

Risposta n. 543/2022

OGGETTO: Utilizzo in compensazione di crediti d'imposta nell'ambito del consolidato fiscale - articolo 117 e seguenti del TUIR, DM 1° marzo 2018.

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

QUESITO

Si premette che l'interpello in esame è stato presentato in via congiunta dalla società [ALFA] (di seguito istante e/o consolidante) e dalla società [BETA] (di seguito consolidata) nell'ambito del regime di Consolidato Nazionale *ex* articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR).

L'istante riferisce che *«Nell'esercizio 2021 la propria (...) consolidata (...) ha maturato un ingente credito (complessivamente pari a Euro ...) per investimenti in beni strumentali di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 interconnessi nel 2021 di cui all'art. 1, comma 1056, L. 178/2020, già documentato ai sensi del comma 1062 di tale legge, e ha l'intenzione di attribuire detto credito nell'ambito del Consolidato fiscale di cui fa parte, nei limiti di quanto consentito»*.

In particolare, l'istante fa presente che *«Il modello di dichiarazione CNM2022 per l'anno 2021 comporta esclusivamente la debenza del secondo acconto IRES per il 2022 da parte della Consolidante, per l'importo di Euro [...], visto che l'imposta di competenza del 2021 è inferiore alla somma dell'eccedenza riportata dall'anno precedente e degli acconti versati per il 2021.*

La Consolidante ha già compensato il proprio credito IVA dell'anno 2021 nel limite massimo di Euro 2.000.000 previsto dall'art. 34 della L. 388/2000, mentre la Consolidata sta utilizzando in compensazione il proprio credito IVA dell'anno 2021, che è stato riportato in detrazione o in compensazione per l'importo di Euro [...] e che alla data odierna risulta compensato quanto all'importo di Euro [...]; è probabile che la Consolidata disporrà di una quota di tale eccedenza da poter attribuire alla Consolidante.

Nessun altro credito oltre ai due testé indicati verrà attribuito al Consolidato Nazionale con riguardo alla dichiarazione CNM 2022 relativa all'anno 2021».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di sapere *«quali limiti sussistano e quali modalità debbano essere seguite per l'attribuzione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020 e del credito IVA maturati dalla Consolidata e per l'utilizzo in compensazione di detti crediti da parte della Consolidante».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che *«Nel Modello Redditi SC2022 per l'anno 2021, la Consolidata attribuirà al Consolidato (...) il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali (...) di cui all'art. 1, comma 1056, L. 178/2020 quanto a Euro [...], ossia il minore tra l'IRES consolidata dovuta a saldo o in acconto e il limite annuo specifico di credito d'imposta compensabile, pari a un terzo.*

Nel Modello CNM2022 per l'anno 2021, la Consolidante riceverà il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali (...) attribuite dalla Consolidata quanto all'importo di Euro[...].

Trattandosi di un credito la cui compensazione non è assoggettata a limiti diversi dalla ripartizione in tre quote annue a partire dall'esercizio di interconnessione, ed essendo un credito d'imposta complessivamente pari a Euro [...], la Consolidante compenserà il credito d'imposta attribuite all'interno del Consolidato fiscale, pari a euro [...], integralmente in occasione della scadenza del 30 novembre 2022, per pagare l'acconto IRES per l'anno 2022.

Essendo un credito d'imposta che transita dal quadro RU, la Consolidata non è tenuta a richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla propria dichiarazione dei redditi, né la Consolidante è tenuta a richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione CNM per l'attribuzione di detto credito all'interno del quadro NX.

Nel 2023, perdurando il citato consolidato nazionale, la Consolidata potrà attribuire alla Consolidante un'altra quota pari a un terzo del credito per investimenti "4.0" maturato nel 2021, a patto che non sia già stata da essa utilizzata, il tutto nei limiti dell'imposta consolidata dovuta dalla Consolidante a saldo o in acconto, tenuto conto anche degli eventuali crediti attribuiti alla Consolidante.

Nel Modello IVA integrativo per l'anno 2021, la Consolidata attribuirà alla Consolidante una quota della propria eccedenza IVA fino al residuo importo di IRES dovuta dalla Consolidante, pari a Euro [...]. La Consolidata ne terrà conto ai fini del rispetto, unitamente alle compensazioni effettuate in proprio, del limite alla compensazione fissato dall'art. 17 della L. 241/1997.

L'attribuzione del credito IVA verrà indicata:

- nel rigo VX6 della dichiarazione IVA integrativa per l'anno 2021, sottoscritta dal suo organo di controllo contabile, all'interno della quale la

Consolidata ridurrà di Euro [...] la quota di eccedenza IVA da riportare in detrazione o compensazione;

- *nel quadro NX della dichiarazione CNM per l'anno 2021 che presenterà la Consolidante, munita della sottoscrizione per attestazione dei controlli da parte del suo organo di controllo contabile».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza e spettanza dei crediti d'imposta cui l'istante fa riferimento, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In merito ai chiarimenti richiesti si forniscono le seguenti indicazioni.

