

Risposta n. 180/2024

OGGETTO: IVA – Consolidato fiscale – cessione e compensazione del credito IVA trimestrale – articoli 117 e seguenti del TUIR, d.m. 1° marzo 2018

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

QUESITO

Le società *ALFA* e *BETA* - nel prosieguo, *istanti* - pongono un quesito, qui sinteticamente riportato, afferente «*la possibilità di trasferimento al Consolidato fiscale del credito IVA trimestrale generato da una delle società consolidate, durante il primo trimestre dell'anno d'imposta 2024, e le relative modalità operative di detto trasferimento*».

In particolare, le istanti rappresentano che «*dal periodo di imposta 2021 [ALFA, ndr.] aderisce in qualità di società consolidata al regime di tassazione di gruppo disciplinato dagli articoli 117 e ss. del D.P.R. n. 917/1986 [anche TUIR, ndr.]*» con società consolidante *BETA*, controllante indiretta di *ALFA*.

Quest'ultima «opera prevalentemente in mercati esteri, effettua in via prevalente cessioni all'esportazione e intracomunitarie, generando circa il 70% dei ricavi fuori dall'Italia. Di conseguenza, la Società, risulta essere esportatore abituale ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 746/1983 [...].

Nonostante lo status di esportatore abituale, che consente alla Società l'emissione delle dichiarazioni di intento, al fine di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, [la ALFA, ndr.] risulta essere strutturalmente a credito IVA e - possedendo i requisiti previsti dall'articolo 30 del D.P.R. n. 633/1972, comma 3, lett. b) - ha proceduto a presentare il modello IVA TR al fine di richiedere l'utilizzo in compensazione, cd. orizzontale (ex articolo 17 del D.lgs. n. 241/1997), di parte del credito IVA relativo al I° trimestre 2024.

A tale proposito, la società risulta a credito in tutti i mesi relativi al I° trimestre 2024, come di seguito riepilogato:

- Credito IVA gennaio 2024: euro [...];
- Credito IVA febbraio 2024: euro [...];
- Credito IVA marzo 2024: euro [...];
- Totale Credito IVA I° Trimestre 2024: euro [...];

di cui da utilizzare in compensazione: euro [...].

È intenzione della [ALFA, ndr.] trasferire al consolidato fiscale la quota di credito Iva utilizzabile in compensazione, così come previsto dalla normativa in materia (i.e., combinato disposto degli articoli 7 del dm 1° marzo 2018 e art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997) [...].».

A tal riguardo, le istanti segnalano che «l'art. 12sexies, D.L. 34/2019 ha riconosciuto in maniera definitiva la possibilità di cedere a terzi i crediti IVA maturati su base trimestrale, ai sensi dell'art. 5, c. 4ter, D.L. 70/1988.

Pertanto, con la modifica del predetto articolo è stata normativamente prevista la cedibilità, non soltanto dei crediti IVA risultanti dalla dichiarazione annuale, ma anche quelli rinvenienti dalle liquidazioni trimestrali.

Tale mutamento legislativo ha avuto effetto a partire, dal 1° gennaio 2020, e dunque, i crediti IVA esposti nel modello TR relativo al primo trimestre 2020 sono liberamente cedibili a terzi.

Di conseguenza, tramite la novella legislativa citata, vi è stata una sostanziale e totale equiparazione (anche ai fini della cedibilità) del credito IVA annuale con quello formatosi nelle liquidazioni trimestrali.

Tale equiparazione per ragioni logico-sistematiche dovrebbe riverberarsi anche nel campo della disciplina che prevede il trasferimento dei crediti (in via semplificata) nell'ambito del consolidato fiscale.[...]

