

RISOLUZIONE N. 25/E

Roma, 2 marzo 2017



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

Trasferimento della partecipazione di controllo dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia al patrimonio della casa madre estera. Continuazione del consolidato fiscale - Articolo 117, comma 2, del TUIR

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.A. è la società capogruppo di uno dei principali gruppi bancari europei e le sue azioni sono quotate alla borsa di Parigi.

L'istante opera in Italia come impresa bancaria per il tramite della sua stabile organizzazione in Milano ed è presente nel nostro Paese anche attraverso alcune società di capitali controllate direttamente e indirettamente.

A partire dall'esercizio 2005, Alfa S.A. ha optato per il regime del consolidato fiscale nazionale soltanto con la controllata Beta S.p.A., estendendo successivamente il perimetro di consolidamento anche ad altre società del gruppo, tra cui la Gamma S.p.A., le cui azioni o quote erano sempre incluse nel patrimonio

della stabile organizzazione in Milano, così come richiesto dall'articolo 117, comma 2, del TUIR, nella versione antecedente alle modifiche introdotte dal decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. "decreto internazionalizzazione").

A seguito delle predette modifiche normative, la società istante ha esteso, a decorrere dal periodo d'imposta 2015, il consolidato fiscale anche alle controllate italiane non incluse nel patrimonio della stabile organizzazione italiana e, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, alle stabili organizzazioni italiane di società controllate non residenti.

Pertanto, ad oggi, la stabile organizzazione italiana della Alfa S.A. svolge il ruolo di consolidante:

- per le partecipazioni in società controllate italiane incluse nel patrimonio della stabile organizzazione;
- per le partecipazioni non incluse nel patrimonio della stabile organizzazione;
- per le stabili organizzazioni italiane di società controllate non residenti.

Tanto precisato, la società istante fa presente che, entro il prossimo mese di gennaio 2017, procederà a trasferire la partecipazione detenuta in Gamma S.p.A. dal patrimonio della stabile organizzazione al patrimonio della casa madre, per cui tale partecipazione risulterà iscritta direttamente nel patrimonio (francese) della casa madre e non più nel patrimonio della stabile organizzazione italiana.

Alfa S.A. intende mantenere Gamma S.p.A. tra le società consolidate nell'ambito del consolidato fiscale attualmente in essere, nel quale la consolidante è, come detto, la stabile organizzazione italiana.

Non è, tuttavia, chiaro, se la fuoriuscita dal patrimonio della stabile organizzazione della partecipazione detenuta in Gamma S.p.A. determini effetti sul consolidato fiscale già in essere con la società istante ovvero rappresenti una vicenda del tutto irrilevante ai fini della sua prosecuzione.

In particolare, dal momento che il legislatore non richiede più la condizione dell'iscrizione nel patrimonio della stabile organizzazione della partecipazione nella consolidata, diventa necessario chiarire se la rimozione di tale condizione riguardi solo i consolidati per i quali l'opzione sia esercitata dopo l'entrata in vigore del decreto internazionalizzazione o se invece riguardi anche i consolidati per i quali l'opzione sia stata già esercitata a tale data.

La questione appena prospettata non è stata disciplinata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 novembre 2015 né è stata oggetto di chiarimenti ad opera della circolare n. 40/E del 26 settembre 2016.

Ciò stante, la società istante chiede di sapere se:

a) la fuoriuscita dal patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione in Gamma S.p.A. incida sulla continuazione del regime del consolidato fiscale nazionale con la predetta società controllata e, quindi, se si verificano gli effetti dell'interruzione del consolidato fiscale disciplinati dall'articolo 124 del TUIR e dall'articolo 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004;

b) gli obblighi di comunicazione previsti dalla disciplina del consolidato fiscale, in particolare dall'articolo 13, comma 10, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, trovino applicazione nel senso di obbligare l'istante a comunicare all'Agenzia delle Entrate la suddetta fuoriuscita dal patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione in Gamma S.p.A..

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società istante, le norme contenute negli articoli 117 e 124 del TUIR, nell'articolo 6 del decreto legislativo n. 147 del 2015 e nell'articolo 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004, vanno interpretate nel senso che:

- a) la fuoriuscita dal patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione in Gamma S.p.A. non incide sulla continuazione del regime del consolidato fiscale nazionale con la predetta controllata e, quindi, non si verificano gli effetti interruttivi del consolidato disciplinati dall'articolo 124 del TUIR e dall'articolo 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004;
- b) non sussistono, in base alla normativa vigente, obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate della suddetta fuoriuscita dal patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione in Gamma S.p.A..

