

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 22/05/2007 n. 110

Oggetto:

Istanza di interpello - art. 11, legge 27/07/2000, n.212 - ALFA 1 - Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004

Testo:

Con istanza presentata direttamente alla scrivente ai sensi dell'art. 2 del D.M. 26/04/2001, n. 209, in data 22 novembre 2006, la società non residente ALFA 1 ha chiesto (ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004) che il regime di consolidato fiscale nazionale che fa capo alla società medesima per il tramite di una stabile organizzazione localizzata in Italia possa continuare - a seguito del conferimento della stabile organizzazione a favore di una società residente preesistente (Beta) - in capo a quest'ultima.

Fatto

La società non residente Alfa 1 è consolidante, per il tramite della sua stabile organizzazione in Italia, di un consolidato che include tutte le società originariamente appartenenti al consolidato di Gamma, società incorporata da Alfa 1 (ex Alfa 2), a seguito di una operazione di fusione intracomunitaria.

La società Alfa 1 è stata ammessa dall'Amministrazione finanziaria alla continuazione del regime di consolidato fiscale nazionale attraverso la sua stabile organizzazione italiana ai sensi degli artt. 117, comma 2, lett. b) e 124, comma 5, del tuir, in sostituzione della società incorporata Gamma.

La stessa Alfa 1 prevede di conferire nel corso dell'esercizio 2007, la stabile organizzazione a favore della società Beta, appartenente ad Alfa.

Con documentazione integrativa inviata in data 10 aprile 2007, l'istante dichiara che la società Beta, a sua volta a capo di un gruppo di altre società, intende esercitare, entro il 20 giugno 2007, l'opzione per il consolidato fiscale congiuntamente con la società controllata Delta 1 e le società da quest'ultima controllate al 100%, Delta 2, Delta 3, Delta 4.

In merito a quest'ultimo consolidato, che decorrerà dal 1 gennaio 2007, l'istante dichiara che solo una società del Delta presenta una perdita fiscale di modestissima entità, e che nessuna delle società soffre limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi in applicazione del regime di pro-rata patrimoniale.

Il consolidato di Alfa 1 con le società controllate tramite la sua stabile è giunto invece al terzo periodo d'imposta ed è pertanto venuto meno con tutte le società consolidate salvo che per Gamma (con la quale il rapporto di consolidamento decorre da due soli periodi d'imposta).

In ogni caso l'istante dichiara che, intende rinnovare l'opzione, per il tramite della stabile organizzazione, a decorrere dall'esercizio 2007 relativamente alle società controllate per cui è decorso il triennio.

Quesito

La società istante chiede, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004, la continuazione del regime del consolidato fiscale nazionale in capo alla società Beta, conferitaria della stabile organizzazione di Alfa 1.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La societa' istante e' del parere che in merito alla descritta operazione di conferimento di stabile organizzazione, cd. "incorporazione della stabile" non sussistano ragioni ostative alla prosecuzione del consolidato in capo alla societa' conferitaria Beta.

Atteso che il conferimento comporta il trasferimento dell'intera azienda/ stabile organizzazione alla societa' conferitaria, ivi incluse tutte le posizioni soggettive, l'istante ritiene che la societa' conferitaria possa "sostituirsi alla stabile organizzazione anche ai fini del consolidamento fiscale ex art. 117 e ss., portando a termine il triennio di validita' dell'opzione che sara' esercitata dalla s.o. stessa entro giugno 2007."

Infatti, il conferimento di stabile sara' disciplinato ai sensi del combinato disposto degli articoli 178, comma 1, lett.c) e 179, comma 2 del TUIR che prevedono l'applicazione del regime di neutralita' fiscale ai conferimenti di azienda e, in linea con tale regime, il roll over del periodo di possesso dell'azienda sulle partecipazioni ricevute.

Nonostante dopo il conferimento muti l'identita' soggettiva del consolidante (da Alfa 1 conferente, a Beta, conferitaria della stabile organizzazione) l'istante ritiene che la conferitaria possa legittimamente proseguire il regime di consolidamento fiscale in qualita' di consolidante, subentrando alla stabile nella posizione di soggetto controllante, succedendole in tutti gli obblighi e i diritti ai fini del consolidamento fiscale.

Sotto il profilo fiscale, la stabile organizzazione e' considerata infatti alla stregua di un soggetto indipendente, e l'istante e' del parere che l'operazione sia del tutto assimilabile ad un'operazione di fusione che comporti la successione a titolo universale nelle posizioni giuridiche del soggetto che cessa di esistere, come per esempio nel caso di una fusione della societa' controllante con una non inclusa nel perimetro di consolidamento.

