

**Risposta n. 391/2022**

**OGGETTO:** Disciplina delle perdite e deduzione ACE nel consolidato - Utilizzo di minori perdite e ACE in dichiarazione integrativa a seguito della sottoscrizione degli accordi Patent Box - Articolo 4, comma 4, del D.M. 28/11/2017, articolo 1 del D.L. 06/12/2011, n. 201 e articolo 6 del D.M. 03/08/2017

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

**QUESITO**

La società *ALFA* S.p.A. (d'ora in poi "*ALFA*", "*la Società*", "*il Contribuente*" o "*l'istante*") è un soggetto di diritto italiano aderente ad un Consolidato Fiscale in essere tra l'odierna Istante (in qualità di consolidata) e le seguenti società: *BETA* S.p.A. in qualità di consolidante (c.f. ...), *GAMMA* S.p.A. (c.f. ...), *DELTA* S.r.l. (c.f. ...) in qualità di consolidate. Per completezza si precisa che il periodo d'imposta 2016 risulta essere il primo anno in cui le predette consolidate hanno optato per il regime di consolidato fiscale con la consolidante *BETA* S.p.A.

In data *GG MM* 2016, la Società ha esercitato l'opzione, con decorrenza dal periodo d'imposta 2016, per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, ai sensi dell'art. 1, comma 37, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, così come all'epoca disciplinato dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio

2015 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015 (c.d. regime di "*Patent Box*").

In data *GG MM* 2016, il Contribuente ha presentato istanza ai sensi dell'articolo 1, comma 39, secondo periodo, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nel testo all'epoca vigente, così come disciplinato dal Decreto e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015.

Il successivo *GG MM* 2016, la competente Direzione Regionale del ... ha dichiarato l'istanza ammissibile con comunicazione trasmessa a mezzo posta elettronica certificata.

Dopo un'articolata istruttoria, il *GG MM* 2021, *ALFA* e l'Ufficio sottoscrivevano infine:

a) l'Accordo preventivo per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;

b) l'Accordo preventivo per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi in caso di utilizzo indiretto dei beni immateriali.

Nelle more della procedura di *ruling* la Società, in ossequio al disposto dell'art. 4 comma 4 primo periodo del D.M. 28 novembre 2017, determinava "il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie".

Con particolare riguardo al periodo di imposta, *ALFA*:

I. esponeva un reddito lordo pari a euro ...;

II. scomputava dal medesimo perdite pregresse (generate *ante* consolidato e riportabili in misura limitata) per euro .... Si precisa che la Società ha utilizzato perdite pregresse in misura inferiore alla soglia dell'80% del reddito imponibile prevista dall'art. 84 del TUIR. In particolare, dal momento che per il periodo d'imposta *ALFA* dichiarava:

(i) interessi passivi indeducibili pari ad euro ...;

(ii) perdite fiscali ante-consolidato per euro ... (al lordo dell'utilizzo per il 2016);

e trasferiva al consolidato interessi passivi indeducibili per Euro ..., in ossequio a

quanto previsto dal § 2.6 della Circolare 19/E del 21 aprile 2009, la società ha ridotto l'utilizzo di perdite pregresse al fine di trasferire alla *fiscal unit* un risultato imponibile pari agli interessi passivi indeducibili (Euro ...). Per completezza si evidenzia che tale orientamento è stato successivamente disatteso dalla risoluzione 67/E del 11 luglio 2019 prevedendo che l'importo degli interessi passivi trasferibili al consolidato non sia determinato in misura pari al reddito trasferito, ma per un importo pari alla differenza tra l'ammontare degli interessi passivi indeducibili (che potrebbero essere trasferiti alla *fiscal unit*) e l'ammontare delle perdite fiscali pregresse utilizzate ad abbattimento del risultato individuale di periodo;

III. al reddito così ottenuto (euro ...) applicava il beneficio ACE di euro ....

IV. il reddito complessivo netto (euro ...) veniva infine trasferito al Consolidato Fiscale.

Il contribuente decideva quindi di utilizzare, a decremento del proprio reddito lordo, posizioni soggettive quali perdite pregresse e ACE.

