

IMPOSTE SUL REDDITO

Utilizzo delle eccedenze di versamento IRES trasferite al consolidato fiscale nazionale

di **Alessio Bollati, Marco Clementi**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

L'esercizio dell'opzione per il regime di **consolidato fiscale nazionale**, di cui agli [articoli 117 e ss., TUIR](#), trasferisce in capo alla società consolidante gli **obblighi di versamento IRES** relativi alle società aderenti al regime, ai sensi dell'[articolo 118, comma 3, TUIR](#).

La determinazione degli **acconti di gruppo** dovuti per il **primo periodo d'imposta** di efficacia dell'opzione (esercitata congiuntamente dalla consolidante con ciascuna consolidata e comunicata dalla consolidante mediante la compilazione del **quadro OP** della dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione) è disciplinata dall'[articolo 118, comma 3, TUIR](#), che dispone che il calcolo venga effettuato **sulla base dell'imposta**, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute di acconto, corrispondente alla **somma algebrica dei redditi relativi al periodo d'imposta precedente**, risultanti dai **quadri RN** delle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso da ciascuna società aderente al consolidato. Il versamento di tali acconti, ovviamente, **competete alla consolidante, fatte salve le rate in scadenza prima dell'esercizio dell'opzione**, che non potranno che essere versate autonomamente dalle singole consolidate ([articolo 6, comma 1, D.M. 1 marzo 2018](#)).

Ad esempio, se l'opzione venisse esercitata nel **mese di settembre 2025**, la prima **rata di acconto IRES 2025**, in scadenza il 30 giugno dell'anno stesso (ipotizzando il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e l'approvazione del bilancio di esercizio nel termine ordinario di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), potrà essere **versata solo autonomamente** da ciascun soggetto giuridico che ha prodotto un reddito positivo, mentre la **seconda rata**, in scadenza il 1° dicembre 2025, sarà **versata dalla consolidante**. Di tale comportamento, è utile precisare, sarà data opportuna evidenza attraverso la **compilazione** di tutti i seguenti **campi dichiarativi**:

1. nel **quadro OP** della dichiarazione dei redditi della **consolidante** dove occorre compilare la sezione II, inserendo i dati relativi alla società che ha aderito al consolidato fiscale nel periodo d'imposta **cui si riferisce la dichiarazione** e indicando

- nel relativo campo 6 il codice “**1 – acconto versato separatamente**”;
2. nel **rigo GN21**, campo 2, della dichiarazione dei redditi della **consolidata** dove occorre indicare l'ammontare degli **acconti IRES versati in autonomia**;
 3. nel **quadro NX**, sezione IX del Modello CNM dove occorre indicare gli **acconti versati separatamente** da ciascuna consolidata.

Se la disciplina fin qui descritta appare piuttosto lineare, occorre interrogarsi sulla **sorte di eventuali eccedenze di imposta (IRES)** prodotte dalle società aderenti alla *fiscal unit* in **annualità antecedenti** all'esercizio dell'opzione e risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate dalle stesse nell'anno di esercizio dell'opzione. Il citato [articolo 118, comma 3, TUIR](#), infatti, nel disciplinare le modalità di calcolo degli acconti per il primo periodo “consolidato”, **non dispone lo scomputo di tali eccedenze** dall'imposta risultante dal quadro RN di ciascuna consolidata (o della consolidante); il precedente **comma 2** del medesimo articolo prevede, tuttavia, che **le eccedenze IRES, se prodotte in esercizi anteriori** all'inizio della tassazione di gruppo, **possano essere utilizzate alternativamente** dalla **società che le ha prodotte** o dalla società o ente controllante.

