

Risposta n. 30/2023

OGGETTO: Modalità di utilizzo delle eccedenze ACE confluite nell'ambito del consolidato fiscale rispetto alle perdite e agli oneri detraibili. DM 3 agosto 2017. Articoli 78, 80 e 84 del TUIR.

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

QUESITO

ALFA (di seguito, anche Istante), società cooperativa, riferisce di detenere la partecipazione integrale nel capitale sociale di BETA e, per il tramite di quest'ultima, una partecipazione indiretta pari al (...) per cento del capitale sociale di GAMMA.

L'Istante fa altresì presente che, a decorrere dall'anno n , partecipa, in qualità di consolidante e congiuntamente alle controllate BETA e GAMMA, al consolidato fiscale, ai sensi degli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi (approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917: "TUIR").

Premesso che l'articolo 118, comma 1, del TUIR prevede che gli obblighi di versamento, l'utilizzo dei crediti di imposta delle ritenute d'acconto delle società

controllate, nonché la possibilità del riporto delle perdite fiscali prodotte dalle stesse, sono attribuiti esclusivamente alla controllante nella dichiarazione della *fiscal unit*, l'Istante evidenzia che per l'anno $n+5$ ALFA ha realizzato una perdita fiscale di Euro (...) "*le cui DTA sono state integralmente trasformate in credito di imposta per effetto dell'art. 2, comma 56-bis, D.L. 225/2010*". L'Istante rileva che con circolare n. 37/E del 28 settembre 2012 è stato, infatti, chiarito che, in caso di adesione al consolidato fiscale, la trasformazione *ex* comma 56-bis delle DTA in credito d'imposta opera "*a livello di singola società, consolidante o consolidata*", a condizione che la stessa "*abbia operato nella propria dichiarazione una variazione in diminuzione rilevante ai fini della disciplina (...); abbia evidenziato nella medesima dichiarazione una perdita fiscale (...); abbia iscritto in bilancio le DTA relative alla perdita fiscale*".

Poiché "*la variazione in diminuzione correlata alle svalutazioni dei crediti di cui al comma 55, riportata al rigo RF41 della dichiarazione SC $n+6$ di ALFA consolidante è risultata di importo pari a euro (...), e quindi eccedente rispetto all'importo della perdita fiscale realizzata nel periodo*", l'importo complessivo della perdita stessa è stato trasformato da ALFA in credito di imposta: il reddito imponibile dell'anno $n+5$ della consolidante da trasferire al consolidato fiscale è risultato dunque "*pari a zero*".

L'Istante evidenzia, inoltre, di aver maturato per l'anno $n+5$ (i) ritenute d'acconto scomputabili dall'imposta per Euro (...) ordinariamente trasferite al consolidato fiscale e (ii) una eccedenza di rendimento nozionale ACE di cui all'articolo 3, comma 2, del Decreto Ministeriale 3 agosto 2017 (di seguito "DM ACE") pari a Euro (...), che, in quanto non necessaria per compensare il proprio reddito imponibile individuale (pari

- per quanto sopra evidenziato - a zero), *"viene trasferita al consolidato fiscale in potenziale compensazione del reddito imponibile della fiscal unit"*.

Per quanto concerne le società consolidate, l'Istante rileva che, sempre per l'anno $n+5$, BETA (i) ha realizzato un reddito imponibile positivo, pari a Euro (...) che *"viene trasferito al consolidato fiscale in applicazione della relativa disciplina"* e (ii) ha sostenuto negli anni $n-4$ e $n-3$ *"spese per interventi di qualificazione energetica di immobili di proprietà per complessivi (...) euro, maturando una detrazione di imposta di cui all'art. 1, commi da 344 a 347, della Legge 296/2006, di euro (...) teoricamente scomputabile dall'IRES in quote annuali in un arco temporale di dieci anni (...)"*.

