

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Saccani
Dott. Fausto Braglia

Reggio Emilia, lì 27/10/2015

CIRCOLARE N. 38-2015 DEL 27/10/2015

Oggetto: gli acconti d'imposta nei regimi di trasparenza e consolidato fiscale

1 PREMESSA

Il DLgs. 12.12.2003 n. 344 ha previsto nuovi strumenti volti ad eliminare gli effetti della doppia imposizione societaria:

- la trasparenza fiscale¹, optando per la quale le società di capitali interamente partecipate da altre società di capitali possono imputare ai soci i redditi in base alle quote di partecipazione, indipendentemente dall'effettiva percezione;
- la trasparenza fiscale per le srl², i cui meccanismi di funzionamento sono del tutto assimilabili a quelli previsti per le altre società di capitali, e che riguarda le srl interamente partecipate da persone fisiche;
- il consolidato fiscale³, per mezzo del quale le società o gli enti controllanti che detengono oltre il 50% del capitale e dei diritti di voto delle società controllate possono determinare un unico imponibile di gruppo, includendovi i redditi prodotti dalle controllate stesse indipendentemente dalla misura della partecipazione.

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

In caso di opzione per i suddetti regimi, si producono rilevanti effetti anche in ordine al versamento degli acconti.

Irrilevanza dell'opzione ai fini IRAP

L'adozione dei regimi di trasparenza e/o consolidato non produce alcun effetto ai fini IRAP.

Pertanto, con riferimento al tributo regionale, la determinazione e il pagamento degli acconti avviene comunque secondo le regole ordinarie, senza tenere conto dell'opzione esercitata.

¹ Disciplinata dall'art. 115 del TUIR.

² Disciplinata dall'art. 116 del TUIR.

³ Nelle versioni nazionale (artt. 117 - 129 del TUIR) e mondiale (artt. 130 - 142 del TUIR).

1.1 APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI GENERALI

Anche in caso di adesione ai richiamati regimi, restano fermi i termini e le modalità di versamento tramite modello F24 esaminati nella nostra Circolare n. 00 del 00/10/2015, cui pertanto si rinvia.

2 TRASPARENZA FISCALE

Con specifico riferimento al versamento degli acconti relativi all'esercizio 2015 (soggetti "solari"), pare opportuno distinguere a seconda che tale periodo d'imposta coincida:

- con il primo esercizio di efficacia dell'opzione;
- con i successivi esercizi di efficacia dell'opzione.

2.1 PRIMO ESERCIZIO DI EFFICACIA DELL'OPZIONE

Sono previste regole particolari per la società partecipata. Nessuna particolare disposizione interessa invece le società partecipanti, che seguono la disciplina generale.

2.1.1 Società partecipata

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 115 co. 7 del TUIR e 9 del DM 23.4.2004⁴, nel primo esercizio di efficacia dell'opzione:

- gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata;
- ove venga scelto il "metodo previsionale", la partecipata deve aver riguardo all'imposta che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

Tali regole sono applicabili con riferimento ad entrambi i regimi⁵.

Il richiamato quadro normativo consente di affermare che:

- qualora la società partecipata scelga di calcolare gli acconti IRES secondo il metodo storico, l'eventuale accesso al regime della trasparenza per la prima volta dal 2015 non comporta alcuna conseguenza sui relativi importi da versare⁶;
- nel calcolo degli acconti con il "metodo previsionale", la società partecipata deve fare riferimento all'imposta che si sarebbe determinata, per il periodo d'imposta 2015, in base alle norme del TUIR, qualora la stessa non avesse aderito al regime di trasparenza⁷.

⁴ Provvedimento attuativo del regime in commento, pubblicato sulla *G.U.* 30.4.2004 n. 101.

⁵ In forza del rinvio operato dall'art. 116 del TUIR al precedente art. 115.

⁶ Circ. Assonime 17.6.2004 n. 26 (§ 2.3) e 17.6.2005 n. 34 (§ 3).

⁷ Pertanto, detta società, benché per l'esercizio 2015 non abbia "*alcun onere d'imposta quale naturale effetto del regime di trasparenza*", è tenuta a versare gli acconti in base alla propria imposta virtuale, ossia all'imposta che si sarebbe determinata, per tale periodo, "*sulla base delle norme vigenti (...), qualora la società stessa non avesse aderito al regime della tassazione per trasparenza*" (circ. Assonime 17.6.2004 n. 26, § 2.3).

