

Risposta n. 728/2021

OGGETTO: Articolo 44-bis, comma 1-bis, decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34. Trasformazione in credito di imposta delle attività per imposte anticipate (DTA) nell'ambito del consolidato nazionale.

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

QUESITO

La società ALFA SRL (di seguito, in breve, la "ALFA") ha proposto interpello ordinario in relazione alla disciplina sulla trasformazione di attività per imposte anticipate (DTA) in crediti di imposta (articolo 44-bis, D.L. n. 34 del 2019), facendo presente che:

- controlla la società BETA s.r.l. (di seguito, in breve, "BETA"), con la quale ha esercitato (in qualità di consolidante) l'opzione per il consolidato fiscale nazionale;
- analoga istanza di interpello è stata presentata, per competenza, da tale controllata ...;
- in data ..., BETA ha sottoscritto, nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione effettuata da parte di un istituto di credito, un contratto avente ad oggetto la cessione, a titolo oneroso e pro soluto, di crediti pecuniari scaduti da più di 90 giorni (cd. "*non-performing*"), derivanti da contratti di compravendita di beni e servizi, nonché da contratti di affitto o *sub*-locazione, vantati nei confronti dei propri

clienti (alcuni dei quali assoggettati a procedura concorsuale e altri nei cui confronti BETA ha agito in via giudiziale per il recupero del credito), per un valore nominale complessivo pari ad euro ... rappresentativo: del 100 per cento del valore nominale dei crediti ceduti diversi da quelli vantati nei confronti di soggetti sottoposti a procedura concorsuale; del 99,9 per cento del valore nominale dei crediti ceduti vantati nei confronti di soggetti sottoposti a procedura concorsuale, così da non perdere lo status di creditore nei confronti di tali soggetti;

- a fronte della suddetta cessione di crediti e stato pattuito un corrispettivo in parte "fisso", per un importo pari ad euro ..., corrisposto in data ..., e in parte "variabile", da quantificarsi come segue: - il 90 per cento delle somme, eccedenti euro ..., incassate e/o recuperate - in via definitiva - da parte della società cessionaria in relazione a crediti vantati nei confronti di soggetti sottoposti a procedura concorsuale; - il 50 per cento delle somme, eccedenti euro ..., incassate e/o recuperate - in via definitiva - da parte della società cessionaria in relazione ai crediti diversi da quelli vantati nei confronti di soggetti sottoposti a procedura concorsuale;

- BETA è titolare di eccedenze di rendimento nozionale ai fini dell'ACE, pari ad euro ..., interamente maturate negli esercizi successivi all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo, e sino al periodo di imposta relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2019, in relazione alle quali, tuttavia, non sono state rilevate nello stato patrimoniale attività per imposte anticipate per il mancato soddisfacimento dei requisiti previsti dal principio contabile nazionale OIC 25;

- tali eccedenze di ACE non sono state trasferite alla fiscal unit nell'anno di maturazione per incapacienza del reddito prodotto su base consolidata;

- le perdite fiscali al 31 dicembre 2019 complessivamente portate a nuovo dalla consolidante ammontano ad euro ..., in relazione alle quali BETA - per l'ammontare di perdite da essa trasferito alla fiscal unit (euro ...) - non ha rilevato nello stato patrimoniale attività per imposte anticipate per il mancato soddisfacimento dei requisiti previsti dal principio contabile nazionale OIC 25;

- le istanti intendono avvalersi della possibilità di trasformare in credito di imposta le attività per imposte anticipate ("DTA") riferite alle perdite fiscali (non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile, ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, alla data di perfezionamento della cessione dei crediti) e alle eccedenze di ACE (non ancora dedotte, né trasformate in credito di imposta alla data di perfezionamento della cessione dei crediti), concessa alle società che entro il 31 dicembre 2020 hanno ceduto a titolo oneroso crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti;

- le DTA trasformabili, a fronte della cessione di crediti del valore nominale di euro ..., ammontano ad euro ... (di cui ... relative alle eccedenze ACE e ... relative alle perdite fiscali riportate a nuovo dalla consolidante);

- a tale fine, in data ..., ALFA - ai sensi dell'articolo 44-bis, comma 3, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58) e in qualità di consolidante - ha esercitato l'opzione di cui all'articolo 11, comma 1, del D.L. 3 maggio 2016, n.59 (convertito con modificazioni dalla legge 30 giugno 2016, n. 119), mediante presentazione della comunicazione prevista dal punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 luglio 2016.