In relazione al periodo d'imposta 2016 la società istante trasferiva altresì al consolidato fiscale:

- imposte estere rese definitive entro il termine di presentazione della dichiarazione per Euro ..., relative a un reddito estero pari ad Euro ... prodotto nel periodo d'imposta 2016 in *Paese X* (principalmente royalties);

- imposte estere rese definitive entro il termine di presentazione della dichiarazione per Euro ..., relative a un reddito estero pari ad Euro ... prodotto nel periodo d'imposta 2016 in *Paese Y* (interessi);

Ai fini che qui rilevano, si rappresenta che l'istante, in relazione al *Paese X*, evidenziava altresì eccedenze di imposta estera formate nel periodo d'imposta 2015 per Euro ..., anch'esse cedute al consolidato fiscale.

Il consolidato fiscale relativo al periodo di imposta 2016 esponeva complessivamente una perdita fiscale e, pertanto, non risultavano recuperabili né le imposte estere pagate a titolo definitivo sui redditi prodotti all'estero dalla società [ad

eccezione dell'importo non rilevante di Euro ... quale eccedenza di imposta estera 2016 compensata ex art. 165, comma 6, del Tuir, con una precedente eccedenza di imposta nazionale 2011 (*Paese Y*] nel periodo di imposta 2016, né le eccedenze di imposta estera riportabili dai precedenti periodi d'imposta.

All'epoca (*recte*: alla luce del *set* informativo disponibile all'epoca), la Società non poteva avvalersi della facoltà ammessa dall'ultimo periodo dell'art. 84, comma 1, del TUIR in quanto non era in grado di prevedere se la (allora solo eventuale) futura sottoscrizione dell'accordo di *Patent Box* avrebbe comportato limitazioni anche nella fruizione dei crediti per imposte pagate all'estero.

A seguito della sottoscrizione degli accordi di *Patent Box* nel 2021, la Società dovrà ora effettuare significative variazioni in diminuzione relativamente ai periodi d'imposta coperti da *ruling* (2016-2020).

Essendo mutati lo scenario, le condizioni e il *set* informativo rispetto a quelli sussistenti al momento della compilazione dell'originario Modello SC 2017 (la procedura di *ruling*, infatti, è stata avviata nel 2016, ma terminata solo nel 2021), la Società ritiene di poter esercitare *ex novo* la facoltà ammessa dall'ultimo periodo dell'art. 84, comma 1, del TUIR, "calibrando" l'impiego di perdite pregresse al fine di far residuare una imposta netta bastevole a consentire il prioritario utilizzo del credito per imposte pagate all'estero.

L'art. 4, comma 4, del Decreto Patent Box 2017 (in via del tutto identica a quanto già previsto dal precedente Decreto del 2015) stabilisce che, nelle more del *ruling*, il contribuente debba procedere alla determinazione del proprio reddito "*secondo le regole ordinarie*".

La Relazione Illustrativa al D.M. del 2015 commenta il passaggio precisando che "la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso

o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8 bis, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. se ne ricorrono i termini di legge".

Tanto premesso, la società formula i seguenti due quesiti.

### **Quesito 1**

*ALFA* chiede se la Dichiarazione Integrativa che verrà presentata con riguardo al periodo d'imposta 2016 debba limitarsi ad accogliere la variazione in diminuzione derivante dall'accordo di *Patent Box* o se, viceversa, nella stessa potrà essere altresì disposto l'utilizzo di minori perdite fiscali e ACE (secondo le modalità di cui si dirà in particolare al successivo quesito 2), al fine di poter generare e recuperare a livello di *fiscal unit* (CNM 2017 periodo d'imposta 2016) i crediti per imposte pagate all'estero *ex art. 165, comma 1 e 6, TUIR*

### **Quesito 2**

Come rilevato al quesito precedente, tra *ALFA* e le società *BETA S.p.a.* (consolidante - c.f. ...), *GAMMA S.p.A.* (consolidata - c.f. ...) e *DELTA S.r.l.* (consolidata - c.f. ...) è in essere un Consolidato Fiscale *ex art. 117 e ss. TUIR*, nell'ambito del quale la presenza di imposte pagate su redditi prodotti all'estero rende necessario il ricorso, da parte dell'Istante, alla già citata facoltà di cui all'art. 84, comma 1 ultimo periodo, del TUIR; la società potrebbe altresì usufruire della possibilità, prevista dal recente principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021, di "calibrare" l'utilizzo dell'ACE (pari nel periodo d'imposta 2016 ad Euro ...) in modo da far emergere un reddito complessivo netto da trasferire al consolidato che permetta, con l'imposta sullo stesso determinata, il recupero delle imposte pagate su redditi prodotti all'estero ai sensi dell'art. 165, comma 1 e 6 TUIR.