2.1.2 Soci partecipanti

Se i soci partecipanti determinano l'acconto IRES (qualora società di capitali) o IRPEF (qualora persone fisiche) sulla base del metodo storico, sono proponibili considerazioni analoghe a quelle svolte con riferimento alla società partecipata. Anche per tali soggetti, infatti, l'eventuale accesso al regime della trasparenza per la prima volta dal 2015 non comporta alcun effetto sui relativi importi da versare.

Se viene adottato il "metodo previsionale", a differenza della società partecipata, i soci della società aderente al regime di trasparenza possono tenere conto degli effetti derivanti dall'adesione a tale regime⁸, considerando, ad esempio, le presunte perdite che saranno loro imputate.

2.2 SECONDO ESERCIZIO DI EFFICACIA DELL'OPZIONE (ED ESERCIZI SUCCESSIVI)

A partire dal secondo esercizio di efficacia dell'opzione, l'obbligo di versamento degli acconti compete ai soli partecipanti.

2.2.1 Società partecipata

A partire dal secondo periodo di efficacia dell'opzione, la società partecipata non deve più versare gli acconti IRES. Il relativo obbligo di pagamento, infatti, compete unicamente ai soci partecipanti⁹.

2.2.2 Soci partecipanti

I soci partecipanti, cui compete l'obbligo di versamento, possono determinare l'acconto da versare:

- sia sulla base del criterio storico;
- sia sulla base del metodo previsionale.

In entrambi i casi, il calcolo andrà effettuato considerando anche l'imposta corrispondente al reddito imputato per trasparenza¹⁰.

2.3 MANCATO RINNOVO DELL'OPZIONE ALLA SCADENZA

Nel 2014 sono "scadute" le opzioni che sono state esercitate nel 2012. In caso di mancato rinnovo delle medesime, ogni soggetto interessato determina l'acconto del 2015 (primo periodo d'imposta *post* trasparenza) assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione¹¹.

⁸ Sul punto, si vedano la circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 2.15) e le circ. Assonime 17.6.2004 n. 26 (§ 2.3) e 17.6.2005 n. 34 (§ 3).

⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 2.15).

¹⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 2.15).

¹¹ Art. 9 co. 2 del DM 23.4.2004.

2.3.1 Società partecipata

Per quanto sopra, la partecipata deve commisurare l'acconto sull'imposta corrispondente al reddito prodotto nel periodo precedente e imputato per trasparenza ai soci, ferma restando la facoltà di adottare il criterio previsionale¹².

2.3.2 Soci partecipanti

I partecipanti determinano l'acconto sulla base dell'imposta corrispondente al reddito dichiarato nel periodo precedente, al netto di quello imputato per trasparenza dalla società partecipata, ferma restando la facoltà di adottare il criterio previsionale¹³.

2.4 INTERVENUTA INSUSSISTENZA DEI REQUISITI DI ACCESSO

Nell'ipotesi in cui vengano meno i requisiti di accesso al regime nel corso del triennio di validità dell'opzione, riguardo agli obblighi di versamento dell'acconto si applicano le disposizioni dell'art. 9 co. 3 del DM 23.4.2004.

Al riguardo, sembra opportuno distinguere tra le due seguenti ipotesi:

- il periodo d'imposta 2015 rappresenta il primo esercizio di efficacia dell'opzione;
- il periodo d'imposta 2015 rappresenta il secondo o il terzo esercizio di efficacia dell'opzione¹⁴.

2.4.1 Primo esercizio di efficacia dell'opzione

Se il regime di trasparenza non trova concreta applicazione per insussistenza dei requisiti di accesso sopravvenuta anteriormente alla chiusura del primo periodo d'imposta di applicazione del regime stesso, gli effetti di tale circostanza, ai fini del versamento degli acconti, vanno distinti a seconda che:

- l'opzione sia già stata comunicata all'Agenzia delle Entrate;
- l'opzione non sia stata ancora comunicata all'Agenzia delle Entrate.