Ciò premesso, le istanti formulano i seguenti quesiti interpretativi, riguardanti la corretta interpretazione dell'articolo 44-bis del citato D.L. n. 34 del 2019, chiedendo in particolare:

1) se tra le eccedenze del rendimento nozionale (ACE) della società cedente di cui all'articolo 44-bis, comma 1-bis, del D.L. n. 34 del 2019 rientrino anche quelle maturate nei periodi di imposta successivi a quello di ingresso nel regime del consolidato fiscale nazionale (non trasferite per incapienza della base imponibile consolidata) e se le stesse rilevino, al pari delle altre eccedenze di ACE, prioritariamente rispetto alle perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante;

2) se il predetto articolo 44-bis (comma 1-bis) vada interpretato nel senso che le DTA trasformabili comprendono sia le DTA della singola società che cede i crediti

deteriorati, sia "pur in subordine" quelle relative alle perdite residue della fiscal unit, a prescindere dal fatto che tali perdite siano riferibili o meno a quelle trasferite al consolidato dalla società cedente;

3) se il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA maturi integralmente in capo alla società che ha ceduto i crediti (BETA) anche per la parte riferibile alle DTA relative alle perdite fiscali riportabili dalla fiscal unit, oppure maturi in capo a ALFA per la parte derivante dalla trasformazione delle DTA relative alle perdite fiscali riportabili dalla fiscal unit e in capo a BETA per la parte derivante dalla trasformazione delle DTA relative alle eccedenze ACE;

4) (in subordine al quesito sub 3, in caso di risposta difforme) se le somme che ALFA riconoscerà a BETA in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti dalla stessa (cioè delle perdite fiscali trasferite da BETA cui siano riconducibili le DTA trasformate in credito di imposta) rientrino nell'ambito di applicazione del regime di esclusione dalla formazione del reddito imponibile di cui all'articolo 118, comma 4, del TUIR;

5) se l'opzione per l'applicazione della disciplina di cui al richiamato articolo 44-bis del D.L. 30 n. 34 del 2019 esercitata da ALFA in qualità di consolidante comporti la possibilità di trasformare in credito di imposta le DTA "qualificate" residue nei bilanci relativi all'esercizio 2020 di tutte le società aderenti al consolidato fiscale;

6) quali valori debbano essere presi a riferimento per la determinazione del canone eventualmente dovuto (di cui all'articolo 11 del D.L. n. 59 del 2016), tenuto conto che né ALFA, né BETA - così come nessuna delle altre società aderenti al consolidato fiscale - avevano mai esercitato l'opzione per l'applicazione della disciplina di cui all'art. 11 del D.L. n. 59 del 2016, optando esclusivamente per l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 44-bis del D.L. n. 34 del 2019; e, in particolare:

a) come debba essere interpretato tale articolo laddove dispone che "Ai fini dell'applicazione del citato articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, convertito, con

modificazioni, dalla legge n. 119 del 2016, nell'ammontare delle attività per imposte anticipate sono comprese anche le attività per imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta ai sensi del presente articolo", e quindi, quali attività per imposte anticipate debbano essere prese a riferimento ai fini della determinazione della differenza "tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate" di cui all'articolo 11, comma 2, del D.L. n. 59 del 2016;

b) se, ai sensi del combinato disposto dall'articolo 11, commi 3 e 6, del D.L. n.59 del 2016, ai fini della determinazione del canone eventualmente dovuto, oltre che delle DTA relative alle perdite fiscali e alle eccedenze di ACE, occorra tenere conto della differenza, positiva o negativa, tra DTA "qualificate" iscritte nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 e quelle iscritte nel bilancio dell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2007 da parte di tutte le società aderenti al consolidato;