Calibrando l'impiego della perdita fiscale e dell'Ace, infatti, è possibile la generazione, nel Consolidato, di imposta idonea ad assorbire i ridetti crediti.

L'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 e ss.mm. (per come ripristinato dall'art. 1, comma 287, della L. 27 dicembre 2019, n. 160) ha introdotto l'agevolazione ACE

(Aiuto alla Crescita Economica) allo scopo di favorire il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano.

In generale, ai sensi dell'art. 3, comma 2 e 3, del D.M. 3 agosto 2017 ("*Decreto ACE*"), il rendimento nozionale deve essere portato a riduzione del reddito complessivo netto dichiarato, decurtato delle eventuali perdite di periodo e pregresse e la parte eccedente ("*eccedenza ACE*") è riportabile, senza limiti di tempo, nei successivi periodi di imposta o può essere convertita in un credito utilizzabile in compensazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive ("*credito IRAP*").

L'art. 6 del medesimo Decreto Ace disciplina poi il funzionamento del beneficio per i "*soggetti aderenti al regime di consolidamento fiscale*" al pari dell'odierna Istante.

In questi casi "*l'importo corrispondente al rendimento nozionale determinato ai sensi dell'art. 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 è computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo da ciascuna società o ente ed è ammessa in deduzione ai sensi del presente comma ovvero è utilizzata, in alternativa, dalla stessa società o ente, ai sensi dell'art. 3, comma 3*".

La previsione in esame - che ricalca quella contenuta all'art. 6 del precedente D.M. 14 marzo 2012 - prevede che l'eccedenza ACE debba essere trasferita alla *fiscal unit* se e nella misura in cui il reddito imponibile netto di Gruppo sia capiente per la deduzione di tale eccedenza.

Ove - pur in presenza di un capiente reddito imponibile netto di gruppo - non vi sia stato tale trasferimento, è pregiudicato in capo alla società appartenente alla *fiscal unit* il diritto di riportare a nuovo l'eccedenza ACE nei successivi periodi di imposta (cfr. Circolare 12/E del 23 maggio 2014, § 5).

Recentemente, con il Principio di Diritto n. 7 del 23 marzo 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alla possibilità di "calibrare"

l'utilizzo dell'ACE in modo da far emergere un reddito imponibile sufficiente per compensare, con l'imposta così dovuta, eventuali crediti di imposta.

Secondo tale documento di prassi è, infatti, possibile applicare anche all'ACE il citato principio già previsto *per tabulas* con riguardo all'utilizzo delle perdite pregresse (cfr. art. 84 comma 1 ult. per. TUIR, secondo cui le perdite pregresse possono essere "*computate[re] 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*).

Precisa sul punto l'Agenzia: "*nell'ambito del regime del consolidato, in presenza di crediti di imposta in scadenza, di perdite pregresse e di eccedenze ACE, deve ritenersi corretto 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 incapienza" in capo alla consolidata nei periodi di imposta successivi (ferma restando la possibilità di utilizzare la stessa ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto ACE come credito d'imposta IRAP). Tale principio trova applicazione anche in assenza di perdite pregresse*".

Ciò in quanto "*l'articolo 84 del TUIR consente il prioritario utilizzo di eventuali crediti d'imposta rispetto alle perdite pregresse e considerato che il DL n. 201 del 2011 ha stabilito il prioritario utilizzo delle perdite rispetto all'ACE l'utilizzo dei crediti d'imposta deve considerarsi prioritario anche rispetto all'ACE*".