Poiché nell'ambito del consolidato fiscale, ai fini delle detrazioni d'imposta (nonché dello scomputo degli acconti e del riporto o rimborso delle eccedenze), si applicano, ove compatibili, le disposizioni degli articoli da 78 a 80 del TUIR, ALFA rileva che per ogni esercizio in cui vige la tassazione di gruppo, *"ciascuna società che ha aderito al consolidato fiscale deve trasferire le proprie detrazioni di imposta"* alla *fiscal unit*, in quanto, come già evidenziato, *"è il solo soggetto consolidante a liquidare l'IRES di gruppo"*. Con particolare riguardo alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica ex articolo 1, commi da 344 a 347, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, nel quadro CS del Modello CNM $n+6$ vengono quindi riportati gli oneri detraibili riferibili alle spese per risparmio energetico sostenute dalle società partecipanti al consolidato, *"così come riportato al rigo GN16 dei relativi modelli REDDITI (...) SC individuali delle stesse società aderenti"*.

Alla luce del suddetto quadro normativo e delle istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi, quindi, il soggetto che aderisce alla tassazione di gruppo

"non può scegliere se attribuire o meno le detrazioni di imposta alla fiscal unit, ma è tenuto a procedere in questo senso, per consentire alla capogruppo di liquidare l'IRES di periodo". Di contro, precisa ALFA, ove la consolidata BETA operasse come soggetto *stand alone*, l'imposta corrispondente al proprio reddito individuale per l'anno $n+5$, calcolata nella misura del 24% del proprio reddito imponibile, sarebbe pari a Euro (...) e, quindi, capiente ai fini dell'assorbimento della quota di detrazione annuale spettante nell'anno $n+5$ a fronte delle spese per efficientamento energetico sostenute sugli immobili nei precedenti esercizi.

La terza società aderente al consolidato, GAMMA, ha invece realizzato per l'anno $n+5$ una perdita fiscale pari a Euro (...), ritenute d'acconto scomputabili dall'imposta per Euro (...), ordinariamente trasferite al consolidato fiscale, e una eccedenza di rendimento nozionale ACE pari a Euro (...) che, "in quanto non necessaria per compensare il proprio reddito imponibile, dovrebbe essere trasferita alla fiscal unit".

Da ultimo, ALFA rappresenta che, sulla base dell'imposta netta dovuta con riguardo all'anno $n+4$, ha operato versamenti in acconto IRES per l'anno $n+5$ per complessivi Euro (...), scomputabili dall'eventuale saldo IRES dovuto dalla *fiscal unit* per l'anno $n+5$.

Tutto ciò premesso, la questione interpretativa per la quale ALFA ha formulato istanza di interpello verte sulla determinazione dell'importo di eccedenza ACE di ALFA e GAMMA che dovrebbe essere trasferita alla *fiscal unit* in compensazione del reddito imponibile di Gruppo pari a euro (...). In particolare, l'Istante rileva che l'eccedenza ACE maturata nell'anno $n+5$ in capo alla consolidante ALFA e alla consolidata GAMMA "deve essere obbligatoriamente trasferita al consolidato, per la

quota capiente a compensare il reddito di gruppo, pena la perdita della possibilità di riportare l'eccedenza nei periodi di imposta successivi per le società che l'hanno generata"; tuttavia, ALFA fa presente che, per effetto di tale trasferimento alla *fiscal unit* per un importo complessivamente capiente fino "*ad azzerare il reddito imponibile di Gruppo e di conseguenza la relativa imposta*", si determina, "*quale effetto indesiderato, l'impossibilità di fruire della quota di detrazione annuale per oneri sostenuti per risparmio energetico che, in mancanza dell'adesione al consolidato fiscale, la società consolidata (...), che ha sostenuto le relative spese, avrebbe potuto scomputare dalla propria imposta lorda positiva*".

L'Istante rappresenta che il predetto effetto non è ovviabile neanche facendo ricorso "*alla trasformazione dell'eccedenza ACE - non utilizzata per incapienza dei rispettivi redditi - in credito d'imposta IRAP secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 3 del Decreto ACE*". La Relazione Illustrativa al DM ACE ha chiarito che nel caso in cui si generi un'eccedenza ACE, tale eccedenza va prioritariamente, e nei limiti del reddito del Gruppo, attribuita alla *fiscal unit*. La quota eccedente non attribuita alla *fiscal unit* può essere, anche parzialmente: (i) riportata nei periodi di imposta successivi ai fini della determinazione del reddito imponibile della singola società; (ii) trasformata in credito d'imposta utilizzabile in compensazione ai fini IRAP in capo alla singola società. In altri termini, evidenzia l'Istante, per le Società consolidate la facoltà di conversione in credito d'imposta IRAP spetta solo in relazione all'ACE che risulta eccedente sia rispetto alla propria base imponibile sia rispetto a quella delle altre società consolidate, non essendo possibile per le società consolidate scegliere di convertite l'ACE eccedente il proprio reddito imponibile in credito IRAP, anziché attribuirlo al consolidato.

