

OGGETTO: Articolo 88, comma 4-ter del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Trattamento fiscale della sopravvenienza attiva da riduzione dei debiti nell'ambito di un piano attestato

QUESITO

La società Alfa S.r.l., d'ora in poi l'“istante” o “società”, è la consolidante nell'ambito di un regime di consolidato fiscale nazionale costituito da diverse società costituenti il “Gruppo Beta”.

L'istante rappresenta che il Modello CNM 2017 (periodo d'imposta 2016) del Gruppo Beta riporta, al rigo CS1, colonna 2 “*Perdite non compensate in misura limitata*”, l'importo di euro (..) di cui (..) euro relative all'istante; il Modello Unico SC 2017 (periodo d'imposta 2016) dell'istante riporta, al rigo RF 121 “*Interessi passivi non deducibili riportabili*”, l'importo di euro (..), di cui trasferiti al consolidato euro (..) e, al rigo RS113, colonna 16, l'importo di Euro (...) quale *Eccedenza ACE riportabile*.

Dall'istanza risulta altresì che, nel corso del 2017, a seguito della pubblicazione nel Registro Imprese di *Eta* di un Piano attestato ai sensi dell'articolo 67 della Legge Fallimentare e relativa attuazione, la società ha iscritto nel proprio conto economico una sopravvenienza attiva, derivante dallo

stralcio di debiti finanziari verso Istituti di Credito, per un ammontare di euro (...).

Con riferimento al caso in esame, l'istante evidenzia che l'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, dispone che: *“(...) In caso di (...) piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica 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, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate. (...)”*.

Considerata la previsione normativa di cui sopra, l'istante, con riferimento al caso di specie, i cui elementi significativi saranno nel prosieguo esposti, chiede chiarimenti in ordine alla misura in cui le perdite fiscali pregresse e gli interessi passivi non deducibili dell'istante possono essere utilizzate in scomputo al reddito imponibile della società e/o del Gruppo nonché alla conseguente corretta compilazione dei modelli di dichiarazione.

In particolare, l'istante evidenzia che, per l'anno d'imposta 2017 (Unico SC 2018 e CNM 2018), le società aderenti al Consolidato Fiscale Nazionale del Gruppo *Beta* hanno riportato i seguenti redditi/perdite (da riportare nel quadro NF del CNM 2018):

- *Alfa S.r.l.* (consolidante) un reddito pari ad euro (...) (importo determinato nettizzando l'importo di (...) dell'ACE pregresso e di periodo di euro (...); l'istante precisa che il reddito è inclusivo della sopravvenienza attiva di euro (...) derivante dalla riduzione di debiti ai sensi dell' articolo 67 LF;

- *Gamma* S.p.A. (consolidata) un reddito pari a euro (...);
- *Delta* S.r.l. (consolidata) un reddito di euro (...);
- *Epsilon* S.r.l. (consolidata) un reddito di euro (...);
- *Zeta* S.r.l. (consolidata) una perdita fiscale di euro (...);
- *Theta* (consolidata) un reddito di euro (...).

Il reddito complessivo di Gruppo per il periodo d'imposta 2017 risulterebbe essere pari ad euro (...).

Al reddito complessivo di Gruppo, come rappresentato dall'istante, si sottraggono gli interessi passivi tramite le rettifiche di consolidamento, ottenendo un "*Reddito complessivo globale*" di euro (...).

Ciò premesso, l'istante chiede delucidazioni in merito alla modalità operativa di scomputo (e alla misura) delle perdite fiscali pregresse della società istante, trasferite al consolidato fiscale e non utilizzate, dell'eccedenza di interessi passivi e dell'ACE della società, in applicazione dell'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, ai fini della corretta determinazione del Reddito imponibile di Gruppo, nella situazione di iscrizione, nel conto economico della *Alfa* S.r.l., di una sopravvenienza attiva di euro (...) derivante dall'esecuzione di un Piano attestato ai sensi dell'articolo 67 Legge Fallimentare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la *ratio* del comma 4-ter dell'articolo 88 del TUIR sia quella secondo la quale la riduzione di debiti (che genera la sopravvenienza attiva) non rappresenti per sua natura un indice di capacità contributiva oggetto di tassazione.

Pertanto, in presenza di perdite pregresse, eccedenze di interessi passivi e di ACE, la predetta sopravvenienza attiva non risulterà tassata.

