

**Risposta n. 743/2021**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - cessione delle eccedenze a credito ex articolo 43-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 - controllante non residente

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

**QUESITO**

*[ALFA]* (di seguito, istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta la stabile organizzazione in Italia della società di diritto francese *[BETA]*, società direttamente controllata dalla capogruppo francese *[GAMMA]* (che ne detiene il 60% delle azioni ordinarie), la quale costituisce l'ente apicale dell'intero Gruppo multinazionale *[...]*, nelle sue diverse articolazioni, sia in Francia che all'estero (e, dunque, anche in Italia).

L'istante riferisce di aver maturato, a partire dal periodo d'imposta 2016, un significativo credito d'imposta Ires, derivante da ritenute subite e da acconti versati in eccedenza, nonché dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (c.d. "Deferred Tax Assets" o, in breve, "DTA" ), facoltà prevista dall'articolo 2 del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 26 febbraio 2011, n. 10.

Nell'ambito di un piano che prevede la prossima liquidazione e cessazione della propria attività in Italia, l'odierna istante vorrebbe ricorrere alla procedura delineata dall'articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, al fine di cedere i crediti Ires sopra menzionati (per l'importo che emergerà dalle risultanze della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020, di prossima presentazione) a favore di una delle società italiane, direttamente o indirettamente controllata dalla società francese capogruppo di ultima istanza [...] (presumibilmente [DELTA1] o, in alternativa, [DELTA2], [DELTA3] o [DELTA4]).

Con riguardo alla composizione del gruppo, l'istante riferisce che sussiste il controllo rilevante ai fini del comma 4 del citato articolo 43-*ter* da data antecedente al 1° gennaio 2015 e, più nello specifico, chiarisce che *«la capogruppo [GAMMA], oltre a detenere il 60% del capitale sociale di [BETA] (circostanza documentalmente comprovata: cfr. docc. 4 e 5), della quale, come detto, l'odierna istante costituisce la Stabile Organizzazione in Italia, detiene il controllo integrale di [DELTA1], in parte direttamente (30%), e in parte, per il 70%, per il tramite di [EPSILON], società di diritto olandese della quale [GAMMA] possiede il 100% del capitale.*

*Quest'ultima ([DELTA1]), a propria volta, è proprietaria del 100% delle quote di partecipazione in [DELTA3], nonché del 99,84% delle quote di partecipazione in [DELTA2].*

*Infine, quest'ultima ([DELTA2]) detiene, a propria volta, il 100% delle quote di partecipazione in [DELTA4]».*

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se sussistono i presupposti per il ricorso alla procedura di cessione infragruppo di crediti d'imposta di cui al menzionato articolo 43-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973 con riferimento alla fattispecie rappresentata, laddove *«a) il soggetto potenziale cedente del credito d'imposta sia una stabile organizzazione di una società di capitale non residente (più precisamente di una *Société Anonyme* o *Società Anonima* di diritto francese), considerato che l'art. 43-*ter*, comma 4, cit., fa testuale, generico, riferimento a "ente o società controllante", senza*

*specificare altro;*

*b) il soggetto potenziale cessionario del credito d'imposta sia una società di capitale (costituita in forma di S.r.l. o di S.p.A.), stabilita in Italia, controllata da una società di capitale non residente (nel caso di specie, una Société Anonyme o Società Anonima di diritto francese), la quale controlla altresì il soggetto cedente, ed il dubbio si giustifica col fatto che l'art 43-ter, comma 4, cit. fa testuale, generico, riferimento a "ente o società controllante" senza aggiungere altro;*

*c) il controllo possa essere esercitato (anche) per il tramite di una società di capitale (nel caso di specie, una Besloten Vennootschap, letteralmente "società chiusa" di diritto olandese) non residente, che, come detto, controlla le potenziali cessionarie italiane del credito, giustificandosi il dubbio perché l'art. 43-ter, comma 4, cit. definisce come società controllate "le società per azioni in accomandita per azioni, e a responsabilità limitata";*