ALFA evidenzia inoltre la preclusione, per la società che ha generato l'eccedenza ACE nell'anno $n+5$, della possibilità di operare la trasformazione in credito di imposta qualora la stessa effettui nell'anno $n+6$ una cessione di crediti deteriorati, come previsto dall'articolo 44-*bis* del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, e successive modificazioni: tale facoltà, infatti, prorogata alle cessioni di crediti insoluti concluse nel 2021 ad opera dell'articolo 19 del Decreto Legge 25 maggio 2021, n. 73, interessa le perdite fiscali e le eccedenze ACE "maturate" alla data di cessione dei crediti (da effettuare, alla luce della proroga, entro il 31 dicembre 2021), intendendosi per tali quelle relative all'ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla predetta data di cessione (nel caso di specie, quelle maturate nell'anno $n+5$). Per effetto dell'obbligo di trasferimento dell'eccedenza ACE alla *fiscal unit* nei limiti del reddito imponibile di gruppo, di cui all'articolo 6, comma 1, secondo periodo del DM ACE, tale possibilità per la società che l'ha generata viene automaticamente meno.

L'Istante chiede, quindi, chiarimenti in merito alla possibilità di applicare anche alla fattispecie descritta i chiarimenti resi con il principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021, *"in particolare nel passaggio in cui è stata confermata la possibilità di applicare anche all'ACE, in presenza di un consolidato fiscale, la regola prevista per le perdite fiscali pregresse dall'art. 84" del TUIR*, secondo cui queste ultime possono essere *"computate in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'attribuzione dell'eccedenza ACE di ALFA e GAMMA alla *fiscal unit* fino a concorrenza del reddito imponibile del Gruppo determini un'ingiustificata penalizzazione, in quanto, da un lato, *"preclude la fruizione di una detrazione che, in mancanza dell'opzione per il consolidato fiscale, sarebbe stata scomputata dall'imposta lorda dovuta dalla consolidata BETA sul proprio reddito imponibile"* e, dall'altro, impedisce la possibilità di operare la trasformazione in credito di imposta dell'eccedenza ACE $n+5$ da parte della *legal entity* che l'ha generata in caso di cessione di crediti deteriorati conclusasi nell'anno $n+6$.

Pertanto, ad avviso dell'Istante sono applicabili al caso concreto le richiamate indicazioni contenute nel principio di diritto n. 7 del 2021, mediante cui è stato chiarito che *"i contribuenti, anche nell'ambito del regime del consolidato, dovranno utilizzare le eccedenze ACE, non solo, dopo le perdite pregresse ma, anche, dopo l'assorbimento di eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamento in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80" del TUIR.*

L'Istante ritiene, infatti, che, applicando rigorosamente le suddette indicazioni, ALFA e GAMMA *"sarebbero legittimate a non trasferire alcun importo a titolo di Ace al consolidato fiscale, presentando il consolidato (...) nel suo insieme un importo di ritenute e acconti versati di gran lunga superiori all'imposta corrispondente al reddito imponibile di gruppo teoricamente compensabile con le suddette eccedenze"*. In tal modo, nelle more di tale trasferimento, il consolidato fiscale per l'anno $n+5$ *"evidenzierebbe (...) un reddito imponibile positivo e di conseguenza anche le detrazioni di imposta per spese di risparmio energetico"* trasferite dalla consolidata BETA (e in

minima parte da GAMMA) alla *fiscal unit* verrebbero naturalmente a compensarsi con l'imposta lorda, nella considerazione che il modello di dichiarazione CNM $n+6$ prevede che, in caso di imposta lorda positiva (rigo CN5 imposta corrispondente al reddito imponibile), si decurtino dalla medesima *in primis* le detrazioni di imposta (rigo CN6 Detrazione per oneri) addivenendo alla determinazione dell'imposta netta (rigo CN7), e solo successivamente i crediti di imposta (righi CN8 e CN9), le ritenute (rigo CN11 ritenute) e infine gli acconti versati (CN17 colonna 2) così da determinare l'imposta a debito della *fiscal unit* per il periodo.