L'articolo 1, comma 1056, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 ("legge di bilancio 2021") dispone che, «*Alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 31 dicembre 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro».*

Il successivo comma 1059 stabilisce a sua volta che, «*Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere*

dall'anno di entrata in funzione dei beni per gli investimenti di cui ai commi 1054 e 1055 del presente articolo, ovvero a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni ai sensi del comma 1062 del presente articolo per gli investimenti di cui ai commi 1056, 1057 e 1058 del presente articolo. (...). Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di cui all'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. (...). Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto».

La menzionata disciplina, applicabile agli investimenti effettuati a partire dal 16 novembre 2020, si pone in linea di continuità con il precedente intervento operato dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 ("legge di bilancio 2020"), nell'ambito della ridefinizione della disciplina degli incentivi fiscali previsti dal "Piano nazionale Impresa 4.0".

A differenza del previgente articolo 1, comma 191, della legge n. 160 del 2019, ai sensi del quale il credito d'imposta non poteva formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale, l'attuale comma 1059 non prevede alcun espresso divieto di cessione o trasferimento del credito. Con la risposta n. 508, pubblicata il 23 luglio 2021 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia, (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agliinterpelli), cui si rinvia per ogni approfondimento, è stato, infatti, chiarito che, «in

assenza di un espresso divieto che impedisca - in analogia a quanto previsto esplicitamente nell'ultimo periodo del comma 191 della legge n. 160 del 2019, ogni forma di cessione o trasferimento anche all'interno del consolidato fiscale, si ritiene che lo strumento agevolativo in esame non soggiaccia al medesimo limite e, di conseguenza, possa essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato fiscale».

Tornano, dunque, applicabili anche alla fattispecie in esame, i chiarimenti contenuti in diversi documenti di prassi [cfr. la risposta n. 191 pubblicata il 13 giugno 2019 nel sito della scrivente (inerente alla circolazione nell'ambito del consolidato fiscale dei crediti d'imposta previsti per gli operatori del settore cinematografico e audiovisivo di cui agli articoli 17 e 18 della legge 14 novembre 2016, n. 220) e, per quanto compatibile, la risposta n. 133 pubblicata il 2 marzo 2021 (concernente l'utilizzo dei crediti tributari di cui agli articoli 14 e 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 - c.d. "Sismabonus" e "Risparmio Energetico" - nell'ambito del regime di consolidato fiscale), e la più recente risoluzione n. 45/E del 2 agosto 2022 ("Cessione in consolidato fiscale, di crediti derivanti da misure di Superbonus e bonus diversi dal Superbonus")]. In particolare, con i citati documenti di prassi, cui si rinvia, è stato chiarito che, coerentemente alla disciplina del regime del consolidato fiscale contenuta nel TUIR (artt. 117 e seguenti) e nei decreti ministeriali di attuazione, in costanza di consolidato ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo (inclusa la stessa consolidante) ha la facoltà di trasferire i propri crediti alla società consolidante, per consentire la compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta da quest'ultima. Il trasferimento dei crediti deve avvenire per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato.

Peraltro, il credito oggetto d'interpello, che trova una sua esposizione nel quadro RU, se trasferito al consolidato, non soggiace al limite di utilizzo in compensazione di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Con la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, infatti, dopo aver chiarito, in linea generale, che nel rispetto di

quanto disposto dall'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 1° marzo 2018 *«non possono essere trasferiti crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 di importo superiore al limite indicato dall'articolo 25 citato»* (limite ora contenuto nell'articolo 34 della legge n. 388 del 2000), ha altresì specificato che, in ossequio a quanto previsto dalla risoluzione n. 86/E del 24 maggio 1999, *«nessun limite è [invece, ndr.] stabilito per il trasferimento dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello UNICO Società di Capitali, dal momento che l'importo complessivamente utilizzabile degli stessi è predeterminato e già stanziato sui singoli capitoli di spesa delle amministrazioni competenti a riconoscere il beneficio indicato»*.

Detti crediti possono, inoltre, essere compensati senza che ricorra l'obbligo di apposizione preventiva - sulla dichiarazione dei redditi - del visto di conformità; con la circolare n. 28/E del 25 settembre 2014 è stato, infatti, chiarito come, *«debbono, invece, essere esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa [...]»*.