Stante la sua stretta attinenza al sotteso caso concreto e personale, permane incertezza normativa circa la reale portata estensiva della posizione assunta dall'Ufficio:

i) l'istante chiede anzitutto se la possibilità di "calibrare" anche l'utilizzo dell'ACE - per come espressa anche nel Principio di Diritto 7/2021 - sia ammessa, in generale, in presenza di "*crediti d'imposta*" o se sia invece applicabile esclusivamente

in ipotesi di sussistenza di crediti di imposta "*in scadenza*";

ii) l'istante chiede se la possibilità di "calibrare" l'utilizzo dell'ACE - per come espressa nel Principio di Diritto n. 7/2021 - vada riferita alle sole eccedenze ACE pregresse ovvero anche all'ACE di periodo;

iii) l'istante chiede se la possibilità di "calibrare" l'utilizzo dell'ACE - per come espressa nel Principio di Diritto n. 7/2021 - vada ritenuta sussistente esclusivamente "a valle", ossia all'interno del Consolidato Fiscale oppure anche "a monte" e cioè al momento della determinazione del reddito che ciascuna partecipante allo stesso andrà poi a trasmettere alla *fiscal unit*.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

### **Quesito 1**

L'istante ritiene preferibile in chiave sistematica che nella Dichiarazione Integrativa che verrà presentata con riguardo al periodo d'imposta 2016 possa essere disposto l'utilizzo di minori perdite fiscali e ACE (secondo le modalità di cui si dirà in particolare al successivo quesito 2), al fine di poter generare e recuperare a livello di *fiscal unit* (CNM 2017 periodo d'imposta 2016) i crediti per imposte pagate all'estero ex art. 165, comma 1 e 6, TUIR.

### **Quesito 2**

L'istante, in primo luogo, ritiene che sia possibile "calibrare" anche l'utilizzo dell'ACE - per come espressa anche nel Principio di Diritto 7/2021 - in via generale, in presenza di "crediti d'imposta".

Dal tenore testuale del Principio di Diritto n. 7/2021 sembra evincersi che, nel caso concreto e personale sotteso a tale risposta, vi fossero effettivamente nell'ambito del consolidato "crediti di imposta in scadenza".

Tuttavia, la motivazione fornita dall'Agenzia per accogliere la soluzione proposta

dal contribuente depone a favore di una lettura più generale dell'enunciato. L'istante ritiene, inoltre, maggiormente coerente che la possibilità di "calibrare" l'utilizzo dell'ACE - per come espressa nel Principio di Diritto n. 7/2021 - vada riferita anche all'ACE di periodo.

Il tema è stato indagato di recente anche da Assonime nella Circolare n. 20 del 23 giugno 2021.

L'odierna Istante condivide la posizione di Assonime, non rinvenendo nell'articolato normativo o in considerazioni di carattere sistematico ragioni per operare una distinzione tra eccedenze ACE e ACE di periodo.

L'istante ritiene, infine, maggiormente aderente ad un'ottica sistematica che la possibilità di "calibrare" l'utilizzo dell'ACE - per come espressa nel Principio di Diritto n. 7/2021 - vada ritenuta sussistente sia "a valle", ossia all'interno del Consolidato Fiscale che "a monte" e cioè al momento della determinazione del reddito che ciascuna partecipante allo stesso andrà poi a trasmettere alla *fiscal unit*.

Come sopra ricordato, infatti, la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nel Principio di Diritto n. 7/2021 muove dall'applicazione all'ambito ACE per principio *per tabulas* espresso nell'art. 84 T.U.I.R. con riguardo alle perdite pregresse.

A tal proposito, rinvia ai chiarimenti forniti con la Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 ("Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344", cfr. § 4.2.2.1.).

Il più recente D.M. 1° marzo 2018, recante le nuove disposizioni attuative in tema di tassazione consolidata, non ha modificato gli artt. 7, comma 1 lett. a) e 9, comma 2 che continuano a rinviare all'art. 84 del TUIR.

Di talché, con riguardo alla facoltà di "calibrare" l'utilizzo delle perdite pregresse, appaiono ancora attuali i chiarimenti resi con la citata Circolare 53/2004 che la ammette tanto a livello di singola società stand alone (art. 7 comma 1 lett. a del D.M.) quanto a livello di Tax Unit (art. 9 comma 2).

