

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Attualità

Controllata estera nel consolidato nazionale

18 Agosto 2005

Regime consentito per i soggetti assimilabili alle società di capitali che trasferiscono la residenza fiscale in Italia



Una società di diritto olandese che trasferisce la residenza fiscale in Italia è ammessa in qualità di controllata ai fini dell'esercizio dell'opzione del

Questa l'interpretazione offerta nella **risoluzione n. 123/E** del 12 agosto in merito ai requisiti soggettivi necessari per l'avvio dell'opzione, disciplinati dagli articoli 117 e 120 del Tuir(1).

In particolare, per quanto concerne i soggetti che intendano aderire al consolidato nazionale in qualità di controllati, il combinato disposto degli articoli sopra citati richiede per la legittimità dell'opzione che si tratti 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 la consolidante detenga un rapporto di controllo di diritto, con gli ulteriori requisiti di partecipazione al capitale sociale e all'utile di bilancio indicati nell'articolo 120, lettere a) e b), del Tuir.

La questione sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate riguarda un gruppo di imprese composto da società di diritto italiano ed estero che, nell'ambito di una operazione di ristrutturazione aziendale, intende trasferire in Italia la *sub-holding* olandese, costituita in forma di B.V., per poi procedere al suo scioglimento al fine di accorciare la catena societaria.

L'istante chiede se la società olandese, che ha già costituito una sede secondaria(2) in Italia e trasferendovi la sede centrale dell'amministrazione, possa essere ammessa in qualità di controllata al consolidato nazionale e in seguito assoggettata alla procedura di liquidazione volontaria(3) nell'ambito della tassazione di gruppo.

Nell'esposizione del quesito, la società evidenzia, inoltre, che la non applicabilità della disciplina del consolidato domestico a una società di diritto estero fiscalmente residente in Italia potrebbe evidenziare un trattamento discriminatorio vietato dalla Convenzione Italia-Olanda e dall'articolo 43 del Trattato Ue in materia di libertà di stabilimento.

L'incertezza interpretativa nasce dalla formulazione degli articoli 117 e 120 del Tuir che, a rigore, consentono l'adesione all'opzione *de qua* in qualità di imprese controllate esclusivamente alle società costituite in forma di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, nulla disponendo sull'equipollenza di tali tipi societari italiani con società di capitali di diritto estero.

L'articolo 2 del decreto attuativo del consolidato nazionale(4), che ha fornito ulteriori precisazioni in merito alle categorie di soggetti ammessi all'esercizio dell'opzione, precisa che possono esercitare l'opzione sia in qualità di controllate sia di controllanti i *"soggetti che trasferiscono dall'estero in Italia la residenza a fini fiscali"* a partire dall'esercizio nel quale è avvenuto il trasferimento stesso.

Sul punto, la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 ha poi precisato che, affinché possa essere esercitata l'opzione nello stesso esercizio in cui avviene il trasferimento, è necessario che *"il soggetto trasferitosi abbia maturato, relativamente al medesimo periodo, lo status di residente quale definito dal comma 3 dell'articolo 73 del TUIR"*(5).

Ancora, con riferimento alle opzioni esercitate nel corso del 2004, la citata circolare ha chiarito che *"nel caso in cui il trasferimento dall'estero si sia perfezionato nella prima metà dell'esercizio, detto soggetto potrà esercitare l'opzione sin dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento, risultando in possesso - già a partire da tale periodo - del requisito della residenza. Qualora, al contrario, il trasferimento dall'estero si perfezioni nella seconda metà del periodo d'imposta, il soggetto interessato potrà esercitare l'opzione solo a partire dal prossimo periodo d'imposta (2005), non risultando 'residente' relativamente al periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento"*.

Il trasferimento della residenza ai fini fiscali è quindi collegato allo svolgimento di un'attività di fatto, a prescindere dalla forma giuridica rivestita dal soggetto che insedia la sede amministrativa nel territorio dello Stato.

Nella risoluzione in commento, inoltre, l'Agenzia ha chiarito che la sussistenza del requisito della

residenza esula "*dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede d'interpello*", essendo comunque sempre rimessa agli organi verificatori.

Ciò che rileva per la soluzione del caso di specie è la compatibilità del tipo societario estero con le forme giuridiche tassativamente previste dalla normativa sulla tassazione consolidata.

