

Roma 12 agosto 2005



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto: Istanza d'interpello – Art. 11 della legge n. 212/2000 –
Società : X con sede in Olanda – Consolidato nazionale –
Artt. 117 e 120 del Tuir.

Il legale rappresentante della società in oggetto indicata ha presentato alla scrivente un'istanza di interpello relativa alla corretta interpretazione delle norme di cui agli articoli 117 e 120 del Tuir in materia di consolidato nazionale, in relazione al caso di una società estera che trasferisce la residenza fiscale in Italia.

Esposizione del quesito

La società istante è la sub-holding olandese del gruppo Y, operante nel settore della produzione e commercializzazione di automatismi per cancelli scorrevoli in genere e controlla, direttamente o indirettamente, alcune società di diritto italiano (A Spa) ed estero (B e C).

La capogruppo YY SpA, che controlla la società istante, sta procedendo ad una riorganizzazione e snellimento della catena societaria di controllo e, a questo fine, intende eliminare il livello societario intermedio costituito dalla società istante X divenuto eccessivo anche per il venir meno di una serie di accordi volti a creare una *joint venture* con un altro partner europeo.

Nell'ambito di tale processo riorganizzativo, la società interpellante ha costituito dal mese di dicembre 2004, una sede secondaria in Italia ed ha trasferito in pari data presso la stessa, la sede centrale dell'amministrazione ponendo così i presupposti per trasferire la residenza fiscale in Italia.

Tale passaggio era da considerarsi propedeutico allo scioglimento della X programmato per il 2005 in quanto il progetto originario prevedeva, nell'ambito del regime della tassazione di gruppo italiana, la liquidazione della società stessa con assegnazione al socio unico XY SPA della partecipazione nel capitale di A SPA.

A tal fine la società controllante del gruppo ha presentato alla Direzione Regionale un'istanza di interpello concernente alcune questioni in tema di "participation exemption" relative ai requisiti temporali di detenzione della partecipazione e della sua classificazione in bilancio.

In sede di risposta a tale interpello la DRE ha negato, con un *obiter dictum*, che la società X potesse accedere al consolidato fiscale nazionale (italiano) in quanto la stessa, anche maturando i requisiti per assumere la residenza fiscale in Italia, non avrebbe comunque una delle forme tassativamente previste dal codice civile (S.p.A., S.a.p.A., S.r.l.).

Tale posizione assunta dalla DRE ... ha fatto sorgere, pertanto, obiettive condizioni di incertezza in relazione alla possibilità, da parte della società istante di poter accedere al consolidato nazionale in veste di controllata, essendo la medesima società un soggetto estero avente residenza fiscale in Italia ma non costituito secondo una delle forme previste dal codice civile italiano.

Soluzione interpretativa prospettata

A parere della società istante, le norme sul consolidato nazionale ed in particolare l'art. 117 e l'art 120 del Tuir, nonché l'art. 2 del regolamento attuativo del consolidato nazionale, dovrebbero essere interpretate nel senso di consentire la partecipazione al consolidato, in qualità di controllata, ad una società di capitali estera che abbia assunto ai fini fiscali la residenza in Italia, in virtù dell'equipollenza alle nostre società di capitali sancita da una serie di principi contenute in norme di diritto interno oltre che in norme comunitarie.

In sostanza, poiché sotto il profilo civilistico la società estera che ha in Italia la sede dell'Amministrazione è subordinata a tutte le norme del codice

civile in materia di società di capitali, inclusa la natura giuridica, la stessa società estera, di fatto, sarebbe parificata ad una società di capitali italiana.

D'altra parte, a giudizio della medesima società, la non applicabilità della disciplina del consolidato nazionale anche ad un soggetto estero costituito secondo le leggi olandesi ed avente residenza fiscale in Italia, si tradurrebbe in un trattamento discriminatorio vietato dall'articolo 25 della Convenzione Italia-Olanda oltre che dal Trattato UE in materia di libertà di stabilimento (art. 43 del trattato).

Da ultimo, ad ulteriore conferma della soluzione interpretativa prospettata, viene citata la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 22 del 21 febbraio 2005 in materia di liquidazione di Iva di gruppo, laddove è stato precisato che: *“detto regime deve potersi estendere a tutte le società di capitali, ivi comprese quelle residenti in Paesi comunitari che, alla stregua delle statuizioni vigenti nello stato di residenza, assumono forme giuridiche equipollenti alla società di capitali di diritto italiano”*.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La questione interpretativa sottoposta all'esame della scrivente riguarda la possibilità di includere nel perimetro del cosiddetto consolidato nazionale, in qualità di controllata, una società formalmente di diritto straniero (olandese), ma caratterizzata dall'aver trasferito in Italia la residenza ai fini fiscali.

Ai fini dell'inclusione nel consolidato nazionale l'articolo 117, comma 1, del TUIR dispone che *“la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientranti fra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, con i requisiti di cui all'art. 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.”*

Il successivo articolo 120, comma 1, del TUIR, richiamato anche dall'articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004 nel definire i soggetti ammessi alla tassazione di gruppo in qualità di imprese controllate

residenti, dispone che *“agli effetti della presente sezione si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata:*

- a) *al cui capitale sociale la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 per cento, da determinarsi relativamente all'ente o società controllante tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'articolo 2346 del codice civile.*
- b) *al cui utile di bilancio la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 per cento da determinarsi relativamente all'ente o società controllante, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'art. 2346 del codice civile.”*

L'accesso all'istituto del consolidato nazionale per i soggetti che intendano parteciparvi in qualità di controllati, è, quindi, ai sensi del combinato disposto degli articoli 117 e 120 del TUIR, sostanzialmente subordinato alle seguenti condizioni.