Se, come osservato dall'Agenzia nel Principio di Diritto n. 7/2021, analoga

facoltà va ora riconosciuta pure per l'ACE (e addirittura "trova applicazione anche in assenza di perdite pregresse"), in mancanza di diversa base normativa si ritiene di poter applicare anche a tale ipotesi i chiarimenti resi con la Circolare n. 53/2004 con riguardo all'art. 84.

In definitiva: se si ritiene possibile "calibrare" l'utilizzo dell'ACE anche per le società che non appartengono ad una Tax Unit, non si rinvergono motivi sistematici per negare a quelle che aderiscono a un Consolidato di farlo prima di trasmettere alla *fiscal unit* il proprio risultato.

Diversamente concludendo, si determinerebbe una disparità di trattamento priva di ragionevolezza.

Con la documentazione integrativa prot. n. ... del ... l'Istante ha precisato che:

i) per il periodo di imposta 2016 la Società, in sede di (ri)determinazione del proprio risultato da trasmettere al CNM, non impiegherebbe né perdite pregresse né ACE a decremento dell'imponibile generato. La rimodulazione dell'utilizzo di perdite e ACE avverrebbe esclusivamente nella determinazione del reddito di *ALFA S.p.A.* che, conseguentemente, trasferirebbe al CNM un maggior imponibile. Non verrebbero, di contro, trasferite eccedenze di interessi passivi, in quanto la Società si adeguerebbe ai chiarimenti espressi dalla Risoluzione 67/E del 11 luglio 2016 che ha modificato l'orientamento della Circolare 19/E/2009 seguito da *ALFA* nel 2017. Detto imponibile, a livello di CNM, permetterà di generare una imposta capiente per assorbire i crediti per imposte pagate all'estero. Non verrebbero invece in alcun modo variate le posizioni degli altri soggetti partecipanti alla *fiscal unit*, ad eccezione del Rol trasferito da *DELTA*, che non sarebbe risultato trasferibile nella dichiarazione originaria stante la nuova interpretazione fornita dall'agenzia delle entrate con la Risoluzione 67/E del 11 luglio 2019. I crediti per imposte estere che il consolidato utilizzerà sarebbero comunque sempre quelli derivanti da redditi e imposte estere trasferite esclusivamente da *ALFA S.p.A.*;

ii) per il periodo di imposta 2017 la Società, in sede di (ri)determinazione del

proprio risultato da trasmettere al CNM, impiegherebbe minori perdite pregresse e nessuna ACE a decremento dell'imponibile generato. La rimodulazione dell'utilizzo di perdite e ACE avverrebbe esclusivamente nella determinazione del reddito di *ALFA* S.p.A. che, conseguentemente, trasferirebbe al CNM un maggior imponibile. Non verrebbero, di contro, trasferite eccedenze di interessi passivi, in quanto la Società si adeguerebbe ai chiarimenti espressi dalla Risoluzione 67/E del 11 luglio 2019 che ha modificato l'orientamento della Circolare 19/E/2009 seguito da *ALFA* nel 2017. Detto imponibile, a livello di CNM, permetterà di generare una imposta capiente per assorbire i crediti per imposte pagate all'estero. Per quanto concerne le posizioni degli altri soggetti del gruppo:

- il Rol di *DELTA* non risulterebbe più compensato con gli interessi passivi trasferiti da *ALFA* S.p.A. in quanto lo stesso non sarebbe risultato trasferibile nella dichiarazione originaria stante la nuova interpretazione fornita dall'agenzia delle entrate con la Risoluzione 67/E del 11 luglio 2019;

- lo stesso Rol di *DELTA* (liberato dal mancato trasferimento di cui al punto precedente) risulterebbe in parte compensato con gli interessi passivi trasferibili da *BETA* S.p.A. per Euro .... I crediti per imposte estere che il consolidato utilizzerà sarebbero comunque sempre quelli derivanti da redditi e imposte estere trasferite esclusivamente da *ALFA* S.p.A.;

