

Risposta n. 291/2023

OGGETTO: Interessi passivi – trasferimento al consolidato fiscale delle eccedenze di interessi passivi non dedotti – Art. 96, comma 14 del TUIR

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

QUESITO

Alfa S.p.A., (nel seguito, l'"Istante", la "Società" o anche "Alfa"), in data ..., ha optato, insieme con la controllata Beta S.r.l. (nel seguito anche "Beta"), per il regime del c.d. "consolidato fiscale" di cui agli articoli 117-129 del TUIR, in qualità di soggetto controllante. Tale regime è stato successivamente rinnovato e, alla data di presentazione dell'istanza, risulta ancora vigente.

Tanto premesso, l'Istante precisa che Beta, per ciascun periodo d'imposta dal ... al 2020, ha sempre prodotto interessi passivi indeducibili non trasferiti al consolidato, sebbene, per i medesimi periodi d'imposta, gli stessi potessero trovare capienza nelle eccedenze di ROL trasferibili alla medesima *fiscal unit* da Alfa.

La motivazione del mancato trasferimento al consolidato delle eccedenze di interessi passivi indeducibili di Beta è da ricercare nell'interpretazione fornita in merito dalla circolare del 21 aprile 2009, n. 19/E.

Con la predetta circolare, infatti, è stato chiarito che, con riferimento al caso in cui la società consolidata presenti un'eccedenza di interessi passivi netti indeducibili e, allo stesso tempo, delle perdite fiscali pregresse, ossia realizzate anteriormente all'ingresso nel consolidato, tale eccedenza *"può essere portata in abbattimento del reddito complessivo del consolidato soltanto se e nella misura in cui la medesima società abbia evidenziato (rectius trasmesso al consolidato) un risultato imponibile almeno pari alla predetta eccedenza di interessi passivi netti indeducibili."*

Nella fattispecie in esame, Beta possedeva perdite fiscali pregresse rispetto al consolidato e ha chiuso sempre in perdita fiscale negli esercizi che interessano la predetta istanza.

Pertanto, in aderenza ai chiarimenti contenuti nella circolare sopra citata, Beta non ha traferito al consolidato le proprie eccedenze di interessi passivi indeducibili, le quali sono state, invece, oggetto di riporto ai periodi d'imposta successivi.

Tanto premesso, l'Istante evidenzia che, con la risoluzione dell'11 luglio 2019, n. 67/E, è stato chiarito che la sopra citata disposizione della circolare n. 19/E del 2009 riguarda unicamente i casi in cui la società partecipante al consolidato abbia effettivamente la possibilità di utilizzare le perdite fiscali "pregresse" a scomputo del proprio reddito imponibile di periodo.

Pertanto, la citata risoluzione afferma che, pur in presenza di perdite fiscali pregresse, qualora la società consolidata consegua una perdita fiscale di periodo o

chiuda l'esercizio sociale a zero, non sussistendo possibilità di utilizzazione delle perdite pregresse a scomputo del reddito di periodo, può "*trasferire al consolidato tanto l'eventuale perdita fiscale di periodo quanto la quota di interessi passivi indeducibili (ovviamente con riferimento a quest'ultima, previa effettuazione di una variazione in aumento al risultato d'esercizio) che trova capienza nelle eccedenze di ROL conferite dalle altre società partecipanti al regime della tassazione di gruppo.*"

Sulla base delle previsioni della citata risoluzione n. 67/E del 2019, Beta, con riferimento al periodo d'imposta 2021, ha provveduto a trasferire al consolidato fiscale le proprie eccedenze di interessi passivi indeducibili di periodo (compensate con l'eccedenza di ROL maturata e trasferita al consolidato fiscale, nel medesimo periodo d'imposta, da Alfa) nonché la propria perdita fiscale di periodo.

Con riferimento, invece, alle eccedenze di interessi passivi non dedotti dal periodo d'imposta ... al periodo d'imposta 2020, Alfa, in qualità di soggetto consolidante, chiede se le stesse possano essere recuperate nel consolidato fiscale del periodo d'imposta 2022, utilizzando allo scopo l'eccedenza di ROL maturato nel solo periodo d'imposta 2022 da parte della consolidante e dalla stessa trasferito alla *fiscal unit*.

In subordine, l'Istante chiede se tali eccedenze di interessi passivi non dedotti possano essere recuperate attraverso la presentazione di dichiarazioni integrative relativamente ai periodi considerati che risultino ancora aperti, ai sensi dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, nel presupposto che nel periodo d'imposta 2022 Beta realizzerà una perdita fiscale, ritiene che nulla osti al trasferimento al consolidato fiscale del periodo d'imposta 2022 degli interessi passivi non dedotti da Beta relativi ai periodi d'imposta dal al 2020, utilizzando, per il medesimo importo, il ROL maturato nel periodo d'imposta 2022 e non utilizzato da Alfa.

