

Risposta n. 400/2023

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Fusione tra società residenti nello stesso paese UE con stabile organizzazione in Italia. Applicabilità dell'articolo 11, comma 3 del DM attuativo 1 marzo 2018.

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

QUESITO

La società istante ALFA fa presente di essere una società ..., costituita ai sensi del diritto ... e fiscalmente residente in un paese UE e di adottare i principi contabili nazionali di detto paese ai fini della redazione del bilancio individuale.

L'interpellante specifica, altresì, di operare in Italia attraverso una sede secondaria che si qualifica come stabile organizzazione (di seguito ALFA SO), la quale a sua volta determina il proprio reddito sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale redatto secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

ALFA è la società controllante del Gruppo ALFA (di seguito anche Gruppo ALFA), che è un gruppo ... internazionale di origine... con stabili organizzazioni in diversi Paesi nel mondo.

ALFA precisa inoltre di controllare totalmente (nel corso del 2021 ha aumentato la sua quota di partecipazione dal 50% al 100%) la società di investimento BETA, società costituita ai sensi del diritto ... nella forma di ..., fiscalmente residente in un paese UE, la quale offre servizi di ...

Al riguardo viene specificato che BETA ha una stabile organizzazione in Italia (di seguito BETA SO), e che quest'ultima utilizza ai fini della rendicontazione (economica e patrimoniale) i principi contabili nazionali OIC.

Ciò premesso, viene riferito che è intenzione del Gruppo ALFA procedere alla Fusione per incorporazione (di seguito anche Fusione) della società BETA nella società ALFA, a far data dal ..., con effetti retroattivi nel paese estero dal

Detta operazione straordinaria sarà eseguita ai sensi del diritto societario del paese estero e si qualificherà come "*merger by acquisition*" ai sensi dell'articolo 89 della Direttiva UE 2017/1132.

La Fusione comporterà il trasferimento in capo a ALFA di tutte le attività, passività e relazioni giuridiche pendenti relative a BETA quale successione a titolo universale, compreso il ramo d'azienda italiano riferito a BETA SO. In particolare, la Fusione produrrà i seguenti effetti ai sensi dell'articolo ... del Codice ...:

(i) lo scioglimento senza liquidazione di BETA con l'assorbimento di BETA in ALFA;

(ii) la "successione universale" o "trasferimento universale di beni, diritti e obbligazioni", per cui tutte le attività, passività e rapporti giuridici pendenti in capo a BETA si trasferiranno in capo a ALFA (incluse le succursali di BETA fuori dal paese estero che confluiranno, rispettivamente, nelle succursali di ALFA presenti nella medesima giurisdizione).

ALFA continuerà ad operare in Italia per il tramite di ALFA SO, nella quale confluiranno anche tutte le attività e passività prima facenti capo a BETA SO.

Gli effetti civilistici della Fusione descritti sopra si produrranno in Italia in capo, rispettivamente, a BETA SO e ALFA SO secondo la legge italiana.

L'Istante, infine, rappresenta che ALFA SO ha aderito al regime di tassazione di gruppo su base consolidata (di seguito anche Consolidato), previsto dagli articoli 117 - 129 del TUIR, in qualità di consolidante, insieme alle società italiane/stabili organizzazioni italiane delle società non residenti del Gruppo ALFA, sottoposte al controllo diretto o indiretto di ALFA. Viene precisato che BETA non fa parte del Consolidato.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere se l'operazione prospettata rientri nell'ambito applicativo delle disposizioni di cui all'articolo 11, comma 3, del Decreto Ministeriale 1° marzo 2018 (il Decreto Attuativo) e che, conseguentemente, la Fusione non determini l'interruzione del Consolidato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società Istante ritiene che alla fattispecie in esame possa essere applicato l'articolo 11, comma 3, del Decreto Attuativo e che il Consolidato non si interrompa a seguito della Fusione.

Per confermare l'applicabilità del su citato articolo 11, comma 3 al caso in esame è necessario verificare, a detta dell'istante, se la Fusione, che si configura quale "fusione nazionale estera" in quanto conclusa tra due società residenti nello stesso Stato estero... sia assimilabile alle fusioni nazionali regolate dal codice civile ed oggetto dell'articolo 11, comma 3.