Tuttavia, attualmente tale possibilità risulterebbe preclusa per un mero impedimento operativo, rappresentato dall'assenza all'interno del Modello IVA TR di uno specifico campo riservato al trasferimento del credito alla consolidante.» Tanto premesso, le istanti intendono conoscere «le modalità di trasferimento di un credito Iva trimestrale generato da una partecipante ad un consolidato fiscale, confluiti nel modello TR, flaggati per la compensazione, ai fini della compensazione dell'Ires dovuta dalla fiscal unit» ed in particolare, le:

«1) Modalità di compilazione del Modello Iva TR, da parte della società consolidata, ai fini dell'indicazione del trasferimento alla consolidante dei crediti Iva infrannuali maturati nel I° trimestre 2024 e successivi;

2) Modalità di compilazione del Modello IVA annuale da parte della società consolidata, ai fini dell'indicazione dei crediti Iva infrannuali ceduti - mediante procedura semplificata - nell'ambito della tassazione di gruppo, alla società consolidante;

3) Modalità di compilazione della dichiarazione del consolidato (modello CNM) da parte della società consolidante ai fini del recepimento all'interno dello stesso dei crediti iva trimestrali ricevuti dalle società consolidate.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In estrema sintesi, le istanti, ritengono che la società consolidata possa:

- presentare «in proprio il modello TR indicando nel rigo TD07 il credito Iva trimestrale come "importo da utilizzare in compensazione" ex 38-bis comma 2 D.P.R. n. 633/1972;»

- apporre il visto di conformità sul modello;

- inviare «tramite PEC una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, sotto forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio sottoscritta dal legale rappresentante della Società a cui allega il relativo modello TR, al fine di dare notizia dell'avvenuta "cessione" alla fiscal unit del credito Iva trimestrale, e successivo utilizzo in seno a quest'ultima.

Successivamente, decorsi 10 giorni dall'invio telematico del modello Iva TR, la cessionaria/consolidante sarebbe titolata a compensare nel mod. F24 il credito Iva

ricevuto ad abbattimento dell'Ires dovuta dal consolidato fiscale, nel limite del saldo e degli acconti dovuti, utilizzando i seguenti codici tributo:

- 6036, relativamente al credito I° trimestre trasferito al consolidato fiscale;*
- 6037, relativamente al credito II° trimestre trasferito al consolidato fiscale;*
- 6038, relativamente al credito III° trimestre trasferito al consolidato fiscale.*

La società consolidata, inoltre, nel proprio modello RedditiSC compilerà il rigo GN12 e seguenti, indicando:

- il codice tributo corrispondente al credito trasferito;*
- l'ammontare trasferito alla fiscal unit;*
- senza necessità di apporre su questo modello il visto di conformità.»*

La società consolidante, invece:

- presenterà «il proprio modello CNM indicando al rigo NX64, il tipo di credito ricevuto (colonna 1) e il codice fiscale della società consolidata (colonna 2);»*
- apporrà il visto di conformità sul modello.*

Infine, la società consolidata compilerà «la dichiarazione Iva annuale, indicando:

- al rigo VL20 - Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2): l'ammontare totale degli importi a credito relativi ai primi tre trimestri, da utilizzare in compensazione (anche a livello di consolidato); e*
- al rigo VL22 - Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri compensato nel mod. F24: l'ammontare totale delle compensazioni effettuate con riferimento a quanto indicato al rigo VL20, inclusivo delle compensazioni effettuate dalla consolidante a livello di fiscal unit.»*

Così agendo, sebbene non venga utilizzato l'unico quadro ad oggi preposto ad accogliere le cessioni del credito IVA alla *fiscal unit* (i.e. quadro VX - rigo VX6), «*ad avviso delle istanti, tale onere informativo (i.e., trasferimento del credito trimestrale e dati del cessionario) si supporrebbe già adempiuto per mezzo della precedente comunicazione avvenuta tramite posta elettronica certificata. Inoltre, tali importi troverebbero un immediato riscontro sia nel quadro GN del mod. RedditiSC presentato dalla consolidata, sia nel quadro NX del mod. CNM presentato dalla società consolidante.*»

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si fa presente che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza e spettanza dei crediti IVA cui l'istante fa riferimento, nonché in merito ai requisiti sostanziali per l'accesso al regime del consolidato fiscale nazionale, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Come noto, l'istituto del consolidato fiscale, disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del TUIR e dal decreto ministeriale 1° marzo 2018, è un particolare regime di determinazione del reddito complessivo di un gruppo, che consente di determinare in capo alla società o ente controllante un'unica base imponibile costituita dalla somma algebrica degli imponibili di ciascuna società controllata.