iii) per il periodo di imposta 2018 la Società, in sede di (ri)determinazione del proprio risultato da trasmettere al CNM, impiegherebbe minori perdite pregresse e nessuna ACE a decremento dell'imponibile generato. La rimodulazione dell'utilizzo di perdite e ACE avverrebbe esclusivamente nella determinazione del reddito di *ALFA* S.p.A. che, conseguentemente, trasferirebbe al CNM un maggior imponibile. Non verrebbero, di contro, trasferite eccedenze di interessi passivi, in quanto la Società si adeguerebbe ai chiarimenti espressi dalla Risoluzione 67/E del 11 luglio 2016 che ha modificato l'orientamento della Circolare 19/E/2009 seguito da *ALFA* nel 2017. Detto imponibile, a livello di CNM, permetterà di generare una imposta capiente per

assorbire i crediti per imposte pagate all'estero. Non verrebbero invece in alcun modo variate le posizioni degli altri soggetti partecipanti alla *fiscal unit*, ad eccezione degli interessi passivi trasferiti da *BETA* S.p.A. che da Euro ... si ridurrebbero ad Euro ... in quanto il differenziale (Euro ...) risulterebbe già recuperato nel periodo d'imposta 2017. I crediti per imposte estere che il consolidato utilizzerà sarebbero comunque sempre quelli derivanti da redditi e imposte estere trasferite esclusivamente da *ALFA* S.p.A. (di cui Euro ... relativi a periodi ante CNM ed Euro ... relativi a redditi esteri di competenza del periodo d'imposta 2016);

iv) per il periodo di imposta 2019 la variazione in diminuzione dovuta alla Patent Box si rifletterà in una maggior perdita a livello dell'Istante. In detta annualità non vi sarà pertanto rimodulazione né di perdite pregresse utilizzate, né di eccedenze ACE. A livello di CNM il mancato utilizzo di perdite pregresse e di Ace è conseguenza del fatto che la Tax Unit registrerà in partenza un risultato fiscale negativo;

v) per il periodo di imposta 2020 l'Istante stand alone vedrà un incremento della perdita fiscale attualmente esposta. Solo a livello di CNM emergerà reddito imponibile e sarà necessario rimodulare l'impiego di (recte: non utilizzare) perdite pregresse e ACE, così da generare una imposta capiente ad assorbire i crediti per imposte pagate all'estero.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Preliminarmente si evidenzia che il presente parere non implica né presuppone un giudizio sulla corretta determinazione del reddito agevolabile in base agli accordi di *Patent Box* e sull'applicazione della disciplina fiscale vigente *ratione temporis* relativa alle operazioni che hanno dato luogo alla maturazione, alla quantificazione e all'utilizzo di perdite fiscali, all'agevolazione ACE, ai crediti di imposta e agli interessi passivi richiamati, anche solo incidentalmente, nell'istanza. È altresì escluso dall'ambito dell'interpello ogni giudizio in ordine alle concrete modalità di

determinazione del reddito e delle imposte della Società e della *fiscal unit* prospettate nell'istanza e nelle memorie integrative. Sul punto restano impregiudicati i poteri di controllo e verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La presente risposta, pertanto, riguarda esclusivamente i quesiti interpretativi formulati dall'interpellante e non si estende, nemmeno indirettamente, a questioni diverse che non hanno formato oggetto di espressa richiesta di chiarimenti da parte dell'interpellante.

Ciò premesso, in relazione ai due quesiti formulati in relazione al caso concreto e personale oggetto dell'odierno interpello si precisa quanto segue.

### **Quesito 1**

Gli effetti della sottoscrizione dell'accordo di *ruling* sono disciplinati dall'articolo 4, comma 4, del decreto *Patent Box* secondo cui *"Nelle more della stipula dell'accordo di cui all'articolo 8, comma 2, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling di cui al comma 3, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling"*. Come evidenziato nella circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, *"La relazione illustrativa chiarisce che resta ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa "a favore" di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 se ne ricorrono i termini di legge"*.

Si ricorda che, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 5 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, all'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, è stato equiparato il termine entro cui il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa a favore con quello già previsto per la dichiarazione integrativa a sfavore di

cui all'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con la conseguente possibilità di "*correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare*" entro i termini di accertamento, "*ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*" (cfr., al riguardo, circolare n. 8/E del 7 aprile 2017).

Ciò premesso, nelle more della procedura di *ruling* avviata a partire dal periodo di imposta 2016, la Società ha determinato il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie, sulla base delle informazioni allora disponibili, non essendo possibile prevedere gli esiti degli accordi di *Patent Box* sottoscritti nell'anno 2021.