Alla luce dei principi affermati dall'Agenzia in vari precedenti (per tutte la risoluzione 470/E del 2008), l'istante ritiene che si possa concludere che la Fusione sia assimilabile alle fusioni domestiche regolate dal codice civile. Infatti:

(i) la Fusione produce effetti analoghi alle fusioni domestiche: trasferimento delle attività, passività e rapporti giuridici pendenti da BETA a ALFA e scioglimento di BETA senza liquidazione;

(ii) le società partecipanti alla Fusione sono costituite nella forma di S.A., forma giuridica assimilabile alle società per azioni regolate dal codice civile;

(iii) le società partecipanti alla Fusione operano in Italia tramite la ALFA SO e BETA SO.

Si può quindi concludere, a detta dell'istante, che la Fusione ricada nell'ambito di applicazione dell'articolo 11, comma 3, del Decreto Attuativo e che, pertanto, detta operazione straordinaria non interrompa il Consolidato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come noto, le operazioni straordinarie possono determinare o meno l'interruzione anticipata del regime del consolidato nazionale prima del compimento del triennio, con gli effetti previsti dall'art. 124 del TUIR.

La normativa secondaria ha previsto specificamente le ipotesi in cui il regime della tassazione di gruppo non si interrompe (cfr. art. 11 del D.M. 1° marzo 2018), differenziandole da quelle nelle quali, invece, lo stesso regime viene meno (cfr. art. 124, comma 5 e art. 126, comma 1, del TUIR e art. 13 del D.M. 1° marzo 2018).

Nel caso rappresentato dall'interpellante, la società ALFA ha esercitato l'opzione per il consolidato nazionale in qualità di consolidante, ai sensi dall'articolo 117, comma 2, del TUIR. A tal fine la sua stabile organizzazione in Italia, ALFA SO, ha assunto naturalmente il ruolo di consolidante.

A seguito della prospettata incorporazione da parte di ALFA della sua controllata, BETA, si verificherà un effetto aggregativo anche con riferimento alle stabili esistenti in Italia per cui tutte le attività, le passività e rapporti giuridici pendenti inclusi nel perimetro di BETA SO confluiranno in capo alla stabile organizzazione italiana di ALFA.

Come correttamente individuato dall'interpellante, la fusione di una società esterna al consolidato nella consolidante si colloca nell'ambito delle operazioni disciplinate dall'art. 11, comma 3, del decreto ministeriale attuativo del 1° marzo 2018, il quale stabilisce che *"la fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato non interrompe la tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'art. 117 del testo unico"*.

Inoltre, come chiarito dalla scrivente nella risoluzione 103 del 2008, *"...la fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato ... da parte della stessa società"*

(o ente) consolidante, non rappresenta un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata, sempre che permangano i requisiti di cui all'art. 117 del tuir."

Ciò posto, l'interpellante chiede che venga confermata l'applicabilità dell'articolo 11, comma 3 del citato decreto ministeriale anche al caso, come quello in esame, di una fusione estera di due società residenti nel medesimo Stato estero.

Per confermare l'applicabilità del citato articolo 11, comma 3 al caso in esame è necessario verificare se la Fusione, che si configura quale "fusione nazionale estera" in quanto conclusa tra due società residenti nello stesso Stato estero, sia assimilabile ad una fusione nazionale.

Al riguardo, si osserva che la prospettata Fusione non rientra nell'ambito di applicazione della disciplina comunitaria recata dalla direttiva 2009/133/CE del Consiglio UE (c.d. direttiva fusioni-scissioni): quest'ultima, infatti, è applicabile ad operazioni di ristrutturazione aziendale realizzate tra società appartenenti a Stati membri diversi dell'Unione europea, mentre nel caso in esame entrambe le società partecipanti all'operazione di fusione (ALFA e BETA) sono residenti ai fini fiscali nello stesso Stato... (cfr. risoluzione del 12 febbraio 2008, n. 42/E).