Le esclusioni sopra richiamate non si applicano, invece, nel caso in cui oggetto di cessione alla "fiscal unit" sia, ad esempio, l'eccedenza del credito IVA. In tale evenienza, infatti, ricorre il limite disposto dal già citato articolo 7, comma 1, lettera b) del DM del 2018, secondo cui non possono essere trasferiti crediti utilizzabili in compensazione di importo superiore al limite indicato dall'articolo 25 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (Cfr. circolare n. 53/E del 2004). Ugualmente, laddove il credito trasferito per essere utilizzato in compensazione sia superiore a 5.000 euro, ricorre l'obbligo di apposizione del visto di conformità o in alternativa di sottoscrizione da parte dell'organo di controllo sia nella dichiarazione del soggetto cedente il credito, sia nella dichiarazione del soggetto che utilizza il credito ricevuto (Cfr. circolare n. 28/E del 2014).

Resta inteso che i trasferimenti dei crediti sopra indicati (crediti agevolativi o crediti IVA) è, comunque, consentito ai soli fini della compensazione con l'IRES del

gruppo e per la parte non eventualmente utilizzata dalla società per l'assolvimento di altri tributi, e non può dunque, essere di ammontare superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato.

Tutto ciò premesso, laddove gli investimenti in beni strumentali siano stati "effettuati" dalla consolidata ai sensi del comma 1056 della legge n. 178 del 2020 e l'interconnessione sia avvenuta nel 2021 - fatti non riscontrabili in questa sede - la consolidata può legittimamente trasferire i crediti relativi a tale agevolazione fiscale, nei limiti della quota utilizzabile e dell'IRES di gruppo, come dovuta a titolo di acconto, e pertanto per un importo di [...] euro (pari al minore tra l'IRES consolidata dovuta e la quota annua utilizzabile in compensazione).

Nel 2023, perdurando il consolidato nazionale, la consolidata potrà attribuire al consolidato un'altra quota del credito (la seconda delle tre), pari ad un terzo del credito per investimenti 4.0 maturato nel 2021, ove da essa stessa non utilizzata e sempre nei limiti dell'IRES di gruppo dovuta.

Quando agli adempimenti da assolvere:

- la società consolidata compilerà la sezione V ("Crediti di imposta concessi alle imprese trasferiti al consolidato") del quadro GN ("Determinazione del reddito ai fini del consolidato") del Modello Redditi SC, righe da GN23 a GN26, indicando il codice del credito (in colonna 1), così come desunto dalla tabella allegata alle istruzioni del quadro RU, l'anno di insorgenza del credito (in colonna 2), e l'ammontare del credito trasferito al consolidato (in colonna 3);

- la società consolidante compilerà la sezione VI ("Crediti d'imposta concessi alle imprese trasferiti dalle società del gruppo") del quadro NX ("Trasferimenti del gruppo") del Modello CNM, indicando il codice del credito (in colonna 1), così come desunto dalla tabella allegata alle istruzioni del quadro RU del modello REDDITI SC/2022, l'anno di insorgenza del credito (in colonna 2), il codice fiscale della società che ha attribuito il credito (in colonna 3), e l'ammontare del credito trasferito al consolidato (colonna 4);

- la consolidante compilerà, altresì, la sezione I ("Crediti d'imposta concessi alle imprese trasferiti dalle società del gruppo") del quadro CC ("Utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo") del Modello CNM, al fine di rendicontare gli utilizzi del credito, riportando il codice relativo al credito (in colonna 1) indicato nel quadro NX, sez. VI, e le altre informazioni richieste nelle colonne da 2 a 6.

Come già chiarito, ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, di cui alla legge n. 178 del 2020, non sarà necessario apporre il visto di conformità sui menzionati modelli dichiarativi.

La quota residua IRES di gruppo potrà, come già detto, essere compensata con il credito IVA trasferito dalla società consolidata, nel rispetto del limite massimo di 2.000.000 di euro, calcolato considerando anche i crediti eventualmente già compensati direttamente dalla consolidata. Pertanto:

- la società consolidata potrà presentare la dichiarazione IVA integrativa per l'anno d'imposta 2021, compilando in tal caso il rigo VX6 del quadro VX, indicando nel campo 1 il codice fiscale della consolidante, e nel campo 2 l'importo del credito ceduto;

- la società consolidante, a sua volta, compilerà la sezione X ("Eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite al gruppo") del quadro NX ("Trasferimenti del gruppo") del modello CNM, nonché la sezione II ("Eccedenze di imposte diverse dall'IRES trasferite alla tassazione del gruppo") del quadro CC ("Utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo") dello stesso Modello CNM, riportando il codice relativo al credito (in colonna 1), indicato nel quadro NX, sez. X, e le altre informazioni richieste nelle colonne da 2 a 5.

In tale evenienza, come già anticipato, entrambe le dichiarazioni sopra indicate dovranno essere soggette ad apposizione del visto di conformità o, in alternativa, alla sottoscrizione da parte dell'organo di controllo di ciascuno dei soggetti che presenta la dichiarazione.

Firma su delega del Capo Divisione

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)