Opzione già comunicata all'Agenzia delle Entrate

Essendo l'opzione già stata perfezionata¹⁵, la sopravvenuta insussistenza dei requisiti d'accesso implica il venir meno *ex post* dell'efficacia dell'opzione medesima. Tale circostanza comporta che il contribuente non risulti soggetto alle sanzioni per omesso o insufficiente versamento¹⁶, dal momento che, ai sensi dell'art. 9 co. 3 del DM 23.4.2004, nel caso di perdita di efficacia dell'opzione, è possibile effettuare versamenti integrativi fino a concorrenza di quanto sarebbe stato dovuto in assenza dell'esercizio dell'opzione.

Tali versamenti, in particolare, devono essere effettuati entro i termini ordinari ovvero, se questi ultimi scadono prima dei successivi 30 giorni, entro 30 giorni.

¹² Circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 2.15).

¹³ Circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 2.15).

¹⁴ Analoghe considerazioni sono proponibili per gli esercizi successivi.

¹⁵ In base al combinato disposto degli artt. 115 del TUIR e 4 co. 1 del DM 23.4.2004, "l'opzione si considera perfezionata quando viene trasmessa dalla società partecipata all'Agenzia delle Entrate entro il primo dei tre periodi d'imposta di sua efficacia (...)".

¹⁶ Così la circ. Assonime 17.6.2004 n. 26 (§ 2.3).

In buona sostanza, *“le partecipate hanno sempre almeno trenta giorni per integrare il versamento, senza incorrere in sanzioni”*¹⁷.

Secondo quanto precisato da Assonime¹⁸, *“la possibilità di integrare i versamenti di acconto in base ai su accennati criteri dovrebbe essere riconosciuta, nell’ipotesi in cui l’opzione sia perfezionata a ottobre e i requisiti vengano meno a dicembre, tanto per la seconda rata di acconto versata a novembre, quanto per la prima rata (...)”*.

Opzione non ancora comunicata all’Agenzia delle Entrate

Se vengono effettuati versamenti inferiori al dovuto in previsione di esercitare l’opzione per la trasparenza che, però, non viene perfezionata, il contribuente sarà soggetto al relativo regime sanzionatorio. Infatti, non essendo stata esercitata l’opzione, il disposto di cui all’art. 9 co. 3 del DM 23.4.2004 deve ritenersi inapplicabile.

2.4.2 Secondo o terzo esercizio di efficacia dell’opzione

Se il periodo d’imposta 2015 rappresenta il secondo o il terzo esercizio di efficacia dell’opzione, quest’ultima non può che essere stata perfezionata nell’esercizio precedente (o in quello ad esso anteriore); pertanto, in caso di perdita di efficacia dell’opzione medesima, gli eventuali acconti insufficienti potranno essere integrati secondo quanto riportato nel precedente § 2.4.1 (*sub* “Opzione già comunicata all’Agenzia delle Entrate”), senza incorrere nell’applicazione di sanzioni.

2.5 UTILIZZO DELLE ECCELENZE D’IMPOSTA

In caso di perdita di efficacia dell’opzione, l’art. 9 co. 3 del DM 23.4.2004 dispone che i soci possono attribuire in tutto o in parte i versamenti effettuati alla società partecipata, secondo le modalità previste dall’art. 43-ter del DPR 602/73.

Qualche problema applicativo potrebbe sorgere nell’ipotesi in cui il socio sia una persona fisica. In questo caso, infatti, stando al tenore letterale del dato normativo, la richiamata procedura di cui all’art. 43-ter del DPR 602/73 non sembrerebbe esperibile¹⁹.

Peraltro, ragioni di equità inducono ad escludere tale eventualità. In tal senso, depone anche la circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 3.14), secondo la quale, in caso di uscita dal regime, i soci persone fisiche possono cedere alla partecipata gli acconti versati secondo quanto previsto dall’art. 43-ter del DPR 602/73. In tale ipotesi, *“la cessione dovrà riguardare l’acconto afferente il reddito trasparente; in presenza di redditi di diversa natura la quota di acconto da cedere verrà, pertanto, calcolata in base alla percentuale derivante dal rapporto tra il reddito imputato per trasparenza ed il reddito complessivo”*. Tale facoltà è espressamente prevista anche dai modelli di dichiarazione.