In base alla nuova formulazione dell'articolo 117, comma 2, del TUIR, infatti, la stabile organizzazione di una società non residente assume automaticamente la qualifica di consolidante quando la casa madre, residente in un Paese convenzionato, intenda consolidare le proprie controllate residenti in Italia.

E ciò, anche quando le partecipazioni nelle controllate italiane non siano comprese nel patrimonio della stabile organizzazione ma risultino iscritte direttamente nel patrimonio della casa madre.

Appare evidente, quindi, anche alla luce dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 40/E del 2016, che l'inclusione o meno della partecipazione nel patrimonio della stabile organizzazione italiana non assume più alcuna rilevanza ai fini della possibilità di consolidare le società controllate italiane.

In altri termini, non essendo più un requisito previsto dalla legge, la sua presenza o meno non condiziona l'accesso al consolidato fiscale nazionale e, di conseguenza, neppure la permanenza della società controllata in detto regime.

Pertanto, il trasferimento della partecipazione in Gamma S.p.A. dal patrimonio della stabile organizzazione italiana a quello (francese) della casa madre, proprio perché irrilevante rispetto all'adesione al consolidato fiscale, non costituisce neppure una causa di interruzione dello stesso.

In effetti, la fattispecie in esame non rientra tra quelle per le quali l'articolo 124 del TUIR e l'articolo 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004 prevedono l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.

D'altro canto, ritenere che la prosecuzione dei consolidati già in essere all'entrata in vigore del decreto legislativo n. 147 del 2015 resti subordinata alla condizione che la partecipazione nelle società consolidate sia compresa nel patrimonio della stabile organizzazione del soggetto non residente - che vi partecipa in qualità di consolidante - significherebbe perpetuare quel contrasto con il diritto dell'Unione europea che il decreto internazionalizzazione ha inteso rimuovere a seguito della sentenza della Corte di Giustizia del 12 giugno 2014 (C-39/13, C-40/13 e C-41/13).

Si ritiene, inoltre, che non possano sussistere obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate della fuoriuscita dal patrimonio della stabile organizzazione italiana della partecipazione in Gamma S.p.A. perché, trattandosi di un aspetto ormai irrilevante ai fini del consolidato fiscale, la sua presenza o il suo

venir meno costituiscono fatti non idonei ad incidere sul regime in esame, con la conseguenza che l'evento di cui si discute non sembra rientrare tra quelli per i quali è previsto l'obbligo di comunicazione all'Amministrazione finanziaria ai sensi del comma 10 del citato articolo 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004.

Appare evidente che, in assenza dell'interruzione del regime del consolidato fiscale, non sorge alcun obbligo di comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

D'altra parte, proprio perché è un fatto non rilevante ai fini del consolidato fiscale, anche sotto il profilo logico-sistematico non si comprenderebbe quale utilità possa rivestire la sua comunicazione, trattandosi, in effetti, di un evento che è del tutto irrilevante rispetto alla permanenza della società nello stesso consolidato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'articolo 6 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. "decreto internazionalizzazione"), sono state introdotte una serie di modifiche normative (applicabili a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto internazionalizzazione, avvenuta il 7 ottobre 2015) con le quali il legislatore ha inteso adeguare il regime del consolidato fiscale nazionale alle indicazioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Infatti, la Corte, con la sentenza del 12 giugno 2014 (resa nelle cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13), ha ritenuto incompatibili con gli articoli 49 e 54 del TFUE, in materia di libertà di stabilimento, tra le altre, le disposizioni di uno Stato membro che consentono di accedere ad un regime di entità fiscale unica a una società controllante residente che detiene controllate residenti, ma escludono tale possibilità per società sorelle residenti la cui società controllante comune non abbia la sua sede in tale Stato membro e non disponga ivi di una sede stabile.

Il decreto internazionalizzazione ha, quindi, innovato la disciplina del consolidato nazionale prevedendo il c.d. consolidato tra sorelle, la possibilità di includere nel consolidato nazionale – in qualità di consolidate – le stabili organizzazioni di soggetti residenti in Stati appartenenti all’Unione europea ovvero in Stati aderenti all’Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali l’Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni ed eliminando l’obbligo di inclusione nel patrimonio della stabile organizzazione consolidante delle partecipazioni nelle società da consolidare.

Le disposizioni di attuazione delle novità appena esaminate sono contenute nel provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 6 novembre 2015.

Per quanto qui ci riguarda, vale la pena ricordare che, prima delle modifiche introdotte dall’articolo 6 del decreto legislativo n. 147 del 2015, la stabile organizzazione di soggetto non residente poteva svolgere il ruolo di consolidante soltanto se il suo patrimonio comprendeva la partecipazione in ciascuna delle società rientranti nel perimetro di consolidamento.

