

Risposta n. 125/2022

OGGETTO: Consolidato nazionale - Esercizio dell'opzione da parte della società capogruppo nel ruolo di società consolidata - articolo 117 del TUIR.

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

QUESITO

L'attività principale della società *ALFA SPA* (di seguito anche "Istante" o "consolidante") è la produzione e il commercio di [*omissis*] prodotti alimentari. L'Istante esporta in tutto il mondo e ha creato le proprie filiali per svolgere alcune attività che non fanno parte dell'oggetto principale della società. Ad esempio, le attività agricole per la produzione di [*omissis*] sono svolte dalla *BETA S.r.l.*, la gestione dei [*omissis*] è svolta dalla *GAMMA S.r.l.* e la produzione di [*omissis*] è svolta dalla *DELTA S.r.l.*. La *EPSILON S.r.l.*, che si occupava della vendita al dettaglio e all'ingrosso di [*omissis*] nella provincia di [*omissis*], è stata integrata nella *ALFA SPA* attraverso una fusione.

Ad eccezione della *DELTA S.r.l.*, fondata per la realizzazione di un progetto comune tra la *ALFA SPA* e la *ZETA Gen.m.b.H.*, tutte le altre società sono di proprietà della *ALFA SPA* al 100%. Tra le società elencate di seguito c'è sia un accordo per la tassazione di gruppo in termini di imposte dirette ("consolidato fiscale" articolo 117 e

seguenti del Testo Unico delle Imposte Dirette) sia un accordo per la contabilità unificata dell'IVA ("liquidazione iva di gruppo" secondo l'articolo 73 della Legge IVA):

- *ALFA SPA* con sede in [*omissis*];
- *BETA* Società Agricola a Responsabilità Limitata con sede [*omissis*];
- *GAMMA* S.r.l. con sede [*omissis*];
- *DELTA* S.r.l. con sede [*omissis*].

Le società *DELTA* S.r.l. e *BETA* S.r.l. si trovano ancora in una fase di avvio della loro attività economica, per la quale non è stata ancora raggiunta la piena redditività e che, quindi, generano perdite fiscali, che sono state trasferite alla tassazione del Gruppo. Principalmente a causa di questa circostanza, le perdite fiscali non sono completamente compensate nella tassazione del gruppo e sono state riportate.

Nell'ambito di una regolamentazione dell'assetto azionario, tutte le quote dell'istante detenute da privati sono state trasferite nel 2019 a una società di nuova costituzione, la *ETA* S.r.l. [*omissis*], per cui la *ALFA SPA* è ora sotto il controllo della *ETA* S.r.l..

Per ottimizzare i risultati fiscali e uniformare le procedure amministrative, la *ALFA SPA* vorrebbe includere la neonata *ETA* S.r.l. nella tassazione di gruppo ai fini delle imposte dirette che, come già menzionato sopra per effetto dell'accordo di tassazione di gruppo esistente, include anche il riporto delle perdite fiscali.

La società, pertanto, chiede di sapere se, senza sciogliere la tassazione di gruppo esistente e concludere un nuovo accordo, possa optare per la tassazione di gruppo con la *ETA* S.r.l., mantenendo la *ALFA SPA* come consolidante anche se non è la società di punta nella struttura del gruppo dal punto di vista gerarchico (controllante).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante propone la seguente soluzione. Premesso che:

· ai sensi del comma 1 dell'articolo 117 del TUIR, sono ammesse alla tassazione di gruppo tutte le società di capitali tra le quali esiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del CC;

· ai sensi del comma 8 dell'articolo 11 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004, i conferimenti effettuati dai soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo non interrompono la tassazione di gruppo se, dopo il conferimento, continuano a sussistere le condizioni di cui all'articolo 117 del TUIR;

· i fatti in questione sono già stati trattati nella circolare n. 40/E del 26 settembre 2016 al paragrafo 9, con l'unica differenza che in questo caso si tratta di un conferimento anziché di una scissione: e nel caso del conferimento a *ETA S.r.l.*, il cosiddetto "controllo rilevante" è stato trasferito a *ETA S.r.l.* senza interruzione;

si può supporre che una tassazione di gruppo che coinvolge la *ETA S.r.l.* non sia una "nuova" tassazione di gruppo, poiché le società coinvolte nella tassazione di gruppo sono le stesse della tassazione di gruppo già esistente sotto la *ALFA SPA*.

La società istante estenderà già a partire dal 2021 l'attuale accordo di tassazione di gruppo alla *ETA S.r.l.* e continuerà ad agire come società controllante ai fini della tassazione di gruppo, a firmare la relativa dichiarazione dei redditi "CNM" e ad inviarla telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, considerato che la procedura di interpello di cui all'articolo 11 della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) è finalizzata a ottenere chiarimenti in merito all'interpretazione di norme applicabili a fattispecie concrete e personali, relative alla posizione del soggetto istante, si fa presente che il presente parere esplica i suoi effetti esclusivamente con riferimento alla società *ALFA SPA* e non anche nei confronti degli ulteriori soggetti menzionati.