¹⁷ Così la circ. Agenzia delle Entrate 22.11.2004 n. 49 (§ 2.15).

¹⁸ Circ. 17.6.2004 n. 26 (§ 2.3).

¹⁹ La citata disposizione, infatti, contempla esclusivamente la cessione delle eccedenze IRES (e non IRPEF) tra società di capitali ed enti appartenenti a un gruppo.

3 CONSOLIDATO FISCALE

Ai sensi dell'art. 118 co. 3 del TUIR, una volta esercitata l'opzione per la tassazione di gruppo, gli obblighi di versamento dell'imposta, sia a saldo che in acconto, si trasferiscono per intero in capo alla società consolidante.

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, l'adesione al regime del consolidato fiscale avviene all'interno della dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere del quale si intende esercitare l'opzione. Pertanto, nel modello UNICO 2015 sono state esercitate le opzioni relative al triennio 2015-2017 oppure rinnovate quelle precedentemente esercitate riguardo al triennio 2012-2014

Fatta questa premessa, in relazione al versamento degli acconti, occorre distinguere tra:

- il primo periodo in cui si applica la tassazione di gruppo²⁰;
- i periodi d'imposta successivi.

3.1 PRIMO ESERCIZIO DI EFFICACIA DELL'OPZIONE

Per il primo periodo d'imposta di applicazione del consolidato, l'acconto IRES è determinato sulla base dell'imposta, *"al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate"*²¹.

3.1.1 Applicazione del metodo storico

In caso di adozione del c.d. "metodo storico", il menzionato art. 118 co. 3 del TUIR fa sì che il consolidante calcoli l'acconto tenendo conto dell'effetto compensativo tra redditi e perdite delle società consolidate, ricostruendo l'imposta storica di riferimento per il calcolo dell'acconto come se il consolidato fosse operante fin dal precedente esercizio²².

Pertanto, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate²³, stante il tenore letterale della disposizione in esame²⁴, il consolidante non può, invece, tenere conto delle disposizioni tipiche del consolidato (es. utilizzo delle eccedenze di ROL ai sensi dell'art. 96 co. 7 del TUIR²⁵).

²⁰ Nel caso in cui il primo periodo di applicazione dell'istituto del consolidato fiscale fosse coinciso con l'esercizio in corso all'1.1.2004, era prevista una specifica disciplina transitoria (che, ovviamente, ha esplicato effetto unicamente con riferimento a detto esercizio).

²¹ Art. 118 co. 3 del TUIR. Tale disposizione nasce probabilmente dall'esigenza di non penalizzare le società che aderiscono al consolidato, non inducendole ad un calcolo rischioso e consentendo loro, per il predetto esercizio, di *"ricostruire un'imposta storica di riferimento come se il consolidato avesse operato dall'esercizio precedente"* (così la circ. Assonime 17.6.2004 n. 26, § 2.2).

²² In questo senso la circ. Agenzia delle Entrate 20.12.2004 n. 53 (§ 4.2.4).

²³ Circ. 20.12.2004 n. 53 (§ 4.2.4.2).

²⁴ Che fa riferimento alla *"somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente"*.

²⁵ In base al quale, a partire dal periodo d'imposta 2008, l'eventuale eccedenza di interessi passivi indeducibili in capo ad un soggetto consolidato può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un ROL capiente, quindi non integralmente sfruttato ai fini della deduzione.

3.1.2 Applicazione del metodo previsionale

Ai sensi dell'art. 118 co. 3 del TUIR, resta ferma la possibilità per il consolidante di determinare l'acconto IRES 2015 in base al c.d. "criterio previsionale". In tale ipotesi, occorre considerare le modifiche normative applicabili dall'esercizio 2015.

Al riguardo, si rimanda alla nostra Circolare n. 00 del 00.10.2015.