c) se, ai fini della determinazione della differenza "tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate", si debba tenere conto dell'IRES, comprese le relative addizionali, versata con riferimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008 e ai successivi, e dell'IRAP versata con riferimento ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2013 e ai successivi, prendendo a riferimento, in ragione della partecipazione al consolidato fiscale nazionale, l'IRES versata in proprio ovvero in qualità di consolidante da ALFA, nonché le addizionali all'IRES, l'IRAP e le imposte sostitutive versate da tutti i soggetti partecipanti al consolidato fiscale nazionale, secondo quanto previsto dall'articolo 11, comma 6, del D.L. n. 59 del 2016.

Con la documentazione integrativa acquisita con nota prot. RU n. ... del ..., in relazione alle somme che ALFA riconoscerebbe a BETA in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti dalla stessa, le istanti hanno precisato che, fermo restando quanto ritenuto in merito al quesito di cui al punto n. 3 dell'istanza di interpello, in caso di maturazione del credito d'imposta in capo a ALFA per la parte derivante dalla trasformazione delle DTA relative alle perdite fiscali riportabili dalla fiscal unit, nonché in capo a BETA per la parte derivante dalla trasformazione delle DTA relative

alle eccedenze di ACE, ALFA riconoscerebbe a BETA una somma pari all'importo del credito maturato corrispondente all'ammontare delle perdite fiscali di pertinenza di quest'ultima cui sono riconducibili le DTA trasformate, moltiplicato per l'aliquota IRES vigente (24%).

Inoltre, In tale sede è stato chiarito che, sulla base della soluzione interpretativa proposta nell'ipotesi di determinazione del canone evidenziata nell'istanza, non sarebbe dovuto alcun canone.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione ai quesiti posti, le istanti ritengono che:

1) tra le eccedenze del rendimento nozionale (ACE) della società cedente di cui all'articolo 44-bis, comma 1-bis, del D.L. n. 34 del 2019 vadano fatte rientrare anche quelle maturate nei periodi di imposta successivi a quello di ingresso nel regime del consolidato fiscale nazionale (non trasferite per incapacità della base imponibile consolidata), le quali rilevano prioritariamente rispetto alle "perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante";

2) l'articolo 44-bis, comma 1-bis, del D.L. n. 34 del 2019, nella parte in cui stabilisce che rilevano - successivamente alle eccedenze di ACE e alle perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo - le "perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante", vada interpretato nel senso che le DTA trasformabili comprendono: - in primo luogo le DTA della singola società che cede i crediti deteriorati; - in secondo luogo, sia pur in subordine, anche quelle relative alle perdite residue della fiscal unit, a prescindere dal fatto che tali perdite siano riferibili o meno a quelle trasferite al consolidato dalla stessa società che ha posto in essere la cessione di crediti;

3) il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA maturi integralmente in capo alla società che ha ceduto i crediti (BETA) anche per la parte

riferibile alle DTA relative alle perdite fiscali riportabili dalla fiscal unit;

4) se questa Agenzia non convenisse con tale soluzione 3), che le eventuali somme (corrispondenti all'IRES teorica calcolata su un importo pari alla perdita fiscale "consumata" per effetto della trasformazione delle DTA riconducibili alle perdite stesse) che ALFA riconoscerà a BETA in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti (in contropartita alle perdite fiscali trasferite da BETA cui sono riconducibili le DTA trasformate in credito di imposta da ALFA) rientrino nell'ambito di applicazione del regime di esclusione dalla formazione del reddito imponibile di cui all'articolo 118, comma 4, del TUIR;

5) che l'opzione per l'applicazione della disciplina di cui al richiamato articolo 44-bis del D.L. 30 n. 34 del 2019 esercitata da ALFA in qualità di consolidante comporti la possibilità di trasformare in credito di imposta le DTA "qualificate" residue nei bilanci relativi all'esercizio 2020 di tutte le società aderenti al consolidato fiscale (compresa BETA);