In sostanza, si tratta di operare un giudizio di omologazione fra la forma giuridica assunta dalla società olandese e quelle richieste dall'articolo 120 del Tuir.

Nel confronto tra la normativa sulle B.V. di diritto olandese e quella vigente in Italia per le società di capitali, l'Agenzia ha ritenuto questa tipologia societaria estera "omologa" alle società indicate nell'articolo 120 del Tuir e, quindi, in linea con le prescrizioni contenute nella disciplina del consolidato nazionale.

A sostegno del giudizio positivo sull'omologazione della forma giuridica delle B.V. con le società di capitali italiane sono citate anche specifiche norme di diritto comunitario.

In particolare, vengono richiamate sia la direttiva n. 435/90/Cee del Consiglio del 23 luglio 1990 che, come noto, disciplina il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, sia la direttiva n. 434 del 23 luglio 1990, che regola le ipotesi di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi.

Entrambe contengono un allegato in cui sono elencate le forme che devono rivestire le società comunitarie affinché possa trovare applicazione la normativa comunitaria.

Per la risoluzione in futuro di casi analoghi a quello prospettato nell'istanza d'interpello, potrebbe ritenersi che le forme societarie estere indicate nei predetti allegati siano da ritenersi giuridicamente omologhe alle società di capitali di diritto italiano.

In tal modo potrebbe essere offerto un ulteriore criterio ermeneutico per vagliare la sussistenza o meno dei requisiti soggettivi richiesti per l'accesso al regime di tassazione consolidata (in qualità di soggetti controllati), in presenza di società estere che trasferiscono la residenza fiscale in Italia.

In chiusura, va evidenziato che, dopo aver accolto l'interpretazione fornita dall'istante, l'Agenzia ribadisce l'operatività della normativa antielusiva nel caso di specie.

Si precisa infatti che, se il trasferimento della residenza fiscale della B.V. in Italia (propedeutico alla successiva fase di liquidazione della società trasferita) fosse posto in essere al solo scopo di ottenere benefici fiscali collegati all'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale, potrebbe trovare applicazione l'articolo 37-*bis* del Dpr 600 del 1973(6).

NOTE:

1) Per una disamina completa dei profili soggettivi di accesso al consolidato domestico si rinvia a

S. M. Galardo e S. Percuoco "**L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (19)**" in FISCOoggi del 28 dicembre 2004.

2) Articolo 2508 c.c. (Società estere con sede secondaria nel territorio dello Stato).

Le società costituite all'estero, le quali stabiliscono nel territorio dello Stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile, sono soggette, per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali. Esse devono inoltre pubblicare, secondo le medesime disposizioni, il cognome, il nome, la data e il luogo di nascita delle persone che le rappresentano stabilmente nel territorio dello Stato, con indicazione dei relativi poteri.

Ai terzi che hanno compiuto operazioni con la sede secondaria non può essere opposto che gli atti pubblicati ai sensi dei commi precedenti sono difformi da quelli pubblicati nello Stato ove è situata la sede principale.

Le società costituite all'estero sono altresì soggette, per quanto riguarda le sedi secondarie, alle disposizioni che regolano l'esercizio dell'impresa o che la subordinano all'osservanza di particolari condizioni.

Negli atti e nella corrispondenza delle sedi secondarie di società costituite all'estero devono essere contenute le indicazioni richieste dall'articolo 2250; devono essere altresì indicati l'ufficio del registro delle imprese presso la quale è iscritta la sede secondaria e il numero di iscrizione.

3) Come chiarito dalla circolare n. 53/E al paragrafo 7.3.3, la liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata non interrompe la tassazione di gruppo. Infatti, se la liquidazione medesima è effettuata in corso d'esercizio, si applicano, ove compatibili, le particolari disposizioni di determinazione del reddito consolidato cui alla lettera a), comma 1, dell'articolo 12, previste in caso di fusione.

4) Decreto ministeriale del 9 giugno 2004.

5) Ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del Tuir, *"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"*.

6) Si rammenti che fra le ipotesi tassative di applicabilità della disposizione antielusiva rientrano, alla lettera a), le operazioni di liquidazione volontaria.

di

Chiara Putzolu

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/controllata-estera-nel-consolidato-nazionale>