L'Istante ritiene sostenibile l'anzidetta soluzione nonostante sia il citato principio di diritto, sia il richiamato articolo 84 del TUIR consentono "*di poter «calibrare» l'utilizzo in compensazione delle perdite fiscali/eccedenze Ace in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR , senza alcun riferimento alle detrazioni di imposta*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva che il quesito posto attiene alla deduzione delle eccedenze ACE confluite nell'ambito del consolidato fiscale e, in particolare, alle modalità utilizzo delle stesse rispetto alle perdite e agli oneri detraibili spettanti. Il presente parere prescinde, quindi, da qualsiasi considerazione in ordine alla corretta formazione e determinazione dell'imponibile in capo alle consolidate e alla consolidante, con precipuo riferimento alla sussistenza delle condizioni per la fruibilità, da parte delle stesse, della trasformazione in crediti d'imposta delle "attività per imposte

anticipate" (DTA) relative a perdite fiscali, ed esula altresì da valutazioni concernenti la determinazione e la spettanza delle perdite, del beneficio ACE e delle conseguenti eccedenze ACE, oltre che della detrazione per interventi di riqualificazione energetica richiamata dall'Istante.

L'aiuto alla crescita economica ("ACE") introdotto dall'articolo 1 del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 - convertito, con modificazioni, nella Legge 22 dicembre 2011, n. 214 - e applicabile secondo le modalità definite dal Decreto Ministeriale 3 agosto 2017 (di seguito, "DM ACE") è volto al rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese attraverso una perequazione del trattamento tributario riservato alle imprese che si finanziano con capitale di rischio rispetto a quelle che ricorrono al capitale di debito.

Il beneficio consiste, per i soggetti IRES, in una deduzione dal reddito complessivo netto dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio di nuova immissione: in particolare, il rendimento nozionale è determinato applicando un coefficiente *"alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio incorso al 31 dicembre 2010"* (cfr. articolo 1, comma 2, del citato DL).

Riguardo alle modalità di fruizione dell'ACE, dunque, sulla base di quanto disposto dal DL n. 201 del 2011 e dal DM ACE, l'agevolazione opera attraverso una deduzione dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio dal "reddito complessivo netto", già ridotto, quindi, di eventuali perdite pregresse (cfr. Relazione Illustrativa al primo Decreto ministeriale di attuazione del 14 marzo 2012).

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del citato DM ACE, l'importo del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato "*può essere computato in aumento dell'importo deducibile (...) dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi*" (c.d. riporto delle eccedenze ACE); in alternativa al riporto in esercizi successivi, il comma 3 del medesimo articolo 3 stabilisce che l'eccedenza di cui al comma 2 può essere utilizzata in compensazione dell'imposta regionale sulle attività produttive sotto forma di credito d'imposta.

Il meccanismo di funzionamento del beneficio ACE, su base individuale, prevede quindi:

- l'utilizzo dell'agevolazione di periodo, pena la perdita della stessa;
- il riporto della sola eventuale eccedenza che residua dopo aver abbattuto il summenzionato reddito netto, che può essere rinviata nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite quantitativo e temporale.

Ciò chiarito per i soggetti *stand alone*, in merito ai soggetti aderenti al regime del consolidato nazionale (di cui agli articoli da 117 a 129 del TUIR), il successivo articolo 6, comma 1, del DM ACE dispone che "*l'importo corrispondente al rendimento nozionale determinato ai sensi dell'articolo 3 che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso*". L'eccedenza che non trova capienza a livello di gruppo "*è computata in aumento del rendimento (...) dell'esercizio successivo da ciascuna società o ente*" ed è, in alternativa, utilizzata ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del DM ACE come credito d'imposta ai fini IRAP.