Con riferimento al caso in esame, l'istante evidenzia come la sopravvenienza attiva di euro (...) "risulta interamente tassabile" considerato

che l'importo delle perdite pregresse, dell'ACE e degli interessi passivi non dedotti è superiore alla predetta sopravvenienza attiva.

In particolare, secondo l'istante

1) le eccedenze ACE della società, pari a euro (...) (ovvero l'ACE del Modello Unico SC 2017 e l'ACE del periodo d'imposta 2017), devono essere scomputate dal reddito della società direttamente nel Modello SC 2018; nel quadro GN deve essere riportato il reddito della società (da indicare nel CNM 2018) già al netto delle predette eccedenze ACE;

2) gli interessi passivi pregressi (Unico SC 2017) e di periodo (maturati nel corso del 2017), non dedotti da parte dell'istante in quanto eccedenti il limite del ROL, sono immediatamente deducibili per l'importo di euro (...) (tramite una variazione in diminuzione nel quadro RF del Modello Unico SC 2018 della società istante;

3) l'imponibile della società istante, determinato in applicazione dei punti 1) e 2), indicato nel quadro GN, sarà di euro (...) ((...) euro al netto di euro (...) per l'ACE ed euro (...) per gli interessi passivi);

4) il reddito imponibile di Gruppo dovrebbe essere ri-determinato tenendo conto dei seguenti risultati individuali:

- *Alfa* S.r.l. (consolidante) reddito di euro (...);
- *Gamma* S.p.A. (consolidata) reddito di euro (...);
- *Delta* S.r.l. (consolidata) reddito di euro (...);
- *Epsilon* S.r.l. (consolidata) reddito di euro (...);
- *Zeta* S.r.l. (consolidata) perdita fiscale di euro (...);
- *Theta* (consolidata) reddito di euro (...)

giungendo ad un Reddito complessivo di Gruppo pari a euro (...);

5) dal Reddito di Gruppo, pari ad euro (...), verrebbero scomputate interamente (ovvero senza considerare il limite dell'80% previsto dall'art. 84 TUIR) le perdite fiscali pregresse per l'importo di euro (...).

Al riguardo, l'istante precisa che le perdite fiscali pregresse riportate nel Modello CNM 2017 sono pari ad Euro (...) di cui (...) relative alla società *Alfa* srl.

Al fine di superare il “blocco di controllo” del software di compilazione del Modello CNM 2018, l’istante intende indicare le perdite pregresse nel rigo CN3 colonna 2 *“Perdite di periodi di imposta precedenti utilizzabili in misura piena”* invece che nel rigo CN3 colonna 1 *“Perdite di periodi di imposta precedenti utilizzabili in misura limitata”*;

6) il Reddito di Gruppo risulterebbe così interamente azzerato, in coerenza con la *ratio* dell’articolo 88 del TUIR.

7) le eccedenze ACE delle altre società del Gruppo risulterebbero riportabili in esercizi successivi in quanto non troverebbero capienza nel Reddito di Gruppo che è, appunto, pari a zero.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone una valutazione in merito alla corretta determinazione, quantificazione degli imponibili e degli importi citati in istanza, con riferimento all’istante e alle altre società citate, alla corretta compilazione dei modelli di dichiarazione, alla corretta applicazione delle disposizioni normative in ordine a fattispecie citate in istanza anche non specificamente inerenti alla questione oggetto di esame e alla effettiva esistenza dei requisiti di cui all’articolo 88, comma 4-*ter* del TUIR per le sopravvenienze attive oggetto del quesito.

Il presente parere produce, perciò, effetti limitatamente allo specifico quesito posto dalla società istante, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo dell’Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, si osserva che l’articolo 88, comma 4-*ter*, del TUIR stabilisce, al primo periodo, un regime di detassazione piena per le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo liquidatorio o fallimentare (...) e, al secondo periodo, un regime di detassazione parziale per le procedure di concordato di risanamento, di accordo

di ristrutturazione dei debiti (..), ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera *d*), del citato regio decreto n. 267 del 1942 (..).

Nella fattispecie in esame l'istante dichiara che, nel 2017, è stato pubblicato nel Registro imprese di *Eta* un piano attestato ai sensi dell'articolo 67 della legge fallimentare e relativa attuazione, di cui si allega copia con documentazione integrativa acquisita con nota prot. RU n. 83187 dell'8 aprile 2019.

Il citato comma 4-*ter* dispone che, in caso di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera *d*), del citato regio decreto n. 267 del 1942, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede la somma di determinate componenti prodotte dalla stessa impresa.