6) in merito ai valori da prendere a riferimento per la determinazione del canone eventualmente dovuto, trovi integrale applicazione la disciplina di cui all'articolo 11 del D.L. n. 56 del 2019, dovendo quindi ricomprendersi nell'ammontare delle attività per imposte anticipate anche quelle relative alle perdite fiscali e alle eccedenze di ACE trasformate in crediti di imposta secondo la disciplina prevista dall'articolo 44-bis più volte richiamato:

a) sommando: 1) la differenza, positiva o negativa, tra le attività per imposte anticipate cui si applica l'articolo 2, commi da 55 a 57, del D.L. n. 225 del 2010, iscritte in bilancio alla fine dell'esercizio 2020 e quelle iscritte alla fine dell'esercizio 2007; 2) le attività per imposte anticipate trasformate in credito di imposta ai sensi delle disposizioni di cui ai predetti commi da 55 a 57 dell'articolo 2 del D.L. n. 225 del 2010; 3) le attività per imposte anticipate trasformate in credito di imposta ai sensi delle disposizioni di all'articolo 44-bis del D.L. n. 34 del 2019;

b) tenendo conto della differenza, positiva o negativa, tra DTA "qualificate"

iscritte nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 e quelle iscritte nel bilancio dell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2007 da parte di tutte le società aderenti al consolidato;

c) tenendo conto dell'IRES, comprese le relative addizionali, versata con riferimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008 e ai successivi, e dell'IRAP versata con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e ai successivi, prendendo a riferimento, in ragione della partecipazione al consolidato nazionale, l'IRES versata in proprio ovvero in qualità di consolidante (per la fiscal unit) da ALFA, nonché le addizionali all'IRES, l'IRAP e le relative imposte sostitutive versate da tutti i soggetti partecipanti al consolidato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere verte esclusivamente sui quesiti interpretativi proposti e non implica alcun giudizio in ordine alla sussistenza degli ulteriori requisiti previsti dalla legge per la fruizione del credito di imposta di seguito descritto, nonché in merito agli effetti fiscali correlati alla prospettata cessione di crediti menzionata, aspetti sui quali resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Per quanto di interesse nel caso di specie, il comma 1 dell'articolo 44-bis del citato D.L. n. 34 del 2019 dispone che *"qualora una società ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2021, crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti a norma del comma 5, può trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate riferite ai seguenti componenti: perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi, (...) alla data della cessione; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto- legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22*

dicembre 2011, n. 214, non ancora dedotto ne' trasformato in credito d'imposta alla data della cessione".

Il successivo comma 1-bis stabilisce che "in caso di opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi (...), da parte della società che cede i crediti di cui al comma 1, rilevano prioritariamente, se esistenti, le eccedenze del rendimento nozionale della società cedente e le perdite fiscali della stessa relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo e, a seguire, le perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante ai sensi dell'articolo 118 del medesimo testo unico (...). A decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti, per il soggetto controllante non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'articolo 118 del testo unico delle imposte sui redditi (...), relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente articolo".

Ciò posto, in merito ai quesiti formulati, si evidenzia quanto segue.

1) Rilevanza delle eccedenze del rendimento nozionale (ACE) della società cedente maturate nei periodi di imposta successivi a quello di ingresso nel regime del consolidato fiscale nazionale:

Come anticipato in premessa, il comma 1-bis del sopra richiamato articolo 44-bis ha stabilito, nell'ambito del consolidato nazionale, un ordine per la trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito di imposta, ponendo in primo piano, se esistenti, le eccedenze del rendimento nozionale della società cedente e le perdite fiscali della stessa relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo e, a seguire, le perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante. In particolare, il primo dubbio interpretativo posto dalle istanti si fonda sulla circostanza che mentre, da un lato, la norma stabilisce l'utilizzo prioritario delle perdite fiscali anteriori all'opzione per il consolidato (e delle eccedenze del rendimento nozionale) rispetto a quelle successive, dall'altro non emerge un'analogia distinzione nell'ambito

delle eccedenze ACE sorte anteriormente o in costanza di tassazione di gruppo.

