

**Risposta n. 877/2021**

**OGGETTO:** interpello ordinario e probatorio - consolidato orizzontale - riorganizzazione di un gruppo multinazionale - modifica della società controllante non residente designante - interruzione del consolidato - continuazione

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

**QUESITO**

ALFA, BETA, GAMMA e DELTA (congiuntamente, "Istanti") presentano un'unica istanza contenente un interpello c.d. ordinario/qualificatorio e uno c.d. probatorio ai sensi dell'articolo 11, comma 1, rispettivamente, lettere a) e b), della L. n. 212 del 2000 volti sostanzialmente al riconoscimento della continuazione del consolidato c.d. orizzontale attualmente in essere tra le due consociate residenti in Italia (ALFA e BETA) e la controllante non residente GAMMA a seguito del riassetto (infragruppo) della catena societaria di controllo estera delle consociate residenti.

Nell'istanza, le Istanti evidenziano di far parte del gruppo petrolifero EPSILON (di seguito, "Gruppo") presente in Italia fin dal 2008. Le società italiane del Gruppo sono:

- ALFA che gestisce i propri impianti di ..., e
- BETA, che svolge attività di vendita di prodotti ....

Queste due società, insieme a diverse consociate estere, tra cui ZETA (società di diritto svizzero), sono controllate direttamente da GAMMA, società di diritto ...[di un Stato Membro dell'Unione Europea, *n.d.r.*]. Questa ultima società (GAMMA) è controllata direttamente e totalmente da DELTA, società di diritto ...[di un Stato Membro dell'Unione Europea, *n.d.r.*]. DELTA, a sua volta, è controllata direttamente e totalmente dalla capogruppo EPSILON, società ...[di un Stato non Membro dell'Unione Europea, *n.d.r.*].

Le Istanti evidenziano che, ..., GAMMA (in qualità di società controllante non residente) ha designato ALFA, quale consolidante-designata, ai fini della tassazione di gruppo c.d. tra sorelle prevista dall'articolo 117, comma 2-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") per il quale ha optato anche l'altra società italiana controllata dalla GAMMA, BETA, in qualità di consolidata (di seguito, "Consolidato IRES EPSILON"). A seguito dell'esercizio delle rispettive opzioni, dunque, i redditi delle due società italiane (ALFA e BETA) sono confluiti nel Consolidato IRES EPSILON ininterrottamente dal 20xx ad oggi, per effetto del rinnovo tacito dopo il primo triennio 20xx-20yy, il secondo triennio ha scadenza alla fine del 20zz.

Inoltre, le Istanti manifestano l'intenzione del Gruppo di procedere a un riassetto della catena societaria europea attraverso la quale GAMMA verrà sostituita nel controllo diretto delle due società italiane da ZETA. Successivamente, GAMMA uscirà totalmente dalla catena di controllo delle due società italiane, le quali comunque continueranno a fare riferimento a DELTA che già controllava direttamente e totalmente GAMMA e che, post riassetto, controllerà (sempre direttamente e totalmente) ZETA.

In particolare, le Istanti evidenziano che:

- ..., GAMMA ha conferito il 100% delle quote sociali di ALFA e di BETA (le due società consolidate da cui è composto il Consolidato IRES EPSILON) a ZETA;
- a seguire "non appena possibile" (ossia, entro la fine del 20zz o nel gennaio del

20aa a seconda del completamento del precedente conferimento - cfr. pag. 3 e nota 7 dell'istanza) è previsto il trasferimento del 100% delle quote sociali di ZETA da GAMMA a DELTA.

In altri termini, fermo restando il controllo indiretto delle due consociate italiane da parte di EPSILON attraverso DELTA, per effetto di tale riassetto, la consociata ZETA è divenuta il socio diretto delle due consociate italiane in sostituzione della sub-holding GAMMA. Successivamente, la cessione delle quote di ZETA da GAMMA a DELTA determinerà la totale fuoriuscita di GAMMA dalla catena di controllo delle due società italiane e, dunque, la perdita della caratteristica di "controllante non residente" ex articolo 117 del TUIR nell'ambito del Consolidato IRES EPSILON.