*d) la catena di controllo possa ricomprendere la presenza di più soggetti, allorché ciascuno di essi detenga più del 50% del capitale sociale della società direttamente controllata, giustificandosi il dubbio perché l'art. 43-ter, comma 4, cit. testualmente indica che il controllo possa essere esercitato "tramite altra società controllata"».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

*In sintesi, «L'Istante ritiene che la fattispecie che la riguarda [...] possa essere ricondotta nell'ambito di applicazione della norma in commento, e di potere, pertanto, procedere alla cessione dell'eccedenza d'imposta Ires, nonché del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle DTA, avvalendosi della procedura "semplificata" prevista dall'art. 43-ter del D.P.R. 602/73, oggetto del quesito interpretativo.*

*In particolare, l'Istante ritiene di far parte, al pari di tutte le società individuate quali potenziali cessionarie dei crediti d'imposta in commento ([DELTA1], oppure*

*[DELTA2], o [DELTA3], ovvero, ancora, [DELTA4]) di un "Gruppo Fiscale", non rilevando in senso contrario il fatto che il credito oggetto di cessione risulti attualmente nella titolarità di una stabile organizzazione di società di capitale non residente, ed altresì risultando ininfluyente la circostanza che, nella catena di controllo, siano presenti molteplici soggetti, alcuni dei quali, ivi inclusa la società controllante di ultima istanza ([GAMMA]), stabiliti in un Paese dell'Unione Europea, diverso dall'Italia».*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 43-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, primo comma, prevede che *«Le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440».*

Mentre, dunque, in base al regime ordinario previsto dalla legge sulla contabilità di Stato (di cui al citato regio decreto n. 2440 del 1923), le cessioni relative a somme dovute dallo Stato devono risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata da notaio e, ai fini della loro opponibilità, devono essere notificate all'amministrazione cui spetta di ordinare il pagamento, il citato articolo 43-ter stabilisce una deroga al predetto regime ordinario, limitatamente alle cessioni infragruppo di eccedenza di imposta risultante dalla dichiarazione, con la precisazione, però, al secondo comma che *«Nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi».*

Inoltre, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale 30 settembre 1997, n. 384 - con cui è stato approvato il regolamento relativo alla cessione dei crediti

d'imposta - anche il cessionario è tenuto ad indicare nella dichiarazione dei redditi *«l'ammontare delle eccedenze ricevute, i soggetti cedenti e le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata»*.

I presupposti soggettivi per poter beneficiare di tale forma "semplificata" di cessione del credito sono elencati dal quarto comma della medesima norma, che stabilisce *«Agli effetti del presente articolo appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo ai sensi del presente articolo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti»* (cd. "gruppo fiscale"), con l'ulteriore precisazione che *«Le disposizioni del presente articolo si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, e del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136, e alle imprese, soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, indicate nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 38 del predetto decreto n. 127 del 1991 e nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 36 del predetto decreto n. 136 del 2015»* (cd. "gruppo civile").

Per quanto di interesse ai fini del presente interpello, dunque, la condizione che consente l'applicabilità della disciplina in argomento è data dall'appartenenza del cedente e del cessionario allo stesso "gruppo fiscale" dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti fino al momento della cessione, laddove per "gruppo fiscale" si intende:

- I) controllo esercitato genericamente da ente o società;
- II) assunzione, da parte delle società controllate, delle forme societarie

espressamente indicate dalla norma (società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata);

*III)* sussistenza tra controllante e controllata di un rapporto partecipativo di controllo - diretto o indiretto - in termini di percentuale superiore al 50 per cento del capitale.

Orbene, tornando al caso di specie, occorre ribadire che:

- la controllante o capogruppo è "*Société Anonyme*" o "Società Anonima" di diritto francese e, quindi, non residente in Italia;

- la cedente è stabile organizzazione in Italia di una "*Société Anonyme*" o "Società Anonima" di diritto francese, controllata dalla capogruppo;

- la cessionaria è società italiana controllata indirettamente dalla capogruppo per il tramite di più soggetti societari, anche non residenti in Italia e, più nello specifico, figura nella catena di controllo una *Besloten Vennootschap*, o "Società chiusa" di diritto olandese.

