

Risposta n. 436/2023

OGGETTO: Credito maturato a seguito di distribuzione delle cd. riserve "in sospensione di imposta" – limiti alla compensazione dei crediti nel consolidato fiscale – articolo 7, lettera b), del D.M. 1° marzo 2018

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

QUESITO

La [ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

[...]

A seguito di un'importante operazione di riorganizzazione degli assetti societari, l'istante riferisce che è stata deliberata, con assemblea straordinaria tenutasi nel mese di [...] 2023, la riduzione del capitale sociale e attribuzione ai soci del saldo attivo di rivalutazione mediante distribuzione delle riserve in sospensione d'imposta e che dall'illustrata operazione è emerso un credito d'imposta per un ammontare complessivo

di [...], pari alle imposte sostitutive precedentemente assolte, così come previsto dall'articolo 13, comma 5 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Ciò detto, l'istante ha manifestato la propria intenzione di attribuire il predetto credito nell'ambito del consolidato fiscale nazionale con [BETA] (che ne detiene la maggioranza del capitale sociale) - cui avrebbe aderito con decorrenza dal [...] 2023 - ai fini della compensazione con l'IRES dovuta a titolo di saldo e di acconto dalla consolidante; la possibilità di trasferire detto credito alla "fiscal unit" è stata ammessa con la risposta ad interpello n. 492, pubblicata sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate il 5 ottobre 2022.

In ragione, tuttavia, dell'espresso richiamo, nella citata risposta, all'articolo 7, lettera b) del decreto ministeriale 1 marzo 2018 (attuativo del regime di tassazione del consolidato nazionale), norma che pone dei limiti alla compensazione dei crediti in capo alle consolidanti, l'istante chiede di sapere *«se il credito in oggetto, relativo all'imposta sostitutiva sul saldo attivo di rivalutazione, originatosi per effetto della distribuzione di riserve in sospensione d'imposta, soggiace ai limiti quantitativi per l'utilizzo in compensazione da parte della Consolidante o, viceversa, lo stesso risulta liberamente utilizzabile»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene *«di essere legittimata a cedere, oltre il limite di utilizzo di cui all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000 (2 milioni di Euro), i crediti fiscali sorti per il recupero dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei cespiti, nell'ambito del consolidato fiscale cui partecipa»*.

Questo in quanto, non esistendo alcun vincolo normativo, i suddetti crediti d'imposta possono essere utilizzati senza limiti dalle singole Società per il versamento dell'Ires individuale (il che risulta peraltro ragionevole considerando che tale imposta, configurandosi come sostitutiva della sola Ires, potrebbe costituire presupposto per un meccanismo di scomputo del tipo "imposta su imposta" o "verticale").

La stessa facoltà deve essere pertanto riconosciuta anche alle società consolidate con la peculiarità che queste ultime, non avendo una propria Ires, devono necessariamente porre riferimento all'Ires di gruppo.

In un'ottica più generale, si ritiene inoltre che se così non fosse, le società consolidate si troverebbero a subire un trattamento in termini di fruizione dei propri crediti d'imposta deteriore rispetto a quello applicabile nel caso non optassero per il regime di tassazione di gruppo, determinandosi dunque una "discriminazione" tra la circolazione del credito tra i soggetti indipendenti e la circolazione all'interno dei gruppi di imprese che abbiano optato per la determinazione di un imponibile consolidato».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La rivalutazione dei beni d'impresa è un istituto che consente di adeguare il valore di determinati beni a seguito del pagamento di un'imposta sostitutiva.

Ciò genera, in capo all'impresa, un "saldo attivo" da imputare al capitale o accantonare in una speciale riserva cd. "in sospensione di imposta".

Con la risposta ad interpello n. 492 del 2022, nota all'istante, è stato chiarito che «per quanto riguarda gli aspetti fiscali della distribuzione di riserve in sospensione d'imposta le due leggi di rivalutazione, legge n. 350/2003 e legge n. 266/2005,

rimandano entrambe alla Legge n. 342 del 21 novembre 2000, la quale stabilisce all'articolo 13, comma 3: "Se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva prevista dal comma 1 ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti."

Pertanto, si ritiene corretto che il soggetto che distribuisce detta riserva in sospensione d'imposta assoggetti a tassazione l'importo della stessa aumentata della relativa imposta sostitutiva.

Inoltre, l'articolo 13, comma 5 della L. 342/2000 stabilisce che "Nell'esercizio in cui si verificano le fattispecie indicate nel comma 3, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 12, comma 1, pagata nei precedenti esercizi."

Nel caso di specie, detto credito d'imposta corrispondente alla stessa imposta sostitutiva versata può essere trasferito alla consolidante ALFA, la quale può utilizzare lo stesso, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante (ai sensi dell'articolo 7, lettera b), del D.M. 1° marzo 2018, attuativo del regime di tassazione del consolidato nazionale)».

In sintesi, nell'ipotesi di distribuzione delle cd. riserve "in sospensione di imposta", la normativa richiamata impone la tassazione delle somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate della relativa imposta sostitutiva, garantendo contestualmente

il recupero della stessa imposta, mediante attribuzione di un credito, utilizzabile in compensazione direttamente ovvero cedibile alla consolidante ai fini del relativo utilizzo in base al menzionato articolo 7, lettera b).

Detta norma stabilisce che «*Per effetto dell'opzione:*

[...]

b) 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, nonché le eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602».

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, ai fini dell'utilizzo in compensazione "orizzontale", 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 30 dicembre 2021, n. 234, a decorrere dal 1° gennaio 2022, è stato elevato a 2 milioni di euro].

In linea generale e salvo espressa eccezione, tutti i crediti d'imposta, derivanti da eccedenze di versamento, scontano il limite predetto, tanto nell'ipotesi di utilizzo diretto in compensazione "orizzontale", quanto in caso di trasferimento dello stesso credito al consolidato, al medesimo fine.

Come anticipato, il credito d'imposta maturato dall'istante, in base al comma 5 dell'articolo 13 della legge n. 342 del 2000, al verificarsi delle condizioni di cui al precedente comma 3 - ovvero nell'ipotesi di distribuzione delle cd. riserve "in sospensione di imposta" è pari all'imposta sostitutiva originariamente assolta, sicché, in assenza di deroga espressa, in caso di compensazione "orizzontale", sconta il limite oggi di 2 milioni di euro, al pari di ogni altro credito risultante da eccedenza di versamento d'imposta.

Ciò detto, nella fattispecie oggetto di interpello - in disparte ogni valutazione circa la spettanza del credito ed ogni altro eventuale impatto fiscale derivante dalla sottesa operazione di riorganizzazione, in quanto non oggetto di quesito, restando al riguardo impregiudicati i poteri di controllo di questa Amministrazione - si ritiene che il credito d'imposta maturato dall'istante, a seguito di distribuzione delle cd. riserve "in sospensione di imposta", possa essere trasferito alla consolidante per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, ai fini dell'utilizzo in compensazione "orizzontale", in misuratale da non eccedere il limite indicato dall'articolo 25 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)