Pertanto, nell'istanza in esame, le Istanti formulano, in via principale, un quesito c.d. ordinario/qualificatorio ex articolo 11, comma 1, lettera a), della L. n. 212 del 2000 volto a conoscere se, in base al disposto degli articoli 117 e 124 del TUIR e degli articoli 11 e 13 del Decreto Ministeriale 1° marzo 2018 (di seguito, "D.M."), le operazioni relative al riassetto societario sopra descritto e, nello specifico, la perdita da parte di GAMMA della qualifica di "controllante non residente" nei termini rappresentati determinino l'interruzione della tassazione di gruppo relativa Consolidato IRES EPSILON (cfr. pag. 6 dell'istanza).

In via subordinata (ossia, nel caso in cui i fatti rappresentati integrino una fattispecie interruttiva del consolidato c.d. orizzontale), le Istanti formulano un quesito c.d. probatorio ex lettera b) del richiamato comma 1 volto chiedere ai sensi degli articoli 124, comma 5, del TUIR e 13, comma 2, del D.M. la continuazione del predetto Consolidato IRES EPSILON (cfr. pag. 8 dell'istanza). Infine, nella denegata ipotesi in cui non è possibile riconoscere la continuazione all'attuale Consolidato IRES EPSILON in risposta ai predetti quesiti, le Istanti chiedono conferma che nella fattispecie sia possibile accedere alla remissione in bonis (cfr. pag. 16 e ss. dell'istanza) per consentire a DELTA, in qualità di controllante non residente, di designare ALFA quale consolidante nell'ambito di un c.d. consolidato tra sorelle

unitamente alla consolidata BETA.

Per chiarezza, si evidenzia che la presente risposta è unica e comune per tutte le Istanti come è unica e comune l'istanza presentata. Ma ogni quesito (interpretativo e probatorio) formulato e, corrispondentemente, ogni risposta assume una numerazione (di interpello) diversa per singola società istante e per tipologia di interpello...[omissis]

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Le Istanti ritengono che, in risposta agli interpelli c.d. ordinari/qualificatori, debba essere riconosciuta la continuità del Consolidato IRES EPSILON attraverso il subentro di DELTA a GAMMA nella veste di designante responsabile in via sussidiaria rispetto alla controllante designata ALFA. Ciò in quanto tale circostanza, avvenuta all'interno del medesimo Gruppo, non integrerebbe alcuna fattispecie di interruzione del c.d. consolidato IRES EPSILON tra sorelle poiché, all'esito del rappresentato riassetto del Gruppo, permarrà il controllo senza interruzioni in capo a DELTA delle società italiane "consolidate": DELTA, che già possedeva GAMMA, potrebbe, quindi, subentrare a quest'ultima ratificando la designazione di ALFA effettuata da GAMMA. Inoltre, le Istanti fanno presente che tale riorganizzazione e la designazione di ALFA da parte di DELTA non avranno alcun effetto sul perimetro di consolidamento del Consolidato IRES EPSILON (e sulla relativa base imponibile) che resterà immutato senza l'ingresso di altri soggetti e, quindi, di redditi o perdite di società o aziende precedentemente estranee a tale perimetro; ciò - secondo le Istanti - giustificerebbe la non interruzione del consolidato sotto il profilo logico-sistematico.

Laddove, invece, si ritenesse che la riorganizzazione integri una fattispecie di interruzione del Consolidato IRES EPSILON, le Istanti sostengono che la sua continuazione possa essere riconosciuta per effetto dell'accoglimento dell'interpello probatorio ai sensi degli articoli 124, comma 5, del TUIR e dell'articolo 13, comma 2, del D.M.. Infatti, secondo le Istanti, attraverso tale interpello, è stata dimostrata

l'identità di perimetro di consolidamento e di controllo indiretto qualificato ai fini dell'applicazione del regime di consolidato orizzontale in capo a DELTA ab origine.