Fermo restando che la procedura "semplificata" di cessione di crediti infragruppo trova applicazione con riguardo all'eccedenza Ires che emerge dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti coinvolti e che, come già chiarito, l'efficacia della cessione presuppone specifici adempimenti dichiarativi a carico di soggetti che, quindi, non possono che operare in Italia, il tenore letterale dell'articolo 43-ter in argomento non impedisce però che il "gruppo fiscale" sia controllato da una società non residente - nella fattispecie oggetto di interpello di diritto francese - limitandosi a stabilire che *«Agli effetti del presente articolo appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate»*.

Con esclusivo riferimento alle controllate (che siano cedenti o cessionarie del credito), invece, il testo di legge aggiunge che *«si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata»*.

Orbene, nel caso di specie, le potenziali cessionarie controllate sono tutte società di capitali di diritto italiano, mentre la cedente controllata è stabile organizzazione in

Italia di una "*Société Anonyme*" o "Società Anonima" di diritto francese.

Al riguardo è opportuno ricordare che in base all'articolo 162 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) *«l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato»*.

Attualmente, l'articolo 5, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni chiarisce, altresì, che la stabile organizzazione non è un soggetto distinto ed autonomo dall'impresa madre ma una sede che costituisce una sua parte integrante e della quale si avvale all'estero per lo svolgimento della propria attività.

In linea generale, quindi, la stabile organizzazione - benché rappresenti sempre un autonomo soggetto passivo di imposta dal punto di vista tributario (cfr. articolo 152 del TUIR) che, come tale, esercita gli adempimenti dichiarativi e versa le imposte nel Paese in cui opera e, conseguentemente ivi dispone dell'eventuale eccedenza maturata - sul versante civilistico non si distingue dalla "casa madre" e non è dotata di una propria personalità giuridica (salva l'ipotesi in cui la stabile organizzazione di soggetto non residente sia rappresentata da una società residente a sua volta già munita di personalità giuridica, cfr. Corte cass. 22 luglio 2011, n. 16106).

Nel caso oggetto di interpello, la cedente controllata, non essendo fornita di autonoma personalità giuridica, assume la forma giuridica della "*Société Anonyme*" o "Società Anonima" francese, da considerarsi equipollente all'italiana società di capitali, alla luce dell'indicazioni accluse nella circolare dell'Agenzia delle entrate del 26 settembre 2016, n. 40/E, laddove, nel fornire chiarimenti in tema di consolidato nazionale, è stato precisato che il requisito dell' *«analogia della forma giuridica della controllata UE/SEE a quella delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata [...] si considera verificato nel caso in cui il soggetto non residente rivesta una delle forme giuridiche di cui all'Allegato 1, Parte A, della Direttiva 2009/133/CE del Consiglio del 19 ottobre 2009 (c.d. Direttiva Fusioni) e della Direttiva n. 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 (c.d. Direttiva*

*Madre-Figlia)», tra cui, per quanto di interesse ai fini del presente interpello, figurano: « k) le società di diritto francese denominate «société anonyme»» e «s) le società di diritto olandese denominate [...] «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»».*

Da ultimo, l'articolo 43-*ter* in argomento, si limita a stabilire che il rapporto partecipativo di controllo che lega l'ente o società controllante alle controllate (in termini di percentuale superiore al 50 per cento del capitale) possa essere esercitato anche *«tramite altra società controllata»*.

Fermo restando che, come già chiarito, tutte le controllate devono assumere la veste di società di capitali, il tenore letterale della norma non esclude che il controllo indiretto possa essere esercitato per il tramite di più soggetti interposti, anche se non residenti in Italia, purché equipollenti nella forma giuridica alle società di capitali, come accade nel caso di specie, lì dove nella catena di controllo figura una *Besloten Vennootschap*, o "Società chiusa" di diritto olandese.

Conseguentemente, si ritiene che non sussistano ragioni ostative per l'applicazione al caso di specie della procedura "semplificata" di cessione dei crediti infragruppo, disciplinata dall'articolo 43-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1972.

[...]

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**