La Società ha presentato l'istanza di interpello in oggetto ai sensi dell'articolo 11,

comma 1, lettera a) della L. 27 luglio 2000, n. 212, in merito alla corretta interpretazione della disciplina del consolidato nazionale di cui agli artt. 117 e ss. del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e delle previsioni contenute nei decreti attuativi, con particolare riferimento alla possibilità di includere nella fiscal unit esistente - di cui l'Istante è la società consolidante - la società di nuova costituzione *ETA S.r.l.*, divenuta capogruppo a seguito del conferimento nella stessa delle partecipazioni della *ALFA SPA*.

Al contempo, nell'ambito dell'operazione descritta, l'Istante vorrebbe continuare ad agire come società consolidante.

Con specifico riferimento ai requisiti di accesso al regime, l'articolo 117, comma 1, del TUIR, prevede il necessario esercizio dell'opzione congiuntamente tra una società o ente controllante e almeno una società controllata. La società o ente controllante deve disporre, fin dall'inizio del periodo di esercizio dell'opzione, del controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, con i requisiti di cui all'art. 120 del TUIR.

Con riferimento alla natura giuridica dei soggetti ammessi ad esercitare l'opzione, l'articolo 117 del TUIR distingue tra "la società o l'ente controllante", che effettua il consolidamento, e "ciascuna società controllata" che può essere inclusa nel consolidato (cfr. Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004).

L'articolo 1, lettere b) e c), del Decreto Ministeriale 1° marzo 2018 - adottato in ragione della revisione del regime di tassazione del consolidato nazionale alla luce delle ulteriori modifiche intervenute successivamente alla emanazione del Decreto Ministeriale del 9 giugno 2004 - fornisce la definizione dei termini «controllante» e «controllata», «consolidante» e «consolidata».

In particolare, secondo la previsione di cui alla richiamata lettera "b) i termini «controllante» e «controllata» si intendono effettuati con riferimento al rapporto di controllo esistente ai sensi dell'articolo 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"; alla luce, inoltre, della successiva lettera c), i termini «consolidante» e «consolidata», si intendono riferiti rispettivamente all'ente o società controllante, ovvero alla controllata designata dalla controllante non residente, e alla società controllata che hanno optato per la tassazione di gruppo ai sensi dell'articolo 117 del testo unico."

Pertanto, nel caso di specie, l'Istante non può esercitare l'opzione in qualità di consolidante con la sua controllante. Tale limitazione discende dalla circostanza che la controllante intermedia (i.e. l'Istante) difetta dei requisiti di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, numero 1) del codice civile, nonché di cui all'articolo 120 del TUIR, nei confronti della propria controllante.

Diversamente, nel perimetro di consolidamento coesisterebbero la natura di consolidante e quella di società controllata in capo alla medesima società Istante; specularmente, la società *ETA S.r.l.* rivestirebbe il ruolo di società controllante, nonché di consolidata dalla società controllata.

Tali incongruenze si porrebbero chiaramente in contrasto con la finalità della norma in esame, che è quella di garantire che la consolidante - nel perimetro di consolidamento - sia comunque il soggetto passivo di più alto livello nella catena del controllo (cfr. Circolare n. 40/E del 26 settembre 2016).

Né soccorrono nella direzione prospettata dal contribuente le disposizioni che regolano gli effetti della interruzione o prosecuzione del regime di consolidato nazionale in ipotesi di operazioni straordinarie, ai sensi dell'articolo 124 del TUIR e degli articoli 11 e 13 del Decreto Ministeriale 1° marzo 2018.

Oltre a rilevare che tali norme non sono oggetto di esame del presente interpello, che riguarda aspetti meramente interpretativi, è opportuno evidenziare che l'articolo 11 individua le ipotesi di operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo, mentre l'articolo 13, comma 1, elenca i casi, ulteriori rispetto a quelli previsti dagli articoli 124, commi 1 e 5, e 126, comma 1, del TUIR, in cui detta interruzione si verifica. Il comma 8 del citato articolo 11 prevede la continuazione del consolidato nel

caso di conferimento effettuato da uno qualsiasi dei soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, a condizione che permangano i requisiti di cui all'articolo 117 del TUIR. Prescindendo dalla sussistenza di tali requisiti, è appena il caso di evidenziare che la norma in commento esula dal contesto dell'operazione delineata dall'Istante, in quanto afferente, nella fattispecie, a conferimenti effettuati da soggetti non partecipanti alla tassazione di gruppo (i.e. i soci dell'Istante).

In definitiva, in ragione dei profili interpretativi evidenziati, non sussistendo in capo alla società *ALFA SPA*. i requisiti di controllo di cui all'articolo 117, comma 1, del TUIR rispetto alla società *ETA S.r.l.*, non si ritiene possibile l'esercizio dell'opzione da parte dell'istante in qualità di consolidante per la tassazione di gruppo con la stessa *ETA S.r.l.*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)