Come precisato nella circolare n. 12/E del 23 maggio 2014, l'articolo 6 del Decreto ACE prevede che per le società e per gli enti che partecipano al consolidato nazionale l'eventuale eccedenza di agevolazione ACE, rispetto all'importo determinato dalla singola società, sia "trasferita alla *fiscal unit*, nei limiti di quanto trova capienza a livello di gruppo, ed è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo fino a concorrenza dello stesso". L'eccedenza non trasferita, in quanto non trova capienza a livello di gruppo, risulterà riportabile nei periodi d'imposta successivi dalle singole società che compongono il consolidato fiscale, e potrà essere trasferita nuovamente nei periodi d'imposta successivi alla *fiscal unit*.

Dunque, diversamente da quanto previsto per le perdite fiscali sorte in regime di consolidato, che vengono automaticamente attratte dalla *fiscal unit*, le eccedenze di ACE che non trovano capienza a livello di gruppo sono riportate in avanti dalle medesime società che le hanno maturate e che ne conservano, in tal modo, la titolarità.

Ciò posto, si ritiene che tra le eccedenze del rendimento nozionale (ACE) della società cedente di cui all'articolo 44-bis, comma 1-bis, del D.L. n. 34 del 2019 rientrino anche quelle non trasferite per incapienza della base imponibile consolidata e maturate nei periodi di imposta successivi a quello di ingresso nel regime del consolidato fiscale nazionale, purché antecedenti a quello in cui avviene la cessione dei crediti deteriorati.

Al riguardo, non essendo prevista dalla norma in esame alcuna distinzione formale e sostanziale tra le eccedenze di ACE maturate *ante* e *post* opzione per il consolidato, si ritiene che queste ultime rilevino, al pari delle altre eccedenze di ACE, prioritariamente rispetto alle perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante.

2) Composizione delle DTA trasformabili relative alle "perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante":

In merito all'individuazione delle DTA trasformabili relative alle "perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante", gerarchicamente postergate rispetto alle eccedenze ACE ed alle perdite *ante* consolidato riportate dalla società cedente, stante il riferimento letterale alle perdite complessivamente riportate dalla consolidante ai sensi dell'articolo 118 del TUIR, si ritiene di poter concordare con la soluzione interpretativa della Società, per cui sono trasformabili le DTA afferenti a tutte le perdite riportate a nuovo dalla *fiscal unit*, prescindendo dal fatto che le medesime siano state generate e trasferite da un soggetto diverso dalla società cedente. In realtà la norma, nel presupposto che il consolidato vada considerato unitariamente, ha voluto allargare la possibilità di trasformazione alle perdite prodotte da altri soggetti partecipanti alla tassazione consolidata che dispongono di perdite trasformabili, ma che non hanno operato una cessione di crediti appoggiandosi alla cessione effettuata da un soggetto del gruppo.

3) Soggetto in capo al quale matura il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA.

Con riferimento alla individuazione del soggetto in capo al quale matura il credito derivante dalla trasformazione, giova preliminarmente evidenziare che, limitatamente alla parte di eccedenze ACE e di perdite formatesi anteriormente all'adesione al regime di consolidato, il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA deve essere riconosciuto alla società che ha ceduto i crediti e che ha originato le perdite al pari di quanto sarebbe avvenuto per un soggetto *stand alone*.

Per la parte riferibile alle DTA relative alle perdite fiscali complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante, la trasformazione delle perdite in credito d'imposta, prevista dalla disciplina in esame, rappresenta una forma di utilizzo della perdita al pari di quanto avviene nell'ambito del consolidato quando le stesse perdite vengono utilizzate per compensare gli utili prodotti da altri soggetti partecipati alla

tassazione di gruppo. Ne consegue che, così come il soggetto che apporta la perdita iscrive le DTA e viene remunerato per l'utilizzo/consumazione della perdita nell'ambito del consolidato, allo stesso modo il credito d'imposta debba essere riconosciuto al soggetto che ha prodotto la perdita stessa essendo, come precisato, la trasformazione delle DTA su perdite equiparabile ad una forma di utilizzo della perdita.