In definitiva, secondo il parere dell'istante, la societa' conferitaria della stabile organizzazione, Beta, potra' succedere alla stabile organizzazione stessa nel consolidamento del gruppo ai sensi degli articoli 117 e ss. del TUIR a partire dal periodo d'imposta 2007, anche se tale societa' non si trovera' nel possesso delle partecipazioni nelle societa' consolidate al 1 gennaio 2007, perche' il conferimento della s.o., cui tali partecipazioni sono attribuite, avverra' nel corso del 2007 ma dopo il 1 gennaio.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Con nota del 21 marzo 2007, la scrivente ha chiarito che al conferimento di stabile organizzazione che la societa' non residente Alfa 1 prevede di effettuare, nel corso dell'esercizio 2007, in una societa' - Beta - residente nel territorio dello Stato, e' applicabile il regime di neutralita' di cui all'articolo 176 del TUIR, in base al combinato disposto degli articoli 178, comma 1, lett. c) e 179 comma 2, del TUIR.

In proposito giova ricordare che il richiamato articolo 176 del TUIR prevede, per i soggetti partecipanti al conferimento di azienda/stabile organizzazione, di beneficiare di un particolare regime di neutralita', con continuita' dei valori fiscali e senza emersione di plusvalenze tassabili, a condizione che il soggetto conferente assuma quale valore delle partecipazioni ricevute il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita ed il conferitario subentri nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa sulla base dei medesimi valori fiscali che essi avevano presso il soggetto conferente.

In tema di "subentro", giova altresì osservare che il comma 4 dell'articolo 176 del TUIR sancisce il principio di eredita' del requisito temporale del possesso dei beni ricevuti fra i soggetti partecipanti al conferimento.

In particolare le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di neutralita' si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Del pari, il conferente puo', a sua volta, considerare le partecipazioni conseguenti all'apporto come entrate nel suo compendio patrimoniale fin dall'epoca a cui risaliva il possesso dell'azienda

conferita.

Tale principio e' rilevante agli effetti dell'applicazione di alcune disposizioni agevolative, quali la facolta' di rateizzazione delle plusvalenze ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del TUIR o ai fini della fruizione del regime di participation exemption relativamente all'eventuale successiva cessione ad opera del conferente della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento.

A tal riguardo occorre precisare che la successione fiscale e' limitata, in conformita' all'oggetto del conferimento, agli elementi attivi e passivi che compongono l'azienda conferita, ma non si estende alle posizioni soggettive del conferente che, diversamente da quanto accade nelle fusioni e nelle scissioni, non sono suscettibili di conferimento in capo al conferitario.

In tale logica assume natura speciale la previsione di cui al comma 5 dell'articolo 176 secondo cui "l'eccedenza in sospensione d'imposta, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta".

La norma si riferisce esclusivamente al trasferimento del vincolo in sospensione d'imposta derivante dall'applicazione dell'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR, in deroga pertanto al principio generale per cui il conferimento in neutralita' non determina di per se' il trasferimento al conferitario di regimi di sospensione o altre posizioni soggettive del conferente, ancorche' relative ad elementi del patrimonio trasferiti.

In altri termini, il conferimento della stabile organizzazione, sebbene usufruisca, a certe condizioni, del regime di neutralita' fiscale, non e' assimilabile ad un'operazione di fusione o scissione per le quali, al contrario, vige il principio di successione universale delle societa' risultanti dalle operazioni stesse in tutte le posizioni soggettive delle societa' fuse, incorporate o scisse.

Infatti, ancorche' comunemente definito "incorporazione di stabile", il conferimento di stabile organizzazione e' giuridicamente e fiscalmente assimilabile ad un conferimento d'azienda -anche sul piano della disciplina comunitaria - atteso che la stabile organizzazione non e' un soggetto giuridico autonomo tale da poter essere coinvolto in un'operazione di fusione o scissione.

Sulla base di tali considerazioni, la scrivente ritiene che l'opzione esercitata da Alfa 1 per la tassazione di gruppo in qualita' di consolidata, rappresentando una posizione giuridica soggettiva propria di Alfa 1, non sia trasmissibile alla conferitaria Beta per effetto del conferimento della stabile organizzazione.

Ne consegue che Beta non potra', per effetto del conferimento della stabile organizzazione di Alfa 1, subentrare all'istante nella prosecuzione del consolidato fiscale facente capo a quest'ultima.

Per quanto concerne il perimetro di consolidamento riconducibile ad Beta prima dell'operazione di conferimento, si osserva che il conferimento della stabile organizzazione a favore di Beta non muta il requisito del controllo richiesto ai sensi dell'articolo 117 del TUIR sussistente nei confronti delle societa' gia' partecipate da Beta e appartenenti al suo consolidato di talche' la fattispecie esaminata non preclude la continuazione della tassazione di gruppo relativamente a Beta.

Tanto premesso, si osserva che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati non rappresentati dall'istante, si inseriscano in un piu' ampio disegno elusivo, pertanto censurabile.