In particolare, in sede di presentazione della dichiarazione originaria, in pendenza della procedura di *Patent Box*, la Società, secondo quanto dalla stessa letteralmente rappresentato, ha "*scientemente rinviato al momento di conclusione dell'accordo*" l'esercizio della facoltà prevista dall'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, che consente di computare le perdite pregresse in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente sia compensata da crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR. Ciò in quanto, nel caso opposto, la Società si sarebbe trovata, *illo tempore*, nella condizione di determinare un credito di imposta integrale, considerato che l'intero reddito estero (riferibile a *royalties*) avrebbe concorso interamente alla determinazione del reddito complessivo.

In altri termini, la scelta di non avvalersi della facoltà di cui al richiamato articolo 84, comma 1, in sede di dichiarazione originaria risponderebbe ad un atteggiamento prudenziale volto ad evitare che, in esito all'eventuale esenzione (integrale o parziale) dei redditi esteri derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali oggetto, tra gli altri, di *Patent Box*, si potesse verificare *ex post* che il credito di imposta precedentemente fruito fosse superiore a quello effettivamente spettante ai

sensi del comma 10 dell'articolo 165 del TUIR alla luce degli esiti di detta procedura.

Sul punto, giova evidenziare che le informazioni disponibili all'esito della sottoscrizione degli accordi *Patent Box* mutano lo scenario "ora per allora", con riferimento alla determinazione del credito di imposta, in previsione della presentazione della dichiarazione integrativa che accoglierà la variazione in diminuzione da *Patent Box*.

Quale ulteriore elemento di novità rispetto al *set* informativo disponibile alla data di presentazione della dichiarazione per l'anno di imposta 2016 si aggiunge la pubblicazione del Principio di Diritto n. 7 del 23 marzo 2021, in virtù del quale l'Istante ritiene che, in caso di accoglimento della soluzione interpretativa proposta, oltre al minore utilizzo di perdite pregresse, possa essere disposto l'utilizzo di minore deduzione ACE.

Considerata, pertanto, la circostanza in base alla quale gli accordi relativi alla procedura di *Patent Box* sottoscritti nell'anno 2021 hanno apportato variazioni sostanziali e significative delle informazioni rilevanti *ex tunc* alla formazione dei redditi dei periodi di imposta coperti da *ruling* e determinati ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del Decreto *Patent Box*, si ritiene che l'Istante potrà avvalersi, in sede di dichiarazione integrativa per l'anno di imposta 2016, della facoltà di "calibrare" l'utilizzo delle

- perdite pregresse, ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR;
- deduzione ACE, secondo le indicazioni fornite nel richiamato principio di diritto n. 7/2021, tenendo conto degli ulteriori chiarimenti che verranno resi in risposta al secondo quesito.

## **Quesito 2**

Si ricorda che l'agevolazione ACE - sulla base di quanto disposto dal Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 e dal *Decreto ACE* - opera mediante una deduzione dal "reddito complessivo netto" dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio. L'agevolazione, quindi, viene fruita "solo"

dopo aver ridotto il reddito dell'esercizio di eventuali perdite pregresse. In base all'articolo 3, comma 2, del citato Decreto ACE, l'importo del rendimento nozionale viene portato a riduzione del reddito complessivo netto dichiarato, decurtato delle eventuali perdite di periodo e pregresse, e per la parte eccedente rinviato ai periodi d'imposta successivi (cd. riporto delle eccedenze ACE).

Il successivo articolo 6 del Decreto ACE dispone che per le società e per gli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), del TUIR, che partecipano al regime del consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129 del TUIR, l'importo corrispondente al rendimento 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 ritorna in capo alla singola consolidata. Al riguardo, nella relazione illustrativa al Decreto ACE viene specificato che l'eccedenza maturata sui singoli partecipanti al consolidato va prioritariamente, e nei limiti del reddito del gruppo, attribuita alla *fiscal unit* (cd. obbligo di trasferimento delle eccedenze).

Ciò posto, 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 capitale proprio di periodo quanto, ovviamente, all'eccedenza formatasi nel periodo di imposta precedente) riduce il reddito complessivo già decurtato delle perdite pregresse.