In particolare, il legislatore, per stabilire quale parte della sopravvenienza non assume rilevanza fiscale, precisa che è tale la quota che risulta sottraendo dalla sopravvenienza attiva stessa l'ammontare delle perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, delle perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate, della deduzione di periodo e dell'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica, degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

Ciò premesso, con riferimento ai punti 1) e 2) della soluzione prospettata dal contribuente, la scrivente è dell'avviso che l'istante possa indicare nel Modello Unico SC 2018 il proprio reddito imponibile al netto del complessivo importo delle eccedenze ACE e degli interessi passivi pregressi e di periodo non dedotti dall'istante in quanto eccedenti il limite del ROL.

Tale conclusione è supportata dalla *ratio* della disposizione normativa in disamina che è quella di esentare la sopravvenienza attiva da esdebitamento dalla tassazione, in quanto non costituente indice di capacità contributiva e, dall'altra, non consentire il riporto in avanti di poste in grado di determinare la riduzione degli imponibili nei successivi periodi d'imposta.

Ciò posto, considerato che, nel caso in esame, così come peraltro dichiarato dall'istante, la sopravvenienza da esdebitamento è totalmente imponibile, resta da definire la *misura* delle poste individuate dal comma 4-ter dell'articolo 88 del TUIR da portare in abbattimento del reddito imponibile della società e non riportabili nei successivi periodi d'imposta.

In argomento, visto che gli interessi passivi pregressi e di periodo, non dedotti da parte dell'istante in quanto eccedenti il limite del ROL, al pari delle perdite pregresse e di periodo, rappresentano delle poste fiscali che negli esercizi successivi potrebbero dar luogo alla determinazione di un minor reddito imponibile, si ritiene che anche in relazione a tali oneri finanziari trovi applicazione la regola di consumazione integrale prevista per le perdite fiscali.

Ciò significa, quindi, che tali interessi passivi devono intendersi consumati e non più riportabili negli esercizi successivi a prescindere dai limiti ordinari imposti all'utilizzo dal comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

Nel modello Redditi SC 2018, con riferimento agli interessi passivi indeducibili di cui all'articolo 96, comma 4, del TUIR sottratti dalla sopravvenienza attiva, dovrà emergere un'apposita variazione in diminuzione. Nel periodo d'imposta successivo, l'ammontare degli interessi passivi indeducibili riportabili dovrà essere ridotto per una quota pari a quelli utilizzati in applicazione del citato articolo 88, comma 4-ter, del TUIR.

Nel quadro GN (da riportare nel CNM 2018), pertanto, il reddito della società istante viene riportato al netto delle eccedenze ACE e degli interessi passivi pregressi e di periodo riferibili alla società.

In coerenza con la *ratio* della disposizione normativa, si ritiene altresì che, nei limiti della sopravvenienza imponibile, possano essere utilizzate in abbattimento dell'eventuale reddito imponibile della società, le perdite pregresse della società, anche se trasferite al consolidato e non utilizzate.

Con riferimento ai punti 3), 4) e 5) della soluzione proposta dal contribuente, fermo restando le riserve esposte in premessa, si è dell'avviso che le perdite pregresse della società, trasferite al consolidato e non utilizzate, devono

essere utilizzate in abbattimento del reddito imponibile dell'istante pur se trasferito alla *fiscal unit* e non del reddito imponibile di Gruppo.

Ciò in considerazione del fatto che il legislatore per stabilire quale parte della sopravvenienza attiva non assume rilevanza fiscale individua componenti riconducibili al soggetto rientrante nei presupposti del comma 4-ter dell'articolo 88 del TUIR e gli effetti prodotti dall'applicazione della disposizione in commento sono ugualmente riconducibili a detto soggetto.

Di conseguenza, con riferimento all'ammontare della perdita trasferita al consolidato e non utilizzata dalla *fiscal unit* riferibile all'Istante (sottratta dalla sopravvenienza attiva), nel modello Redditi SC 2018 dovrà emergere un'apposita variazione in diminuzione nel quadro RF nei limiti del reddito di periodo. Inoltre, nel modello CNM sarà necessario rimodulare l'importo rilevato nel rigo CS1.

Il reddito di Gruppo sarà ri-determinato in base alla precisazione sopra illustrata e sarà tassabile nella misura e secondo le modalità ordinariamente previste (punti 6 e 7).

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente