

Risposta n. 642

OGGETTO: Continuazione consolidato fiscale - scissione consolidante a favore di beneficiaria neocostituita - trasferimento di tutte le partecipazioni nelle consolidate

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

QUESITO

La ALFA. (d'ora in poi solo Società) presenta un'istanza di interpello c.d. probatorio ex articolo 11, comma 1, lettera b), della L. n. 212 del 2000, volto a ottenere la continuazione del consolidato fiscale attualmente in essere, che vede come consolidante la Società medesima, in capo alla società beneficiaria della sua scissione parziale.

Nell'istanza, la Società afferma di essere una holding cui fa capo un gruppo industriale operante in vari settori economici, dalle concessioni autostradali, alle costruzioni, ai trasporti, alle gestioni immobiliari, etc.. La Società detiene partecipazioni in diverse società e, unitamente alla maggior parte di esse, ha optato per il regime di tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR.

Nel perimetro di consolidamento che fa riferimento alla Società come consolidante sono comprese le seguenti società (consolidate): ... (d'ora in poi indicato solo come "Consolidato").

La Società evidenzia di detenere anche altre partecipazioni in società non rientranti nel perimetro di consolidamento. Si tratta delle seguenti società: ...

La Società sottolinea che il Consolidato, "all'atto della presentazione" dell'istanza in esame, ha perdite fiscali riportabili per circa ...euro; nessuna perdita è imputabile - quanto all'origine - alla Società. Inoltre, la stessa Società non dispone di perdite fiscali relative a periodi d'imposta precedenti all'esercizio dell'opzione per il Consolidato, né di eccedenze di interessi passivi indeducibili riportabili ai sensi dell'articolo 96, comma 5, del TUIR, né di eccedenze ACE riportabili.

Nell'istanza, la Società manifesta l'intenzione di procedere alla sua scissione parziale proporzionale a favore di una beneficiaria appositamente costituita (qui di seguito indicata come la BETA). Per effetto della predetta scissione, alla BETA saranno assegnate tutte le partecipazioni diverse da quelle del settore delle concessioni autostradali e delle costruzioni; mentre, alla Società rimarranno, oltre agli immobili e ad una quota parte delle attuali disponibilità liquide e degli strumenti finanziari del trading, le altre partecipazioni (ossia, quelle operanti settore delle concessioni autostradali e delle costruzioni).

In proposito, la Società evidenzia che, post scissione, la beneficiaria (la BETA) risulterà titolare di "tutte le partecipazioni direttamente (e indirettamente) possedute in società controllate con riferimento alle quali è stata esercitata l'opzione per il regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR" (così pag. 5 dell'istanza) e, nello specifico:

... La Società, invece, rimarrà (post scissione) titolare esclusivamente di partecipazioni in società che non hanno optato per il Consolidato.

Inoltre, la Società rileva che la scissione avrà effetti entro il 31 dicembre ... e che, nel periodo temporale intercorrente tra la data di inizio del periodo d'imposta (1° gennaio ...) e la data di efficacia giuridica dell'operazione, la stessa Società non realizzerà alcuna perdita fiscale e/o eccedenza di interessi passivi indeducibili.

Alla luce di quanto sopra, sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della Legge

n. 212 del 2000 la Società chiede che, successivamente al perfezionamento della sua scissione parziale proporzionale a favore della BETA (a cui saranno state trasferite tutte le partecipazioni nelle società controllate rientranti nel Consolidato) continui, quale consolidante, senza soluzione di continuità il Consolidato attualmente in essere (che vede la Società come consolidante).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che, a seguito della sua scissione parziale proporzionale, il Consolidato (che vede come consolidante al Società) possa continuare in capo alla beneficiaria (BETA) poiché quest'ultima, all'esito della scissione, risulterà titolare di tutte le partecipazioni delle società, già detenuta dalla Società, appartenenti al Consolidato.

In particolare, la Società rileva che la scissione non determinerà alcun mutamento nella situazione di controllo nei confronti delle società controllate già aderenti al Consolidato che vede la Società come consolidante poiché la BETA, per effetto della scissione, subentrerà nella titolarità delle partecipazioni in tutte le società consolidate.

Pertanto, il requisito del controllo rilevante ai fini del regime di tassazione di gruppo, già esistente in capo alla Società, non verrà meno per effetto della scissione. A ciò consegue - sempre secondo la Società - che, subordinatamente al rispetto delle altre disposizioni relative al regime della tassazione di gruppo (identità dei periodi d'imposta, non fruizione di riduzioni dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società, etc.), la rappresentata scissione non preclude la continuazione del Consolidato in essere in capo alla BETA, quale consolidante, in considerazione del fatto che detta scissione "trasferirà" al quest'ultima il requisito del controllo rilevante - così come definito dagli articoli 117 e 120 del TUIR - sulle società incluse nel perimetro della fiscal unit già della Società.

A fondamento della propria posizione, la Società richiama il contenuto nella Circolare n. 40/E del 2016 nella parte in cui rileva che: "L'operazione di scissione posta in essere, pertanto, non preclude di per sé la continuazione del consolidato preesistente da parte della beneficiaria con le società ad essa trasferite, in quanto quest'ultima subentra nel requisito del controllo preesistente in capo alla scissa con riferimento alle società trasferite, in virtù dell'effetto successorio dell'operazione. Il consolidato facente capo alla società beneficiaria non si configura, pertanto, come un "nuovo" consolidato, bensì come una parte di quello originario, il cui perimetro di consolidamento è costituito esclusivamente da alcune delle società facenti parte del perimetro del consolidato della società scissa".

Pertanto, le società già facenti parte del Consolidato (che vede la Società come consolidante) potranno proseguire, senza soluzione di continuità, il regime di tassazione di gruppo con la BETA, in qualità di consolidante, già dal periodo d'imposta di efficacia della scissione - e quindi, considerato il prospettato perfezionamento dell'operazione entro il 31 dicembre ..., sin dal periodo d'imposta ... - e per la residua frazione del triennio di efficacia dell'opzione a suo tempo effettuata dalle stesse società consolidate e dalla società controllante-consolidante pro tempore (fermo restando il rinnovo automatico di legge).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il caso sotteso al quesito "probatorio" rappresentato dalla Società è sostanzialmente sovrapponibile alla fattispecie esaminata nella Circolare n. 40/E del 26 ottobre 2016, par. 9, ma si discosta da questa per il fatto che, a seguito della scissione, la scissa-consolidante "perde" il requisito del controllo nei confronti della totalità delle società-consolidate rientranti nel suo perimetro di consolidamento, a favore della beneficiaria, con la (inevitabile) conseguenza che la scissa non farà più parte - proprio per effetto della scissione - di alcun consolidato fiscale.

Dunque, mentre nel caso affrontato nella richiamata Circolare n. 40/E del 2016 il consolidato fiscale facente capo alla scissa-consolidante "continua" unitamente alla altre società-consolidate di cui la prima mantiene il requisito del controllo rilevante post scissione; nel caso qui in esame, per effetto della scissione, la scissa (la Società) "esce" definitivamente dal regime della tassazione di gruppo (avendo perso il controllo di tutte le sue consolidate) e la beneficiaria (la BETA) "subentrata" in toto nella titolarità delle partecipazioni nelle società già consolidate dalla Società.

La rilevata circostanza, ossia che nei confronti della scissa, originaria consolidante, vengano meno gli effetti della tassazione di gruppo, non esclude la possibilità per la beneficiaria di "continuare" il consolidato già facente capo alla scissa (anteriormente alla scissione). Infatti, giova sottolineare che, nella citata Circolare n. 40/E, la possibilità di chiedere (e di ottenere) la continuazione del consolidato da parte della beneficiaria non viene affatto subordinata alla permanenza in capo alla scissa della qualifica di consolidante e della conseguente sua permanenza nella fiscal unit originaria (ancorché priva di alcune partecipate-consolidate). In proposito, la Circolare n. 40/E evidenzia che: "alle eventuali partecipazioni non trasferite dalla società scissa alla beneficiaria e rimaste in capo alla scissa si applica il comma 6 dell'articolo 11 del decreto attuativo, per cui la scissione non modifica gli effetti derivati dall'opzione alla tassazione di gruppo da parte della scissa, fermo restando i requisiti richiesti di cui all'articolo 117, comma 1, del Tuir". Dunque, la sottolineata "eventualità" dell'esistenza, in capo alla scissa, di partecipazioni non trasferite alla beneficiaria ("eventuali partecipazioni non trasferite dalla scissa") e la rimarcata "necessità" della persistenza dei requisiti richiesti dall'articolo 117, comma 1, del TUIR in relazione a dette partecipazioni ("fermo restando i requisiti richiesti di cui all'articolo 117, comma 1, del Tuir") sono condizioni che sottendono alla eventuale ma non necessaria continuazione del suo originario consolidato e che riguardano esclusivamente la posizione fiscale della scissa. La loro mancanza (i.e. il trasferimento di tutte le partecipazioni ovvero la perdita del controllo nei confronti delle società le cui

partecipazioni non sono trasferite), infatti, non assume alcuna rilevanza nei confronti della posizione della beneficiaria e non è ritenuta ostativa alla continuazione dell'originario consolidato in capo a quest'ultima.

Nel caso in esame, la Società evidenzia che la beneficiaria, la BETA, subentrerà nella titolarità di tutte le partecipazioni nella società controllate precedentemente detenute dalla Società (e nei diritti amministrativi ed economici ad essi connessi) e già facenti parte del consolidato della stessa Società, rimanendo a quest'ultima solamente partecipazioni in società con le quali non ha optato per il regime del consolidato.

Ciò, dunque, non osta alla richiesta (e all'ottenimento) della continuazione del consolidato formulata dalla beneficiaria.