3.1.3 Acconti versati separatamente dai partecipanti - Responsabilità del consolidante

Come sopra riportato, abilitata al versamento è solo la società consolidante, alla quale, proprio in seguito alla comunicazione, risultano trasferiti tutti gli obblighi previsti in tal senso dalla disciplina. Qualora, all'atto dell'esercizio dell'opzione, i soggetti aderenti al consolidato, consolidante compreso, abbiano già assolto in proprio i relativi obblighi di versamento degli acconti, ai sensi dell'art. 6 co. 1 del DM 9.6.2004, *"le sanzioni sono applicate al consolidante se l'importo dei versamenti complessivamente eseguiti risulta insufficiente in base alle disposizioni di legge"*.

Come riportato, con specifico riferimento agli obblighi di versamento per il periodo d'imposta in cui ha inizio la tassazione consolidata, l'art. 6 co. 1 del DM 9.6.2004 dispone che la comunicazione dell'esercizio dell'opzione all'Agenzia delle Entrate comporta il trasferimento al consolidante di tutti gli obblighi di versamento dell'IRES, sia a titolo di saldo che d'acconto.

In pratica, i versamenti in acconto effettuati separatamente dalle società partecipanti al consolidato si considerano validamente eseguiti.

Pertanto, il soggetto consolidante dovrà:

- assumere i versamenti operati dalle singole società nella loro globalità;
- verificarne l'adeguatezza complessiva ai sensi dell'art. 118 co. 3 del TUIR.

Qualora gli acconti corrisposti risultino complessivamente insufficienti in base alle disposizioni di legge, la sanzione sarà applicabile solo al consolidante, il quale assume una responsabilità diretta anche per gli acconti versati dalle consolidate²⁶.

La circ. Agenzia delle Entrate 20.12.2004 n. 53 (§ 4.2.4.2) conclude affermando che, *"nell'ipotesi in cui gli acconti siano stati versati separatamente, non trovano (...) applicazione le norme relative alla responsabilità solidale per omesso versamento di cui all'articolo 127 co. 3 [ora abrogato, ndr] e 4 del TUIR"*. Pertanto, il consolidante non potrà neppure esercitare la rivalsa di cui all'art. 127 co. 4 del TUIR²⁷.

²⁶ Invece, se gli acconti versati risultano complessivamente congrui, dovrebbero automaticamente sanarsi gli eventuali versamenti insufficienti delle singole società: in questo senso, le circ. Assonime 17.6.2005 n. 34 (§ 3) e 13.6.2007 n. 35 (§ 2.2).

²⁷ Ad avviso di Assonime (circ. 17.6.2005 n. 34, § 3), questa interpretazione suscita qualche perplessità. Infatti, il DM 9.6.2004, *"quale atto di normazione secondaria, va interpretato coerentemente con le disposizioni dell'art. 127 del TUIR"*. In proposito, si ricorda che l'art. 8 co. 6 del DLgs. 18.11.2005 n. 247 ha sostituito i primi due commi e ha abrogato il co. 3 dell'art. 127 del TUIR, al fine di stabilire che la società consolidante è direttamente responsabile della fedeltà del reddito complessivo consolidato e che ciascuna consolidata è responsabile, in solido con la consolidante, per la maggiore imposta accertata in relazione al reddito complessivo globale *"in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile"*. Sotto il profilo sanzionatorio, viene previsto

La suddetta circ. 53/2004 (§ 4.2.4.2) precisa che il principio della responsabilità del consolidante non opera nell'ipotesi in cui l'acconto relativo al primo esercizio di tassazione consolidata sia versato separatamente da ciascun soggetto partecipante secondo il metodo previsionale: in questo caso, per gli eventuali omessi o insufficienti versamenti in acconto, rispondono esclusivamente i soggetti cui i versamenti stessi si riferiscono²⁸.

3.1.4 Acconto versato unicamente dal consolidante

La circ. Agenzia delle Entrate 20.12.2004 n. 53 (§ 4.2.4.3) chiarisce che, prima della comunicazione dell'opzione, l'acconto può comunque essere versato unicamente dal consolidante, anche per conto delle consolidate, purché:

- siano rispettati i termini di versamento;
- l'importo complessivamente versato non risulti carente rispetto alle disposizioni di legge sopra commentate²⁹.

3.2 SECONDO O TERZO ESERCIZIO DI EFFICACIA DELL'OPZIONE

Se la tassazione consolidata è già stata avviata nel precedente periodo d'imposta, non dovrebbero porsi particolari problemi.