Pertanto, si ritiene, diversamente da quanto proposto dall'istante, che la titolarità del credito debba essere attribuita a ciascuna società che abbia prodotto le perdite successivamente attratte dalla *fiscal unit*. Ragioni di ordine logico-sistematico inducono a ritenere che ai fini della trasformazione debbano essere prioritariamente consumate le perdite apportate dalla società che ha effettuato la cessione del credito e successivamente quelle degli altri soggetti aderenti alla tassazione consolidata. In altri termini, con riferimento al caso di specie, il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA relative alle perdite fiscali riportate dalla consolidante maturerà in capo alla società BETA esclusivamente per la parte riferibile alle perdite fiscali trasferite dalla medesima società al consolidato.

4) Eventuale esclusione dal reddito del consolidato delle "somme compensative":

Il quesito in esame è assorbito da quanto precisato al punto 3) poiché, posto che il credito di imposta derivante dalla trasformazione delle DTA per la parte relativa alle perdite complessivamente trasferite alla *fiscal unit* maturerà direttamente in capo a ciascuna società che le abbia prodotte, non emergeranno, nel senso espresso dall'istante, "somme in contropartita" da corrispondere per vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti nell'ambito del consolidato fiscale.

5) Possibilità di trasformare in credito di imposta le DTA "qualificate" residue nei bilanci relativi all'esercizio 2020 di tutte le società della *fiscal unit*:

Come chiarito dalla Risoluzione n. 44/E del 28 giugno 2021, la disciplina recata dal citato articolo 11, comma 1, del decreto-legge n. 59 del 2016 - espressamente richiamata dall'articolo 44-bis - è stata introdotta per consentire alle imprese interessate alle disposizioni relative alla trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate, cosiddette "qualificate", ai sensi dell'articolo 2, commi da 55 a 57, del decreto-legge n. 225 del 2010, di optare per il mantenimento dell'applicazione delle predette disposizioni, con riferimento a quelle attività per imposte anticipate cui non corrisponde un effettivo pagamento di imposte (le c.d. "DTA di tipo 2"). L'opzione comporta l'applicazione della disciplina di cui al medesimo articolo 11, con obbligo di pagamento di un canone annuo (qualora dovuto) per ciascun esercizio di applicazione, pari all'1,5 per cento della differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate, come risultante alla data di chiusura dell'esercizio precedente (comma 2 dell'articolo 11).

Considerato che l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 11, comma 1, nell'ambito del consolidato fiscale comporta, ai sensi del comma 6 del medesimo articolo, che:

- la determinazione della base imponibile su cui calcolare il canone sia effettuata per massa, ossia tenendo conto della somma delle DTA qualificate delle singole imprese interessate e della somma delle imposte versate dalla consolidante e dalle singole imprese consolidate.

- l'esercizio dell'opzione da parte della consolidante comporti l'esercizio della medesima opzione per le imprese interessate che partecipano al consolidato;

- il versamento del canone sia effettuato dalla consolidante da parte della consolidante;

nel rispetto dei requisiti e delle condizioni previste dall'art. 2 del decreto-legge del 29 dicembre 2010, n. 225, deve, pertanto, ritenersi possibile trasformare in credito di imposta le DTA "qualificate" residue nei bilanci relativi all'esercizio 2020 di tutte le società costituenti la *fiscal unit*.

6) Valori da prendere a riferimento per la determinazione del canone eventualmente dovuto:

In merito alle modalità di determinazione della base di commisurazione del canone eventualmente dovuto per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 11, comma 1, del decreto-legge 3 maggio 2016, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119, occorre evidenziare che con la Risoluzione n. 44/E del 2021, sopra citata, oltre a quanto già anticipato con riferimento al punto 5), sono stati resi i seguenti ulteriori chiarimenti.

Al riguardo, è stato osservato che il comma 3 dell'articolo 44-bis prescrive che:

- la trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è condizionata all'esercizio, da parte della società cedente, dell'opzione di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto-legge n. 59 del 2016;
- l'opzione, qualora non sia già stata esercitata, deve essere operata tramite la comunicazione di cui al punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 luglio 2016, entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti;
- ai fini dell'applicazione del citato articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, nell'ammontare delle attività per imposte anticipate sono comprese anche le attività per imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta ai sensi del medesimo articolo 44-bis.

