

**Risposta n. 878/2021**

**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**

Posto che la cessione da parte di GAMMA a DELTA della partecipazione totalitaria di ZETA configura, sulla base della interpretazione delle norme di riferimento, un'ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo (come rilevato nella risposta all'istanza di interpello ordinario sopra riportata), occorre esaminare la richiesta, formulata in via subordinata, di continuazione del Consolidato IRES EPSILON ai sensi degli articoli 124, comma 5, del TUIR e 13, comma 2, del D.M..

In proposito, va rilevato che il c.d. consolidato tra sorelle "si configura come un unico consolidato che vede al vertice la controllante non residente, la quale designa una sua controllata residente all'esercizio dell'opzione in qualità di consolidante, assumendo in via sussidiaria le responsabilità di cui all'articolo 127 del TUIR" (così par. 4 della richiamata Circolare n. 40/E). Ciò non esclude che operazioni o negozi che coinvolgono la controllante non residente-designante possano comunque dar luogo alla continuazione del consolidato ai sensi dell'articolo 124, comma 5, del TUIR purché, al loro esito, permanga il controllo rilevante nei confronti dei soggetti residenti consolidati, conformemente alle peculiarità di tale "forma" di tassazione di gruppo.

Come evidenziato in sede di risposta all'istanza di interpello ordinario,

nell'ambito della disciplina del c.d. consolidato tra sorelle (o orizzontale), a differenza dell'ordinario consolidato nazionale (o c.d. verticale), è consentito che il controllo rilevante possa essere esercitato da una controllante non residente-designante anche attraverso soggetti intermedi (nel rispetto naturalmente di tutte le altre condizioni richieste dagli articoli 117 e ss. del TUIR); ciò implica che il soggetto designante non debba essere necessariamente individuato nella società controllante (non residente) di primo livello rispetto alle società residenti ovvero a loro più vicina (cfr. la Circolare n. 40/E del 26 settembre 2016, par. 3.1). Pertanto, ai fini dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo "tra sorelle", si ritiene che il soggetto non residente-designante possa essere individuato lungo tutta la catena di controllo dei soggetti residenti da consolidare purché questo abbia tutti i requisiti (compreso quello del controllo rilevante) di cui al citato comma 2-bis.

Pertanto, non si ravvedono ostacoli a riconoscere la continuazione di un consolidato fiscale nazionale "tra sorelle" nel caso in cui venga dimostrata la permanenza, all'esito di una operazione di riorganizzazione di un gruppo internazionale, del controllo rilevante nei confronti dei soggetti residenti nell'ambito della medesima catena di controllo sussistente anteriormente a detta operazione. In altri termini, è possibile riconoscere la continuazione del consolidato laddove, per effetto di un'operazione di riassetto meramente interno di un gruppo internazionale, il controllo totalitario dei soggetti residenti consolidati risulti comunque (direttamente o tramite soggetti intermedi) riconducibile alla società non residente che, già prima di tale riassetto, esercitava il controllo totalitario sulla originaria società non residente-designante (fuoriuscita per effetto di tale riassetto non dal gruppo ma esclusivamente dalla catena di controllo dei soggetti residenti consolidati) e che, come tale, poteva assumere già in origine la posizione di "designante" nell'ambito del medesimo consolidato.

Di conseguenza, si ritiene che il Consolidato IRES EPSILON possa continuare nei confronti dei medesimi soggetti residenti (ALFA e BETA) con assunzione da parte

di DELTA, in via sussidiaria, della responsabilità prevista dall'articolo 127 del TUIR per le società o enti controllanti, come previsto dall'articolo 117, comma 1, lettera c), del TUIR. Stante il richiesto (e concesso) riconoscimento della continuazione del Consolidato IRES EPSILON in essere, detta responsabilità assunta da DELTA si intenderà relativa anche ai precedenti periodi d'imposta di validità della tassazione di gruppo, in solido con GAMMA.

Va precisato che, nel caso di specie, il riconoscimento della continuazione del Consolidato IRES EPSILON non determina gli effetti dell'articolo 124, comma 4, del TUIR sulle perdite del consolidato medesimo in base agli articoli 13, comma 4 e 5, del D.M. (ossia, la loro riattribuzione alle società che le avevano prodotte e il loro riconoscimento come perdite pregresse al medesimo Consolidato) poiché, l'evento interruttivo, unito al conseguente riconoscimento della continuazione del Consolidato IRES EPSILON, non ha comportato alcun effetto sulla determinazione della base imponibile consolidata. Infatti, alla formazione della base imponibile del Consolidato IRES EPSILON continueranno a concorrere esclusivamente i risultati fiscali dei soggetti già aderenti (ALFA e BETA), non potendo conseguire il Consolidato, per effetto del subentro come controllante non residente-designante di DELTA a GAMMA, alcun vantaggio.

Per quanto riguarda il quesito relativo all'applicabilità dell'istituto di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legge 2 marzo 2012, n.16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (la c.d. "remissione in bonis") nei confronti di DELTA, con riferimento al tardivo invio del modello di designazione della controllata consolidante, questo si deve ritenere assorbito della risposta fornita all'interpello probatorio.

Da ultimo, si evidenzia che, analogamente al caso di risposta positiva a un'istanza di interpello relativa alla continuazione di un consolidato nazionale c.d. verticale, la società controllata residente-designata (ALFA) è tenuta, entro 30 giorni della ricezione della risposta, a presentare la "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 indicando, tra le altre informazioni richieste, nella Sezione II "Consolidato", come "tipologia di comunicazione", il codice "3 - conferma dell'opzione per il consolidato (a seguito di interpello)", in caso di conferma dell'opzione. Anteriormente alla presentazione di detta comunicazione, il soggetto controllante non residente (DELTA) è chiamato alla presentazione del modello di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015 al fine di effettuare la designazione della controllata residente (ALFA) e di assumere la responsabilità sussidiaria di cui all'articolo 127 del TUIR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, nonché con riserva di riscontro nelle sedi competenti.

Si rappresenta 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 le operazioni in esame (e eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati) configurino un più ampio disegno abusivo, pertanto censurabile.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**