

## Principio di diritto n. 7

**OGGETTO:** Articolo 84 D.P.R. 917/1986 (TUIR), articolo 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, articolo 6 DM del 3 agosto 2017 - disciplina delle perdite e deduzione delle eccedenze ACE nel consolidato.

Il beneficio ACE - sulla base di quanto disposto dal Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 e dal Decreto Ministeriale 3 agosto 2017 (di seguito 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 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.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**