Infine, sempre in subordine, le Istanti ritengono che sia possibile la regolarizzazione tardiva della designazione di ALFA da parte di DELTA con gli effetti alternativamente prospettati nel paragrafo 7 dell'istanza. Infatti, non vi sarebbero ostacoli affinché la controllante subentrante DELTA assumesse la responsabilità sussidiaria prevista all'articolo 127, comma 1, del TUIR, con efficacia retroattiva attraverso il meccanismo della remissione in bonis.

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

Occorre premettere che la presente risposta non implica alcuna valutazione o verifica né del requisito della residenza delle società coinvolte nelle operazioni descritte nell'istanza in base alla normativa nazionale, alla normativa interna fiscale dello Stato UE/SEE di cui vengono indicate come residenti e delle c.d. tie-breaker rules di origine convenzionale, né del requisito del controllo "rilevante" ai sensi dell'articolo 117 del TUIR. In questa sede viene assunto acriticamente quanto contenuto nell'istanza presentata, fermo restando il potere di controllo su tali aspetti da parte dell'Amministrazione finanziaria nelle sedi competenti.

La fattispecie qui in esame si sostanzia nella perdita - nell'ambito di un c.d. consolidato tra sorelle - da parte della controllante non residente-designante - del controllo diretto della società residente designata, a favore di un'altra società appartenente al medesimo gruppo, per effetto di un riassetto interno del gruppo internazionale a cui appartengono tutti i soggetti coinvolti.

Nello specifico, si è in presenza di una situazione in cui, nell'ambito del Gruppo, viene modificata la "catena" di controllo delle due società residenti in Italia appartenenti al Consolidato IRES EPSILON (restando ferme le loro qualifiche di consolidante-designata per ALFA e di consolidata per BETA). Tale modifica avviene

attraverso una riorganizzazione delle partecipazioni societarie che, al suo epilogo, produce l'effetto di trasferire (sempre all'interno del Gruppo) il controllo "rilevante" ex articolo 117, comma 2-bis, del TUIR, esercitato dall'originaria controllante designante, GAMMA, alla ZETA (società, GAMMA e ZETA, che rimangono comunque sempre sottoposte al controllo totalitario della stessa società, DELTA, anche all'esito della riorganizzazione).

Ciò posto, giova ricordare che il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 ha apportato una serie di significative modifiche sostanziali al regime di consolidato fiscale nazionale, volte ad ampliarne l'ambito applicativo, con il fine di adeguare il medesimo alle indicazioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

In particolare, l'articolo 6 del Decreto Internazionalizzazione ha inserito il comma 2-bis nell'articolo 117 del TUIR, il quale prevede che anche i soggetti UE/SEE (ossia, 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) che sono privi di una stabile organizzazione in Italia (e che rivestano una forma giuridica analoga a quelle previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR) possono designare una società controllata italiana, ovvero una controllata UE/SEE tramite la sua stabile organizzazione in Italia, ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo, in qualità di consolidante, insieme alle altre consolidate su cui parimenti essi esercitano il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120 del TUIR.

Come già premesso, ai sensi del citato comma 2-bis dell'articolo 117 del TUIR, per designare una società residente nel territorio dello Stato ad esercitare l'opzione per il consolidato fiscale, il soggetto non residente, privo di una stabile organizzazione in Italia, deve soddisfare i seguenti requisiti:

- 1) essere residente in uno Stato appartenente all'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia

stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni;

2) rivestire una forma giuridica analoga a quelle previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;

3) avere il controllo "rilevante" della società che intende designare, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120 del TUIR.