A chiarimento di tale questione, l'**Amministrazione finanziaria** si era dapprima espressa con la [circolare n. 53/E/2004](#), riconoscendo alla consolidante la **facoltà di utilizzare** le sopra citate **eccedenze d'imposta a scomputo dell'IRES di gruppo** “*a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione e quindi anche in occasione del versamento degli acconti dovuti per il primo periodo d'imposta di efficacia del consolidato*”. Il trasferimento dell'eccedenza IRES alla *fiscal unit* sarebbe poi stato rappresentato nel **quadro GN** (e nel quadro RX) della dichiarazione dei redditi (**della consolidata** che ha prodotto l'eccedenza) relativa al **primo periodo di efficacia della tassazione di gruppo** e riflessa nella dichiarazione dei redditi del consolidato (**Modello CNM - quadro NX, sezione VII**) per essere compensata con l'IRES di gruppo. In altre parole, l'eccedenza IRES prodotta da un soggetto aderente al consolidato **sarebbe stata utilizzata dal consolidato** stesso **prima di trovare evidenza nella relativa dichiarazione**.

A parere di chi scrive, sarebbe **logico ritenere che la compensazione** appena citata (IRES su IRES) **non possa essere soggetta** alla disciplina e ai **limiti di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997**, qualificandosi come una **compensazione “interna”** o “verticale”; a tale riguardo, peraltro, l'[articolo 118, comma 2, TUIR](#) non dispone **alcun limite alla compensazione delle eccedenze IRES “pregresse”**, con la conseguenza che l'unica barriera alla trasferibilità dell'eccedenza d'imposta sarebbe rappresentata dalla “capienza” dell'IRES di gruppo. Ciononostante, l'interpretazione fornita dall'Agenzia nel 2004 deve oggi essere confrontata con le **successive pronunce di prassi** ([risposte a interpello n. 49/E/2018](#), [n. 50/E/2018](#) e [n. 51/E/2018](#)), con le quali l'Amministrazione finanziaria ha affermato che **per l'utilizzo, nell'ambito del consolidato fiscale, di crediti o eccedenze di imposta IRES** trasferiti dalle società aderenti a tale procedura e **maturati prima dell'esercizio dell'opzione**, occorre “**certificare**” **tali crediti o eccedenze** (se di importo superiore ad Euro 5.000 annui) mediante apposizione del **visto di conformità**, di cui all'[articolo 35, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 241/1997](#), sulla dichiarazione dei redditi con cui il credito (o l'eccedenza IRES) viene trasferito al consolidato. Tale vincolo, secondo l'Agenzia, risulta necessario “**anche nel caso in cui detti**”

crediti abbiano la stessa «natura» (IRES) del debito che estinguono per effetto della compensazione (IRES del gruppo)». Inoltre, sempre secondo l'Amministrazione, il **visto di conformità sarebbe **necessario anche sul Modello CNM** presentato dalla consolidante che recepisce l'eccedenza IRES trasferita, qualora la compensazione dei crediti ricevuti avvenga per un **importo superiore ad euro 5.000**.**

L'orientamento appena descritto è stato **successivamente confermato** con la [risposta a interpello n. 201/E/2021](#).

Le citate risposte a interpello del 2018, dopo aver ricordato che la [circolare n. 10/E/2014](#) ha limitato l'obbligo di **apposizione del visto di conformità** alle sole compensazioni "orizzontali" di crediti superiori ad Euro 15.000 (ora Euro 5.000), **escludendo tale obbligo per le compensazioni "verticali"**, ancorché effettuate mediante **delega di versamento**, hanno poi fatto leva su quanto precisato dalla [circolare n. 28/E/2014](#), che ha manifestato l'obbligo di **apposizione del visto sulle dichiarazioni del soggetto cedente e del cessionario**, nelle ipotesi in cui il credito sia utilizzato da un soggetto diverso da quello che lo ha generato; tali ipotesi si verificano, ad esempio, qualora il soggetto che abbia maturato l'eccedenza IRES la ceda, ai sensi dell'[articolo 43-ter, D.P.R. 602/1973](#), e presuppongono, secondo l'orientamento dell'Agenzia del 2014, un **doppio visto di conformità**: il primo, **sulla dichiarazione del cedente**, indipendentemente dal fatto che il credito sia utilizzato dal cessionario in compensazione "verticale" od "orizzontale", con **finalità di controllo della spettanza del credito**, posto che *"con la cessione, si produce l'effetto di un «utilizzo anticipato» del credito, analogamente a quanto avviene con l'istituto della compensazione"*; il secondo, **sulla dichiarazione del cessionario**, assolverebbe ad **una finalità di mero riscontro** dell'ammontare del credito ceduto con il suo utilizzo in compensazione (se di importo superiore ad Euro 5.000). Tale esigenza di apposizione del doppio visto viene **estesa per analogia** all'ipotesi in cui l'eccedenza IRES venga trasferita al **consolidato fiscale ex articolo 118, comma 2, TUIR**.

