotto possesso del controllo di diritto dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello d'emersione delle eccedenze IRES "debba essere rispettato non solo nel caso in cui il soggetto consolidante intenda attribuire eccedenze IRES prodotte dal consolidato a societa' appartenenti al piu' ampio gruppo individuato dall'articolo 43-ter, ma anche nel caso in cui detto soggetto intenda attribuire le predette eccedenze a societa' che rientrano nel perimetro di consolidamento individuato dagli articoli 117 e seguenti del TUIR".

In altri termini, la semplice circostanza di partecipare al sistema di tassazione del consolidato non deroga alle ordinarie regole e formalita' previste dall'articolo 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 con la conseguenza che il requisito del controllo deve sussistere anche per la cessione del credito evidenziato dalla consolidante, dall'inizio del periodo

d'imposta precedente quello della cessione.

Cio' posto, si ritiene che la richiamata disposizione che impone la presenza del controllo "fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti" sia volta ad evitare l'ingresso temporaneo, occasionale o intempestivo nel gruppo da parte di aziende e soggetti esterni interessati unicamente alla fruizione della misura agevolativa in commento.

E' da ritenere che la ratio della predetta norma non venga disattesa in presenza di un conferimento d'azienda in una new-co, sempre che la conferente posseda una percentuale superiore al 50% del capitale della conferitaria.

Infatti, il conferimento d'azienda in una societa' specificamente costituita per ricevere detto apporto provoca soltanto la mera conversione del possesso diretto del complesso trasferito nel possesso indiretto dello stesso, senza generare alcuna modifica sostanziale nell'assetto del gruppo, a patto che la conferente risulti titolare della maggior parte delle azioni o quote della conferitaria di nuova costituzione.

Dunque, l'anzidetta riorganizzazione in favore di una costituenda societa', anche se formalmente prescinde dall'esistenza del controllo societario almeno dall'inizio del periodo d'imposta precedente, non pare porsi in contrasto con lo spirito di tale vincolo temporale.

Venendo all'analisi della situazione delineata dall'interpellante, si osserva come nel 2006 la ALFA Srl abbia conferito un ramo d'azienda in una societa' a responsabilita' limitata di nuova costituzione, ininterrottamente posseduta al 100% dalla conferente.

Al riguardo, si e' dell'avviso che la suddetta operazione straordinaria non muti l'effettiva entita' del gruppo e non determini quegli effetti distorsivi sanzionati dalla normativa in questione, atteso che il comparto aziendale conferito (di per se', gia' stabilmente presente nel gruppo) continua ad essere indirettamente posseduto dalla conferente per mezzo della costituenda controllata, avente lo scopo di ricevere quel conferimento.

In conclusione, alla luce delle considerazioni sin qui svolte e concordando con la soluzione prospettata dall'istante, e' opinione della scrivente che, nel caso "de quo" possa ritenersi sostanzialmente sussistente il requisito sancito dall'articolo 43-ter, comma 4, primo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e che, pertanto, la consolidante possa concedere alla neocostituita consolidata i crediti IRES prodotti nel 2006 mediante compilazione del quadro CK del modello dichiarativo riguardante il consolidato nazionale e mondiale.

Resta impregiudicata la possibilita' di sindacare eventuali profili elusivi della prospettata operazione in ossequio all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, avendo presente le conseguenze configurabili nell'eventualita' che siano cedute le partecipazioni nella conferitaria, illustrate nel parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 36 del 14 ottobre 2005, cui si rinvia.

Il parere di cui alla presente nota, sollecitato con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale ....., viene reso ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del d.m. 26 aprile 2001, n. 209.