A parere dell'Istante, infatti, tale soluzione è coerente con le previsioni della risoluzione 67/E del 2019 e con le disposizioni di cui all'art. 96 del TUIR, sia nella sua versione attuale (come modificata, dapprima, dal d.lgs. del 29 novembre 2018, n. 142 e, successivamente, dal decreto-legge del 26 ottobre 2019, n. 124), sia nella sua versione precedente, applicabile fino al periodo d'imposta 2018.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, occorre evidenziare che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi e qualificatori connessi ai quesiti rappresentati dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza, nel presupposto della veridicità e della correttezza della rappresentazione fornita. In particolare, si precisa che la predetta risposta non implica o presuppone il riconoscimento della correttezza del *quantum* delle poste contabili e dei valori fiscali indicati nell'istanza e nei vari allegati prodotti (i.e. interessi passivi, perdite fiscali e ROL maturato riferibili alle società Alfa e Beta). Sul punto, resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, si osserva che, con riferimento ai soggetti che svolgono attività diverse da quelle finanziarie, il comma 7 dell'articolo 96 del TUIR, nella formulazione

applicabile fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, raccordava la disciplina di deducibilità degli interessi passivi con l'istituto del consolidato nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR.

In particolare, il comma 7 stabiliva che per le società partecipanti al regime della tassazione di gruppo *"l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale"*.

L'articolo 1 del decreto legislativo n. 142 del 2018, in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, ha modificato la disciplina contenuta nel comma 7 dell'articolo 96 del TUIR, trasfondendola nel comma 14 dello stesso articolo 96.

In particolare, il comma 14 citato consente di dedurre l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili, generatasi, in vigenza di consolidato, in capo a un soggetto partecipante alla tassazione di gruppo, soltanto se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta:

"a) una quota eccedente di cui al comma 7, anche riportata da periodi d'imposta precedenti, purché non anteriori all'ingresso nel consolidato nazionale"

b) una eccedenza di interessi attivi e proventi finanziari assimilati di cui al comma 1, lettere a) e b), purché nel secondo caso si tratti di eccedenza di interessi attivi e

proventi finanziari assimilati riportata da periodi d'imposta non anteriori all'ingresso nel consolidato nazionale".

Per effetto di quanto stabilito dal citato comma 7 dell'articolo 96 del TUIR e, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, dal comma 14 dello stesso articolo 96, il trasferimento delle eccedenze di interessi passivi al consolidato riguarda sia quelle di periodo sia quelle oggetto di riporto in avanti (che non è stato possibile trasferire al consolidato per mancanza di capienza nei ROL o negli interessi attivi/proventi finanziari assimilati degli altri soggetti partecipanti), ma non quelle originatesi anteriormente all'ingresso nel regime della tassazione di gruppo.

Per queste ultime eccedenze indeducibili "pregresse" sussiste, infatti, un divieto concernente la conferibilità alla *fiscal unit* di tenore analogo a quello espressamente affermato dall'articolo 118, comma 2, del TUIR, con riferimento alle perdite fiscali di esercizi precedenti a quello di avvio del regime.

Nel caso in cui la società consolidata che presenti un'eccedenza di interessi passivi netti indeducibili abbia delle perdite fiscali "pregresse", ossia realizzate in esercizi precedenti a quello di avvio del regime, con circolare del 21 aprile 2009, n. 19/E, è stato precisato che *"l'eccedenza di interessi passivi netti registrata da detta società (ineducibile su base individuale), che in altri casi potrebbe essere "liberata" a livello di fiscal unit utilizzando il ROL "capiente" di un altro (o di altri) soggetto(i) partecipante(i) al medesimo regime, può essere portata in abbattimento del reddito complessivo del consolidato soltanto se e nella misura in cui la medesima società abbia evidenziato (rectius trasmesso al consolidato) un risultato imponibile almeno pari alla predetta eccedenza di interessi passivi netti indeducibili. In caso contrario, infatti, verrebbe a*

essere aggirato il divieto di trasferimento al consolidato delle perdite fiscali pregresse di cui al ricordato articolo 118, comma 2, del TUIR".

Con la successiva risoluzione dell'11 luglio 2019, n. 67/E, è stato chiarito che *"l'orientamento interpretativo contenuto nella citata circolare non costituisce, tuttavia, espressione di un principio di carattere generale ma riguarda i casi in cui la società partecipante al consolidato abbia effettivamente la possibilità di utilizzare le perdite fiscali "pregresse" a scomputo del proprio reddito imponibile di periodo."*

Secondo la citata risoluzione, infatti, *"il rischio di aggiramento del divieto di utilizzo delle perdite fiscali formatesi ante consolidato non si verifica, invece, nel caso in cui la società consolidata, pur in presenza di perdite fiscali pregresse, consegua una perdita fiscale di periodo o chiuda l'esercizio sociale a zero."*

In tali casi, infatti, non sussiste possibilità di utilizzazione delle perdite pregresse a scomputo del reddito di periodo e, dunque, l'ammontare delle perdite fiscali pregresse all'opzione del consolidato rimane inalterato.