In particolare, l'articolo 121 del TUIR prevede che ciascuna società partecipante al consolidato debba redigere e presentare, secondo le modalità e i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, «*il modello della*

dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e gli acconti autonomamente versati» (prima dell'accesso al consolidato), mentre il successivo articolo 122 dispone che, «[l]a società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo (...)».

Relativamente ai crediti d'imposta, l'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 1° marzo 2018 prevede che, «(...) 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 (...)».

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 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 n. 234 del 2021 (legge di bilancio 2022), a decorrere dal 1° gennaio 2022, è stato elevato a 2 milioni di euro].

Gli stessi crediti possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta IRES (a titolo di saldo e acconto), con la conseguenza che non può residuare in capo alla consolidante un'eccedenza a credito (Cfr. circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, paragrafo 5.1).

Le modalità ed i limiti di utilizzo dei crediti trasferiti dalle società partecipanti al consolidato ai sensi del citato articolo 7, comma 1, lettera b) del DM del 2018, sono stati, peraltro, approfonditi dalla scrivente con diversi documenti di prassi, cui si rinvia [cfr. la risposta n. 191 pubblicata il 13 giugno 2019 sul sito della scrivente (inerente la 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), la risoluzione n. 45/E del 2 agosto 2022 ("Cessione in consolidato fiscale, di crediti derivanti da misure di Superbonus e bonus diversi dal Superbonus") e le risposte n. 543 pubblicata il 3 novembre 2022 e n. 220 del 22 febbraio 2023].

Con specifico riferimento ai crediti IVA emergenti dalle liquidazioni trimestrali, si osserva che l'articolo 12-*sexies* del decreto-legge 30 aprile 2019 n. 34 (c.d. Decreto *Crescita*), inserito in sede di conversione dall'articolo 1, comma 1, della legge 28 giugno 2019, n. 58, modificando il comma 4-*ter* dell'articolo 5 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, ha introdotto la possibilità per i soggetti passivi IVA - purché in possesso dei requisiti per la richiesta di rimborso infrannuale ex articolo 38-*bis* comma 2, del

decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - di cedere i crediti IVA infrannuali chiesti a rimborso, superando il divieto di cessione degli stessi contemplato dalla previgente formulazione.

Secondo il novellato articolo 5, comma 4-ter del decreto-legge n. 70 del 1988, infatti, *«[a]gli effetti dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale o del quale è stato chiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale, deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito»*.

Stante la lettera della norma innanzi citata, dunque, sono *"liberamente cedibili ai terzi"* non tutti *"i crediti IVA esposti nel modello TR"*, come ipotizzato dall'istante, ma solo quelli chiesti a rimborso, essendo invece esclusa la cessione dei crediti chiesti in compensazione.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, la soluzione prospettata dall'istante non può essere condivisa; le norme che disciplinano l'istituto del consolidato ammettono, infatti, il trasferimento dei crediti d'imposta - ai fini della loro compensazione - emergenti dalla dichiarazione annuale delle società partecipanti a detto istituto (cfr. articolo 121 del TUIR e articolo 7 del d.m. 1° marzo 2018). I crediti trasferibili non sono quelli chiesti rimborso, sicché è irrilevante che, per effetto del

novellato articolo 5, comma 4-ter del decreto-legge n. 70 del 1988, è ora ammessa la cessione dei crediti trimestrali IVA chiesti a rimborso.

In conclusione, le società *BETA* e *ALFA*, diversamente da quanto dalle medesime prospettato, potranno trasferire al consolidato, ai fini della compensazione con l'IRES dovuta, la sola eccedenza a credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale.

Stante quanto sopra chiarito, risultano dunque assorbiti i quesiti concernenti le modalità di trasferimento del credito IVA trimestrale e di compilazione dei modelli di dichiarazione.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**