Come chiarito con risoluzione 3 dicembre 2008, n. 470/E, tale circostanza, tuttavia, non preclude in linea di principio che all'operazione prospettata possa applicarsi il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 172 del TUIR. La disciplina nazionale in materia di fusioni, nel prevedere un regime di neutralità fiscale con riguardo ai beni delle società incorporate o fuse, non discrimina in merito alla residenza delle società coinvolte. Dispone in via generale che *"la fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate,*

comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento" (cfr. art. 172, comma 1, del TUIR).

Più precisamente, secondo il citato documento di prassi, il regime di neutralità fiscale può ritenersi applicabile anche nel caso in cui l'operazione non sia disciplinata dalla direttiva UE fusioni-scissioni (nel qual caso troverebbero applicazione le disposizioni contenute negli articoli da 178 a 181 del TUIR) e siano contemporaneamente rispettate le seguenti condizioni:

- l'operazione si qualifichi come fusione ai sensi della legislazione civilistica italiana;
- i soggetti coinvolti abbiano una forma giuridica omologa a quella prevista per le società di diritto italiano;
- l'operazione produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno un soggetto coinvolto.

Nel caso in esame, l'istante afferma che l'aggregazione aziendale tra ALFA e BETA, regolata dall'articolo ... del Codice ..., produrrà il trasferimento delle attività, passività e rapporti giuridici pendenti dall'incorporanda all'incorporante e lo scioglimento della prima senza liquidazione.

Inoltre, le società partecipanti alla Fusione sono costituite nella forma di ..., forma giuridica assimilabile alle società per azioni regolate dal codice civile.

Ciò posto, considerati gli effetti che l'incorporazione produrrà in capo ai soggetti partecipanti (la fusione comporta lo scioglimento senza liquidazione della società incorporata e la trasmissione universale del suo patrimonio all'incorporante) si ritiene che l'operazione sia qualificabile come fusione secondo la definizione recata dall'articolo

2501 e seguenti del codice civile italiano. Pertanto può ritenersi rispettata la prima delle condizioni indicate nella Risoluzione n. 470/E del 2008, riguardante gli aspetti civilistici dell'operazione straordinaria.

Nell'istanza viene precisato, inoltre, che ALFA e BETA rivestono una forma giuridica omologa a quelle previste per le società di diritto italiano (seconda condizione).

Con riferimento al terzo requisito richiamato nel citato documento di prassi, si osserva che l'operazione produce i suoi effetti in Italia sulla posizione fiscale delle stabili organizzazioni di ALFA e BETA: a seguito della Fusione, come riportato dalla società istante, infatti, tutte le attività e passività incluse nel perimetro di BETA SO verranno integralmente trasferite in continuità dei relativi valori fiscali in favore di ALFA SO. Infatti, il soggetto incorporante dispone già nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione e, pertanto, le attività e le passività della stabile organizzazione della società incorporata saranno attribuite alla stabile organizzazione già esistente di ALFA.

Considerata, dunque, la sovrapponibilità della Fusione in esame alla fusione per incorporazione disciplinata dal codice civile italiano, può ritenersi applicabile al caso di specie la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3, del Decreto attuativo e, pertanto, si ritiene che l'operazione prospettata rientri tra quelle che non interrompono il regime di Consolidato, qualora permangano i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR.

A tal fine rileva la circostanza che, come riportato dalla società istante, a seguito dell'operazione straordinaria non verrà meno la sussistenza in capo a ALFA delle condizioni previste dall'articolo 117 e 120 del TUIR per l'adesione al consolidato fiscale tramite la propria stabile organizzazione in Italia (ALFA SO) in qualità di consolidante, ovvero, (i) la residenza in un Paese con il quale è in vigore un accordo per evitare

la doppia imposizione, (ii) l'esercizio nel territorio dello Stato di un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione, (iii) il controllo rilevante che ALFA vanta nei confronti delle società italiane controllate e delle società non residenti del Gruppo ALFA aventi stabili organizzazioni italiane aderenti al consolidato fiscale.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si ribadisce, in particolare, 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 l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati dall'istante si inseriscano in un più ampio disegno abusivo, pertanto, censurabile.

**firma su delega del Direttore Centrale
Delega n. 7517 del 17 luglio 2023
IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**