Considerato che l'articolo 84 del TUIR consente il prioritario utilizzo di eventuali crediti d'imposta rispetto alle perdite pregresse e considerato che il DL n. 201 del 2001 ha stabilito il prioritario utilizzo delle perdite rispetto all'ACE, l'utilizzo dei crediti d'imposta deve considerarsi prioritario anche rispetto all'ACE.

Sulla base del meccanismo sopra descritto, in particolare nell'ambito del regime del consolidato, in presenza di crediti di imposta in scadenza, di perdite pregresse e di eccedenze ACE, deve ritenersi corretto 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 (ferma restando la possibilità di utilizzare la stessa ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto ACE come credito d'imposta IRAP). Tale principio trova applicazione anche in assenza di perdite pregresse (Cfr. principio di diritto n. 7 del 23 marzo 2021).

Ciò posto, nel caso di specie, tenuto conto di quanto rappresentato dall'interpellante:

i) con riferimento alla possibilità di modulare l'utilizzo dell'ACE in presenza di crediti d'imposta "in generale" si condivide la soluzione proposta del contribuente. In particolare, l'enunciato del Principio di Diritto n. 7/2021, va inteso nel senso di estendere la sua portata anche ai crediti di imposta in generale, atteso che il disposto di cui all'articolo 84 del TUIR, sul punto, non effettua alcun discrimine;

ii) in merito alla possibilità di "calibrare" l'utilizzo della c.d. "ACE di periodo" si ritiene di concordare con la soluzione interpretativa fornita dall'Istante. Anche in tal caso, il citato principio di diritto n. 7/2021 deve essere letto nel senso di estendere la facoltà di modulare la deduzione dell'ACE anche a quella "di periodo", in modo tale da evidenziare un reddito imponibile al quale corrispondano imposte sufficienti ad assorbire eventuali crediti d'imposta, ritenute alla fonte a titolo d'acconto, versamenti in acconto ed eccedenze di imposta. Infatti, risulta evidente in un'ottica di coerenza logico-sistematica che: *a)* non è possibile effettuare un parallelismo tra ACE di periodo e perdite di periodo poiché in presenza di queste ultime non sorgerebbe alcuna necessità di far emergere un reddito imponibile; *b)* la soluzione opposta implicherebbe che l'emersione di ACE di periodo possa sterilizzare in tutto o in parte la facoltà di cui al comma 1 dell'articolo 84 sia in presenza che in assenza di perdite pregresse, rendendola di fatto *inutiliter data*. Resta inteso che, al di fuori della facoltà prevista dall'articolo 84, comma 1, del TUIR il meccanismo di funzionamento del beneficio ACE prevede l'utilizzo dell'agevolazione di periodo, pena la perdita della stessa;

iii) in relazione alla possibilità di "calibrare" l'ACE di periodo "a monte", ossia

in sede di determinazione del reddito della Società (in qualità di consolidata) si ritiene di poter concordare con la soluzione proposta dall'Istante a condizione che il credito di imposta sia effettivamente maturato in capo alla medesima società. Ne deriva che, come già previsto per il caso di utilizzo delle perdite pregresse dalla Circolare n. 53 del 2004 richiamata dall'Istante, l'utilizzo dell'ACE da parte di una società partecipante ad un consolidato fiscale nazionale che detenga, contemporaneamente, crediti di imposta, perdite pregresse ed eccedenze ACE (inclusa l'ACE di periodo), può essere "modulato" - tenendo conto dell'ordine enunciato nel suddetto principio di diritto n. 7/2021 - in modo da far emergere un risultato imponibile individuale, da attribuire alla *fiscal unit*, di ammontare tale che l'imposta corrispondente risulti compensabile con i crediti maturati dalla medesima società ed evidenziati nel quadro GN della propria dichiarazione individuale.

In conclusione, si ritiene che la Società abbia titolo a rettificare la dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2016 sulla base dei chiarimenti appena resi.

Si ricorda, infine, che il presente parere attiene alle sole questioni interpretative espressamente formulate dall'interpellante e viene reso sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, nonché con riserva di riscontro nelle sedi competenti.

**Firma su delega del  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e  
DIRETTORE CENTRALE ad interim  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**