Deve trattarsi di:

- società di capitali, costituite nella forma giuridica di società per azioni, a responsabilità limitata o in accomandita per azioni;
- soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato;
- soggetti rispetto ai quali il consolidante detiene una “partecipazione rilevante” ai fini del consolidamento; ossia, tra capogruppo e consolidata deve sussistere un rapporto di controllo di diritto, con gli ulteriori requisiti di cui all'articolo 120 lettere a) e b) del TUIR

(partecipazione al capitale sociale e partecipazione all'utile di bilancio).

Relativamente al requisito della residenza giova ricordare che il citato articolo 2, comma 1, del d.m. 9 giugno 2004, ricollegandosi alle disposizioni degli articoli 117 e 120 del TUIR, ammette alla tassazione di gruppo anche i soggetti controllati che *“trasferiscono dall'estero in Italia la residenza ai fini fiscali”*.

Nella circolare n. 53/E del 2004, paragrafo 2.1.3, è stato chiarito che lo status di residente deve essere definito in base all'art. 73, comma 3, del TUIR secondo cui *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*.

I requisiti indicati dalla norma in esame sono tra loro alternativi, con la conseguenza che la sussistenza anche di uno solo di essi comporta l'attrazione in Italia della residenza fiscale della società ai fini delle imposte sui redditi.

Ciò premesso, con riferimento al caso concreto prospettato dall'istante, occorre, innanzitutto, rilevare che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede d'interpello, ogni valutazione sulla sussistenza o meno della residenza fiscale in Italia della X. Tale requisito, infatti, deve essere valutato sulla base di un'indagine di fatto, di competenza degli organi verificatori. In questa sede, si fa, comunque, presente che:

- qualora, a seguito di un'eventuale procedura amichevole bilaterale instaurata tra i due Stati (Italia e Olanda) per dirimere una possibile questione di doppia residenza, tale procedura si dovesse concludere nel senso di ritenere la società istante residente esclusivamente in Olanda, l'eventuale opzione esercitata dalla stessa per l'accesso al regime del consolidato nazionale in qualità di controllata perderebbe efficacia con effetto *ex tunc*;
- qualora la sede effettiva e dunque la residenza della X fosse successivamente ritrasferita all'estero, si renderebbe applicabile l'articolo 166 del TUIR, secondo cui *“Il trasferimento all'estero della residenza..., che comporti la*

perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale...".

Ciò, ovviamente, fatta salva l'ipotesi in cui i componenti dell'azienda o del complesso aziendale confluiscono in una stabile organizzazione in Italia della stessa società olandese. In ogni caso le plusvalenze relative a stabili organizzazioni all'estero si considerano realizzate al valore normale.

Per quanto concerne il requisito della forma giuridica, preliminarmente va ricordato che, ai sensi dell'articolo 25 della legge 31 maggio 1995 n. 218, qualora una società straniera trasferisce in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto sociale, la stessa è disciplinata dalla legge civile italiana.

Ciò premesso, a tal punto è necessario valutare se la forma giuridica assunta dalla società istante di diritto straniero sia omologabile a quella richiesta dall'articolo 120 del Tuir. Infatti, come già evidenziato in precedenza, l'ambito soggettivo di applicazione del consolidato nazionale è limitato, nell'ipotesi di soggetti che vi partecipano in qualità di controllati, a quelli costituiti nella forma giuridica delle società per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata, residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini che qui rilevano, la scrivente, in seguito ad un esame comparativo della normativa vigente in Olanda in materia di B.V. con quella delle società di capitali residenti, ritiene corretto considerare la forma giuridica adottata dalla società olandese X giuridicamente omologa a quella di "capitale", richiesta dall'ordinamento tributario italiano, ai fini dell'accesso al consolidato nazionale, in qualità di consolidata. Peraltro, l'omogeneità del predetto tipo di società alle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata è rinvenibile anche nelle Direttive CEE n. 434 del 23 luglio 1990 (relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi), e n. 435 del 23 luglio 1990 (concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi).

Pertanto, in base alle argomentazioni sin qui svolte e fatte salve le considerazioni svolte in precedenza in ordine alla residenza fiscale, la scrivente ritiene di poter concordare con la soluzione interpretativa prospettata dalla società istante X. La stessa, quindi, potrà legittimamente partecipare in qualità di controllata alla tassazione di gruppo ai sensi e per gli effetti degli articoli 117 e ss. del Tuir. Ciò, ovviamente, a condizione che ricorrano tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge in materia di consolidato fiscale nazionale, e che la stessa si adegui *in toto* alla disciplina fiscale prevista per le società di capitali residenti dal TUIR e dalla normativa vigente in tema di imposte indirette.

In ultimo, si ricorda che, qualora la prospettata operazione di trasferimento della residenza fiscale in Italia fosse posta in essere unicamente per motivi fiscali e, quindi, dovesse apparire in qualche modo strumentale all'ottenimento di vantaggi tributari indebiti, la stessa potrebbe essere inquadrata in un più ampio disegno elusivo e, come tale, essere censurabile da parte dell'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 37-bis del DPR n.600/73.