La **principale conseguenza** di tale estensione sarebbe, quindi, rappresentata dall'**impossibilità di utilizzare l'eccedenza IRES pregressa** prodotta da un soggetto aderente al consolidato fiscale, a **scomputo dell'acconto IRES di gruppo relativo al primo periodo** d'imposta di efficacia del consolidato, nonostante la natura dell'eccedenza sia la stessa di quella dell'imposta da compensare, ossia "IRES su IRES". Tale divieto scaturirebbe dalla **necessità di far emergere l'eccedenza** di versamento IRES **nella prima dichiarazione CNM** presentata dal gruppo e dalla **necessità di apporre i visti di conformità** secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia, condizioni che si verificherebbero necessariamente **dopo le scadenze previste per il versamento degli acconti** del primo anno di consolidato fiscale. Peraltro, ritenendo obbligatoria l'apposizione dei visti sopra indicati, ne consegue che la successiva compensazione del credito (o eccedenza) possa avvenire solo **decorsi 10 giorni dalla data di presentazione del relativo Modello CNM**.

Si prenda, **ad esempio**, l'ipotesi in cui nel mese di marzo 2025 le società Alfa e Beta optino per l'adesione ad un consolidato fiscale nazionale; gli **acconti IRES di gruppo 2025**, in scadenza il 30 giugno e il 1° dicembre 2025, **non potrebbero essere compensati con un'eccedenza di versamento IRES risultante dalla dichiarazione REDDITI 2025** di Beta, in quanto tale

eccedenza dovrebbe preventivamente essere **trasferita al consolidato e certificata con visto di conformità** in sede di predisposizione delle dichiarazioni REDDITI 2026 e CNM 2026 (modelli dichiarativi che di tutta evidenza non sono disponibili alla data di versamento).

Tale orientamento dell'Agenzia appare obiettivamente **discutibile**: non si comprende, infatti, per **quale ragione sia richiesta l'apposizione dei visti di conformità** sulle dichiarazioni REDDITI e CNM con cui viene data evidenza del trasferimento dell'eccedenza pregressa IRES, atteso che tale eccedenza sarebbe utilizzata nel consolidato ad abbattimento dell'IRES di gruppo. Con tale previsione, l'Amministrazione finanziaria di fatto **riconosce l'esistenza di una compensazione "orizzontale" non in ragione della natura dei tributi compensati, ma in ragione dei soggetti giuridici** che operano la compensazione ("esterna"), che pur partecipano al medesimo **regime di consolidato fiscale**. In presenza di una **compensazione "IRES su IRES" all'interno del medesimo regime di consolidato fiscale**, in altre parole, non sembrerebbe corretto imporre alle parti degli adempimenti onerosi, sia in termini economici che operativi, quali risultano le apposizioni dei visti di conformità, **ritardando così l'utilizzo in consolidato di crediti legittimi** e aventi la stessa natura dell'imposta che sarebbe compensata, considerando che il trasferimento dell'eccedenza avviene non in forza di una cessione ex [articolo 43-ter, D.P.R. 602/1973](#), ma nell'ambito del normale funzionamento di un regime di consolidato fiscale nazionale, nel cui ambito vengono trasferiti crediti, ritenute e detrazioni senza che risulti necessaria alcuna certificazione in sede dichiarativa.

Questo tema meriterebbe quindi un **chiarimento interpretativo** da parte dell'Agenzia delle entrate che ponga rimedio a una **ingiustificata penalizzazione** che, in queste circostanze, va a gravare sui soggetti aderenti al consolidato fiscale **nel primo anno**, per ragioni che sono sostanzialmente solo di natura tecnica, ma che **fuggono da un reale obiettivo di controllo** che ne possa giustificare l'applicazione sotto il profilo della **tutela dei crediti erariali**.