È opportuno precisare, al riguardo, che il comma 2-bis impone di verificare la sussistenza dei predetti requisiti esclusivamente in capo al soggetto designante e non anche in capo alle c.d. controllanti "intermedie". In merito alla verifica del requisito del controllo "rilevante", occorre ricordare che l'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.M. prevede che: "i termini "controllante" e "controllata", si intendono effettuati con riferimento al rapporto di controllo esistente ai sensi dell'art. 117 del testo unico, anche tramite soggetti non aventi i requisiti per la tassazione di gruppo, ivi compresi i soggetti residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni", e che la Circolare n. 40/E del 26 settembre 2016 ha chiarito che "poss[ono] essere consolidate da parte della controllante residente in Paesi UE/SEE anche le società residenti nel territorio dello Stato che siano controllate per il tramite di soggetti residenti in Paesi non-UE/SEE, a condizione che tali ultimi assicurino un adeguato scambio di informazioni. Tale conclusione, che ammette il consolidamento anche se nella catena di controllo (fra consolidate UE/SEE e consolidata italiana) siano presenti società residenti in Paesi non-UE/SEE e collaborative, è coerente con la previsione rinvenibile nell'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto attuativo" (così par. 3.1). Dunque, il controllo "rilevante" può essere esercitato dalla società non residente (controllante) designante anche attraverso soggetti intermedi (nel rispetto delle altre condizioni richieste dagli articoli 117 e ss. del TUIR e dal D.M.) della catena di controllo delle società residenti nei confronti delle quali si vuole applicare la tassazione di gruppo, non essendo imposto che la designante sia (necessariamente) la controllante non residente di primo livello rispetto alle società residenti ovvero a loro

più vicina.

Le disposizioni del Titolo II, Capo I, Sezione II del TUIR e quelle del D.M. non prevedono una distinta disciplina delle fattispecie di perdita del requisito del controllo rilevante da parte della controllante non residente-designante nell'ambito del consolidato c.d. tra sorelle; nel silenzio delle norme, pertanto, si rende necessario un generale richiamo delle disposizioni ordinarie in materia di consolidato nazionale.

L'unica previsione specifica relativa alle fattispecie di perdita di controllo da parte della controllante non residente-designante nell'ambito del c.d. consolidato tra sorelle è quella contenuta nell'articolo 117, comma 2-bis, lettera e), del TUIR secondo la quale l'interruzione della tassazione di gruppo, in caso di operazioni di riorganizzazione che determinano la perdita del requisito del controllo da parte della controllante non residente-designante, nei confronti della controllata residente-designata, è esclusa nell'ipotesi in cui la non residente designi, tra le società appartenenti al medesimo consolidato in essere, un'altra controllata residente avente le caratteristiche di cui al comma 2-bis.

Da tale previsione si desume che la sopravvenuta perdita del controllo rilevante da parte della non residente-designante nei confronti della residente-designata all'esito di operazioni di riorganizzazione (sia interne che esterne al gruppo di appartenenza) configuri in astratto una fattispecie di interruzione della tassazione di gruppo, con effetti (giusto il disposto dell'articolo 124, comma 1, del TUIR) dall'inizio del periodo d'imposta in cui tale perdita si verifica.

Nel caso in esame, dunque, si configura l'interruzione del Consolidato IRES EPSILON a seguito della perdita da parte di GAMMA del requisito del controllo "rilevante" su ALFA (e su BETA) per effetto della cessione delle partecipazioni in ZETA da GAMMA a DELTA (cessione prevista successivamente al conferimento delle quote totalitarie di ALFA e di BETA da parte di GAMMA a favore di ZETA ovvero nel gennaio 2021 - cfr. pag. 3 dell'istanza, nota 7).

Va rilevato che il conferimento da parte di GAMMA in ZETA delle



partecipazioni totalitarie in ALFA (e in BETA), avvenuto nel dicembre 2020 (prima della richiamata cessione), realizza esclusivamente una mera "trasformazione" del controllo rilevante diretto esercitato da GAMMA nei confronti della società residente-designata (e nei confronti della residente-consolidata), in un controllo rilevante attraverso un soggetto intermedio totalmente controllato (ZETA), ininfluenza sulla sussistenza e sulla permanenza di tale requisito che rimane in capo a GAMMA (essendo questo - come sopra evidenziato - configurabile anche attraverso soggetti intermedi). Solo con la successiva cessione da parte della conferente GAMMA delle partecipazioni nella conferitaria ZETA si concretizza la fuoriuscita della prima (GAMMA) dalla catena di controllo delle due società residenti consolidate (ALFA e BETA) e, dunque, si realizza la perdita completa e definitiva del requisito del controllo rilevante (diretto o attraverso soggetti intermedi) di GAMMA nei confronti di ALFA (e di BETA) e la conseguente interruzione della tassazione di gruppo.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**