In questo caso, infatti, è unicamente il consolidante che provvede al versamento degli acconti (e del saldo) IRES sulla base:

- dell'imposta dovuta per l'esercizio precedente (al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto), risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato (modello CNM), in caso di calcolo con il metodo storico;
- dell'imposta presunta per l'esercizio di riferimento, in caso di calcolo con il metodo previsionale³⁰.

3.3 INTERVENUTA INSUSSISTENZA DEI REQUISITI DI ACCESSO

Nell'ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, l'art. 124 co. 2 del TUIR dispone che, entro 30 giorni dal venir meno dei requisiti per il

che ciascuna società consolidata risponde direttamente per le sanzioni correlate alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale ma sempre "in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponible"; mentre la consolidante, nella stessa ipotesi, viene chiamata a rispondere in solido per una somma di denaro equivalente alla sanzione irrogata alla stessa consolidata. Analoga soluzione viene adottata per i versamenti relativi alle imposte dovute per le quali, dunque, rimane direttamente e complessivamente responsabile la società consolidante, mentre ciascuna consolidata risponderà in solido con la consolidante limitatamente alla quota di imposta proporzionalmente ad essa riferibile (si veda la circ. Assonime 9.12.2005 n. 65).

²⁸ Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, infatti, l'art. 6 co. 2 del DM 9.6.2004 esclude l'applicazione delle disposizioni di cui al co. 1 del medesimo art. 6. Si è peraltro osservato (circ. Assonime 34/2005, § 3) che si tratta di una precisazione che non appare conciliabile né con il dato normativo (il quale sembra riferirsi al regime transitorio di determinazione previsionale dell'acconto), né con le precedenti affermazioni contenute nella stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate.

²⁹ In tal senso già la circ. Assonime 17.6.2004 n. 26 (§ 2.2).

³⁰ Art. 118 co. 3 del TUIR.

consolidato, la società controllante deve integrare quanto già versato a titolo di acconto, qualora il versamento complessivamente effettuato risulti inferiore a quello dovuto con riguardo alle società per le quali continua ad essere operante la disciplina di consolidamento.

A loro volta, le società controllate, nei cui confronti il consolidato si interrompe, devono effettuare l'eventuale integrazione dell'acconto con riferimento ai redditi propri, quali risultano dalla comunicazione trasmessa alla consolidante ai sensi dell'art. 121 del TUIR.

3.4 UTILIZZO DELLE ECCEDENZE D'IMPOSTA

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 118 co. 2 del TUIR e 7 co. 1 lett. b) del DM 9.6.2004, per effetto dell'opzione per il consolidato, ogni soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'IRES dovuta dalla consolidante:

- i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9.7.97 n. 241, nel limite di 700.000,00 euro, per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto;
- le eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del DPR 602/73³¹.

Ambito applicativo

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate³², il richiamato quadro normativo intende in pratica garantire la trasferibilità:

- sia delle eccedenze IRES maturate da ciascuna società partecipante al consolidato prima dell'esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata;
- sia delle eccedenze IRES che scaturiscono, successivamente all'esercizio dell'opzione, dalle dichiarazioni dei redditi del consolidato (modello CNM), che la consolidante è tenuta a presentare per tutto il gruppo.

SGB & Partners – Commercialisti

³¹ Si ricorda che, per effetto delle novità introdotte dall'art. 2 co. 3 e 3-bis del DL 2.3.2012 n. 16 conv. L. 26.4.2012 n. 44:

- in caso di cessione dell'eccedenza IRES risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'art. 122 del TUIR, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia della cessione;
- in caso di cessione di eccedenze utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario, dell'importo ceduto e della tipologia di tributo oggetto di cessione non determina l'inefficacia della cessione, quando quest'ultima ha luogo tra soggetti che partecipano alla tassazione di gruppo.

In entrambe le ipotesi, la mancata indicazione in dichiarazione degli estremi della società cessionaria e dell'ammontare e tipologia del tributo comporta in ogni caso la sanzione di cui all'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 nella misura massima (vale a dire, 2.065,00 euro).

Sul punto, si veda anche la circ. Agenzia delle Entrate 28.9.2012 n. 38 (§ 3).

³² Circ. 18.7.2005 n. 35 (§ 1).