Inoltre, la Società sottolinea che, per effetto della scissione, il c.d. controllo rilevante ai fini della disciplina del consolidato verrà trasferito integralmente e senza soluzione di continuità alla beneficiaria, la BETA ("il requisito del controllo rilevante ai fini del regime di tassazione di gruppo, già esistente in capo ad ALFA ... non verrà meno per effetto della scissione poiché BETA succederà ad ALFA, senza soluzione di continuità nelle titolarità delle partecipazioni nelle società controllate facenti parte del Consolidato Fiscale ALFA" - così pag. 8 dell'istanza).

Al ricorrere della suddetta situazione, appare soddisfatto il requisito della "permanenza" in capo alla beneficiaria di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR ai fini dell'accesso al regime nei confronti delle società le cui partecipazioni sono state assegnate alla beneficiaria medesima, come richiesto dall'articolo 124, comma 5, del TUIR.

Conseguentemente, si deve ritenere che nei confronti della BETA possa continuare il consolidato fiscale già facente capo alla Società attraverso la "successione" della beneficiaria (la BETA) nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della scissa (la Società), rimanendo così soddisfatte le condizioni poste dagli articoli 117 e 120 del TUIR.

Quanto agli effetti della riconosciuta continuazione del consolidato in relazione

alle perdite maturate in vigenza della sua opzione, come peraltro rilevato nella menzionata Circolare n. 40/E, la circostanza che la beneficiaria di nuova costituzione (la BETA) subentri nel controllo preesistente in capo alla scissa con riferimento alle società trasferite, in virtù dell'effetto successorio dell'operazione, esclude che il consolidato facente capo alla stessa beneficiaria si possa considerare come "nuovo", bensì esso costituisce e ripropone quello originario essendo il suo perimetro esclusivamente costituito dalle società già facenti parte del perimetro di consolidamento della scissa.

In questo caso, le perdite maturate in costanza dell'originario consolidato (e non ancora utilizzate dal medesimo) si intendono trasferite senza soluzione di continuità al consolidato che viene a esistere in conseguenza dell'operazione straordinaria senza che le stesse siano considerate pregresse ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR.

Stante la circostanza che la beneficiaria è una società di nuova costituzione e che, pertanto, non vi può essere un uso strumentale delle perdite del consolidato fiscale già facente capo alla Società, le perdite trasferite al consolidato della BETA non saranno considerate "pregresse" ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR. Di conseguenza, alla fiscal unit della BETA verranno assegnate le perdite fiscali riportabili del consolidato fiscale già della Società mentre a quest'ultima non verrà assegnata alcuna perdita poiché, come rilevato nell'istanza, nessuna di queste (indicate al 20... per l'importo di circa ...euro) è, quanto all'origine, imputabile alla Società stessa (naturalmente eccezion fatta per le eventuali perdite prodotte nel corso del 20... in relazione al quale non sono state ancora presentate le relative dichiarazioni).

Per completezza, va rilevato che secondo quanto riportato nell'istanza la scissione si perfezionerà "entro il 31 dicembre 20..." (così pag. 3 dell'istanza) e i suoi effetti fiscali decorreranno dalla data di iscrizione della scissione (così pag. 6). Laddove la scissione non produca i suoi effetti dall'inizio del periodo d'imposta 20... ma nel corso del 20..., per quest'ultimo periodo d'imposta (20...) la Società provvederà alla redazione della propria dichiarazione dei redditi liquidando individualmente

l'IRES dovuta (ossia, compilando il quadro "RN - Determinazione dell'IRES" del mod. Redditi), mentre la BETA provvederà, oltre alla redazione della propria dichiarazione dei redditi individuali (con la compilazione del quadro "GN - Determinazione del reddito complessivo ai fini del consolidato" del mod. Redditi), anche quella del consolidato fiscale (ossia, il mod. CNM - consolidato nazionale e mondiale) includendovi i risultati fiscali delle singole consolidate relativi al medesimo periodo d'imposta (1.1.20...-31.12.20...).

Si rammenta, infine, che il modello di "Comunicazione per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione IRAP" di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 17 dicembre 2015, prot. n. 161213, va presentato dalla consolidante entro 30 giorni dalla risposta all'interpello del contribuente per la continuazione del regime di consolidato, in caso di conferma dell'opzione.

Si ribadisce che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame (e eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati) configuri un più ampio disegno abusivo, pertanto censurabile. Infine, occorre evidenziare che, qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse verificare che la rappresentata operazione di scissione fosse preordinata a far circolare il consolidato in perdita fiscale della BETA attraverso la cessione delle partecipazioni della consolidante o della maggioranza delle medesime (o attraverso operazioni atte a realizzare i medesimi effetti) a soggetti terzi non appartenenti al medesimo gruppo economico, permarrrebbe comunque la validità della presente risposta in ordine alla possibilità di continuazione del consolidato per la società beneficiaria; pur tuttavia, le perdite delle società maturate in costanza dell'originario consolidato, al verificarsi di tale evenienza, dovranno di contro essere considerate pregresse al consolidato della BETA e, pertanto, non utilizzabili nell'ambito di quest'ultimo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)