Di conseguenza, la società consolidata può trasferire al consolidato tanto l'eventuale perdita fiscale di periodo quanto la quota di interessi passivi indeducibili che trova capienza nelle eccedenze di ROL conferite dalle altre società partecipanti al regime della tassazione di gruppo.

Tanto precisato, con riferimento alla fattispecie oggetto dell'istanza, si osserva che la società consolidata Beta, come precisato dall'Istante, per i periodi d'imposta dal ... al 2020, non ha trasferito al consolidato le eccedenze di interessi passivi non dedotti (e, contestualmente, Alfa non ha trasferito al consolidato le proprie eccedenze di ROL), in ragione delle sopra citate indicazioni della circolare n. 19/E del 2009.

Tuttavia, nonostante quanto successivamente chiarito con la risoluzione n. 67/E del 2019 - con cui, come visto, è stata meglio precisata la portata dell'indirizzo interpretativo espresso dalla citata circolare n. 19/E del 2009 in ordine alla trasferibilità al consolidato delle eccedenze di interessi passivi indeducibili - solo con riferimento al periodo d'imposta 2021, Beta - sebbene avesse trasferito al consolidato una perdita fiscale di periodo - ha scelto di trasferire anche gli interessi passivi maturati e contabilizzati dalla medesima, indeducibili per incapienza di ROL, che sono stati compensati con l'eccedenza di ROL maturata, nel medesimo periodo d'imposta, da Alfa.

Tenuto conto che la medesima facoltà - riconosciuta a chiare lettere, come sopra evidenziato, dalla risoluzione 67/E del 2019, non è stata, infatti, esercitata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa ai periodi d'imposta 2019 e 2020 (adempimenti da effettuare dopo la pubblicazione del citato documento di prassi), nella fattispecie descritta dall'interpellante tornano applicabili i chiarimenti già resi con la circolare n. 19/E del 2009 in merito al mancato esercizio della facoltà, da parte di una società facente parte del consolidato, di conferire alla *fiscal unit* le proprie eccedenze di ROL, ove è stato chiarito che *"nella particolare ipotesi in cui una società decida di non attribuire al consolidato il proprio ROL capiente individuale, quest'ultimo non potrà essere attribuito alla fiscal unit in successivi esercizi, ma risulterà riportabile esclusivamente su base individuale [analogamente a quanto avverrebbe per un soggetto non operante nell'ambito del consolidato nazionale che i) non registri nell'esercizio interessi passivi netti o ii) registri un'eccedenza di interessi passivi su quelli attivi comunque compresa nel limite del 30 per cento del ROL]."*

Pertanto, in analogia a quanto previsto per il ROL, anche le eccedenze di interessi passivi di Beta dei periodi d'imposta 2019-2020 che, a seguito delle precisazioni fornite dalla risoluzione n. 67/E del 2019, non sono state oggetto di trasferimento al consolidato dei relativi periodi d'imposta, non possono essere oggetto di trasferimento al consolidato di Alfa del periodo d'imposta 2022 (e compensate con le eccedenze di ROL maturate dalla consolidante nel periodo d'imposta 2022), rimanendo, in linea di principio, riportabili su base individuale dalla consolidata.

Peraltro, trattandosi, come sopra evidenziato, dell'esercizio di una scelta, coerentemente ai chiarimenti più volte resi a proposito dello strumento della cd. dichiarazione integrativa, deve considerarsi non ammissibile, altresì, l'integrazione delle dichiarazioni annuali relative ai periodi d'imposta 2019 e 2020 ai sensi dell'articolo 2, commi 8 e 8-bis del d.P.R. n. 322 del 1998.

Con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti il 2019 (anno di pubblicazione della risoluzione 67/E), il mancato trasferimento al consolidato delle eccedenze di interessi passivi da parte di Beta non può considerarsi frutto di una scelta operata dall'interpellante quanto piuttosto un "errore" potenzialmente suscettibile di correzione con lo strumento, di carattere generale, della dichiarazione integrativa.

Da quanto sopra premesso discende che - con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti al 2019 per i quali, alla data odierna, non siano ancora scaduti i termini per l'accertamento previsti predetto art. 43 del d.P.R. 600/1973 (e, quindi, solo i periodi d'imposta 2017 e 2018) - l'Istante può ricorrere alla dichiarazione integrativa ex articolo 2, commi 8 e 8-bis del d.P.R. n. 322 del 1998 al fine di trasferire al consolidato le

eccedenze di interessi passivi di Beta (e delle corrispettive eccedenze di ROL della consolidante) maturate in detti periodi d'imposta.

In proposito, si ricorda che sarà necessario integrare le dichiarazioni annuali dell'Istante e delle altre società appartenenti alla *fiscal unit*.

Infine, resta fermo che il totale delle eccedenze di interessi passivi di Beta dei periodi d'imposta antecedenti il 2019 non potranno, in ogni caso, essere oggetto di trasferimento al consolidato fiscale di Alfa del periodo d'imposta 2022.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**