Al riguardo, nella Relazione Illustrativa al DM ACE viene chiarito che *"i singoli partecipanti al consolidato determinano la propria base ACE e la utilizzano per ridurre il proprio reddito"* e che, nel caso in cui si generi un'eccedenza ACE in capo agli stessi, questa *"va prioritariamente, e nei limiti del reddito del gruppo, attribuita alla fiscal unit"* (c.d. "obbligo di trasferimento delle eccedenze").

Con il principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021, richiamato di ALFA, sono stati forniti chiarimenti in ordine alle modalità di utilizzo delle perdite rispetto alle eccedenze ACE trasferibili dalla singola società al consolidato, al fine consentire l'"assorbimento", a valere sul reddito complessivo di gruppo, anche di crediti d'imposta per imposte pagate all'estero facenti capo alle consolidate.

Poiché sia per il soggetto singolo sia per i soggetti aderenti al regime del consolidato il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione prevede che l'ACE (tanto con riferimento all'incremento di periodo, quanto all'eccedenza formatasi nel periodo di imposta precedente) riduce il reddito complessivo già decurtato delle perdite pregresse ex articolo 84 del TUIR e che tale ultima disposizione consente il prioritario utilizzo di eventuali crediti d'imposta rispetto alle perdite pregresse, il principio di diritto ha chiarito che *"l'utilizzo dei crediti d'imposta deve considerarsi prioritario anche rispetto all'ACE"*.

Pertanto, nell'ambito del regime del consolidato, *"in presenza di crediti di imposta in scadenza, di perdite pregresse e di eccedenze ACE, deve ritenersi corretto o utilizzare prioritariamente - secondo le disposizioni del citato articolo 84 - le perdite ed i suddetti crediti d'imposta rispetto all'ACE"*, usufruendo della facoltà di riportare l'eccedenza eventualmente non trasferita nel gruppo "per incapacienza" in capo alla consolidata nei

periodi di imposta successivi (e ferma restando la possibilità di utilizzare la stessa ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto ACE come credito d'imposta IRAP).

In sostanza, il principio di diritto ha esteso alle eccedenze ACE la logica sottesa all'"utilizzo modulabile" delle perdite, previsto dall'articolo 84 del TUIR: quest'ultimo dispone, infatti, che la perdita possa essere computata in diminuzione del reddito complessivo *"in misura tale che"* l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80. La citata disposizione stabilisce che *"se l'ammontare complessivo dei crediti per le imposte pagate all'estero, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto di cui ai precedenti articoli è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo, di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione (...) ovvero di utilizzare la stessa in compensazione"*.

Siffatto utilizzo "modulabile" delle perdite, riferibile - come si evince dal combinato disposto degli articoli 84 e 80 del TUIR - solo *"in misura tale"* che l'imposta risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, nonché da eccedenze di credito per le imposte pagate all'estero, è finalizzato a evitare che si determini un rapporto di credito del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in presenza di eccedenze che l'ordinamento considera riportabili e/o rimborsabili in capo al contribuente che le ha maturate.

La predetta conclusione non è invece estensibile agli oneri detraibili, i quali operano sull'imposta lorda *"fino alla concorrenza del suo ammontare"* (cfr. articolo

11, comma 3, e articolo 78 del TUIR), con la conseguenza che, nelle ipotesi in cui l'ammontare delle detrazioni spettanti sia superiore all'imposta lorda, l'eccedenza non ha rilevanza e non può costituire una posta successivamente rimborsabile e/o recuperabile da parte del contribuente.

Da ciò consegue che, contrariamente a quanto sostenuto da ALFA, non è possibile estendere al caso in esame il principio di diritto n. 7 del 2021 e "preservare" la quota di eccedenza ACE eventualmente non trasferita nel gruppo ("per incapacienza" in capo alla consolidata) per utilizzarla in periodi di imposta successivi, attraverso la decurtazione del reddito della *fiscal unit*, oltre che delle perdite e dei componenti sopracitati, anche della detrazione per interventi di riqualificazione energetica di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, della Legge n. 296 del 2006.

Tale conclusione trova conferma, infine, nella circostanza che neanche la disciplina ACE prevede un "utilizzo parziale" della deduzione di rendimento nozionale avente il sostanziale effetto di "modulare" o "limitare" la quota di eccedenza del beneficio trasferibile nell'ambito del consolidato, attraverso la compensazione delle detrazioni d'imposta spettanti.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**