Il nuovo comma 2 dell’articolo 117 del TUIR stabilisce, invece, che *“i soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera d), possono esercitare l’opzione di cui al comma 1 in qualità di controllanti ed a condizione:*

a) di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;

b) di esercitare nel territorio dello Stato un’attività d’impresa, come definita dall’articolo 55, mediante una stabile organizzazione, come definita dall’articolo 162, che assume la qualifica di consolidante”.

Tale nuova formulazione implica che la stabile organizzazione assume la qualifica di consolidante quando la casa madre, residente in un Paese convenzionato, intenda consolidare le proprie controllate residenti in Italia.

E ciò può avvenire anche se le partecipazioni delle controllate italiane non sono comprese nel patrimonio della stabile organizzazione: con il decreto internazionalizzazione è stata, infatti, eliminata la condizione dell'inclusione nel patrimonio della stabile organizzazione delle partecipazioni nelle controllate italiane da comprendere nel perimetro di consolidamento.

In tal modo, si è inteso eliminare la connessione patrimoniale delle partecipazioni delle consolidate con la stabile organizzazione della controllante non residente, in coerenza con la nuova disciplina relativa alle stabili organizzazioni, introdotta dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 147 del 2015, che chiarisce l'inesistenza del principio della "forza di attrazione della stabile organizzazione" e ribadisce la vigenza del *functionally separate entity approach*, in base al quale il reddito della stessa sarà determinato tenendo conto dei propri rischi, funzioni e *asset*.

Pertanto, come chiarito dalla circolare n. 40/E del 2016, al ricorrere delle condizioni previste dal novellato comma 2 dell'articolo 117 del TUIR, la stabile organizzazione del soggetto controllante non residente assume naturalmente il ruolo di consolidante, in quanto non rientra nella nuova disciplina della designazione.

Con riferimento al caso di specie, si rileva che, anche in seguito al trasferimento della partecipazione totalitaria in Gamma S.p.A. dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia di Alfa S.A. al patrimonio della casa madre, continuano a sussistere in capo alla società controllante (Alfa S.A.) i requisiti richiesti dal legislatore per la prosecuzione del regime della tassazione di gruppo con la consolidata Gamma S.p.A., attraverso la stabile organizzazione in Italia (in qualità di consolidante).

Infatti, in conformità a quanto previsto dall'articolo 117, comma 2, del TUIR, come modificato dall'articolo 6 del decreto internazionalizzazione, la consolidante Alfa S.A. è:

- a) una società residente in un Paese dell'Unione europea (Francia). Al riguardo, si ricorda che la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, dopo aver precisato che è indispensabile la sussistenza di uno scambio di informazioni tra l'Italia e il Paese estero, ha ritenuto che tale requisito sussista in relazione ai soggetti residenti ai fini fiscali in Stati membri dell'Unione europea;
- b) esercita in Italia, attraverso la sua stabile organizzazione in Milano (in base a quanto riportato dalla stessa società istante), un'attività commerciale effettiva (salvo diverso riscontro da parte degli organi preposti all'attività di controllo).

E' venuto meno, invece, come detto in precedenza, l'obbligo di inclusione nel patrimonio della stabile organizzazione consolidante delle partecipazioni nelle società da consolidare/consolidate, per cui non osta alla prosecuzione del consolidato tra Alfa S.A. (consolidante) e Gamma S.p.A. (consolidata) il trasferimento della partecipazione totalitaria in Gamma S.p.A. dalla stabile organizzazione alla casa madre. Né può ritenersi necessaria, soltanto per la prosecuzione dei consolidati già in essere alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 147 del 2015, la permanenza della partecipazione nelle società consolidate nel patrimonio della stabile organizzazione del soggetto non residente, in quanto, come sottolineato anche dalla società istante, ciò non farebbe altro che lasciar persistere quel contrasto con il diritto dell'Unione europea - evidenziato dalla sentenza della Corte di Giustizia del 12 giugno 2014 - che il legislatore italiano invece ha inteso sanare.

Naturalmente, ai fini dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale ovvero della permanenza in tale regime, il requisito del controllo di cui agli articoli 117 e 120 del TUIR (nei soggetti da consolidare o già consolidati) andrà verificato direttamente in capo al soggetto non residente che intende esercitare/rinnovare l'opzione per il regime di consolidato (attraverso la propria stabile organizzazione in Italia). Si osserva da ultimo, che, non verificandosi una causa di interruzione del consolidato fiscale in essere e non essendovi alcun mutamento del perimetro di consolidamento, non sussiste l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 13, comma 10, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, il trasferimento della partecipazione totalitaria in Gamma S.p.A. dalla stabile organizzazione alla casa madre.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Annibale Dodero

(firmato digitalmente)