Con riferimento all'ammontare delle attività per imposte anticipate di cui al comma 2, il comma 3 dell'articolo 11 prevede che sia determinato ogni anno sommando algebricamente:

- a) la differenza, positiva o negativa, tra le "DTA qualificate" (cui si applicano i commi da 55 a 57 del citato articolo 2 del decreto-legge n. 225 del 2010), iscritte in bilancio alla fine dell'esercizio per il quale si deve determinare il canone, e quelle iscritte alla fine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;

b) l'importo delle DTA qualificate nel frattempo trasformate in crediti d'imposta.

Per quanto attiene alle modalità di esercizio dell'opzione e di determinazione del canone da versare, occorre fare riferimento a quanto stabilito nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 luglio 2016, attuativo delle disposizioni di cui al citato articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, e ai chiarimenti forniti dalla scrivente con la Circolare n. 32 del 22 luglio 2016 (cfr. risposta all'interpello n. 193 del 2021).

Come precisato nella Circolare da ultimo citata in riferimento al profilo oggettivo della disciplina (par. 1), per attività per imposte anticipate che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 11, definite "DTA qualificate", si intendono le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (di cui all'articolo 2, comma 55, del decreto-legge n. 225 del 2010) relative, cioè:

- a svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi del comma 3 dell'articolo 106 del TUIR,
- alle rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotte dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;
- al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Inoltre, come previsto dal comma 3 del citato articolo 44-bis, ai fini dell'applicazione dell'articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, nell'ammontare delle attività per imposte anticipate vanno ricomprese anche le attività per imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta ai sensi del medesimo articolo 44-bis, calcolate sulle perdite fiscali pregresse e sulle eccedenze ACE.

Ciò premesso, le medesime considerazioni già espresse con i sopra richiamati documenti di prassi sono da ritenersi valide anche nell'ipotesi di esercizio dell'opzione

nell'ambito del consolidato fiscale.

Pertanto, nell'ipotesi in cui le imprese interessate abbiano aderito al consolidato fiscale, l'ammontare delle attività per imposte anticipate da considerare per la determinazione del canone è ottenuto sommando algebricamente:

- la differenza, positiva o negativa, tra le DTA qualificate, iscritte nei bilanci di tutte le società aderenti al consolidato relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 e quelle iscritte nei bilanci di tutte le società aderenti al consolidato relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2007;
- le DTA trasformate in credito di imposta ai sensi dell'articolo 2, commi da 55 a 57, del decreto-legge n. 225 del 2010;
- le DTA trasformate ai sensi dell'articolo 44-bis del D.L. n. 34 del 2019.

Per quanto riguarda la determinazione delle imposte versate ai fini della determinazione del canone annuo occorrerà sommare:

- a) l'imposta sul reddito delle società versata in proprio o in qualità di consolidanti;
- b) le addizionali all'imposta sul reddito delle società, l'imposta regionale sulle attività produttive e le imposte sostitutive previste dal comma 4 dell'articolo 11, versate dalle imprese interessate partecipanti al consolidato;

tenendo conto, a mente del comma 4 dell'articolo 11, dell'IRES, comprese le relative addizionali, versata con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e ai successivi, e dell'IRAP versata con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e ai successivi. Si tiene altresì conto dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 15, commi 10, 10-bis e 10-ter del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, versate con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31

dicembre 2008 e successivi, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014.

Se le imposte versate di cui al comma 4 superano le attività per imposte anticipate come sopra determinate il canone non sarà dovuto ai sensi dell'articolo 11, comma 5, del D.L. n. 59/2016.

Risulta, pertanto, confermata l'applicabilità dei commi 6 e ss. del citato articolo 11 e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 117661 del 22 luglio 2016, nonché dei chiarimenti resi con la Circolare 32/E del 22 luglio 2016 e, da ultimo, con la Risoluzione n. 44/E del 28 giugno 2021.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)