

Gruppi europei e consolidato tra sorelle: la designazione e il periodo transitorio

di Sandro Maria Galardo (*)

Le disposizioni contenute nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015 danno attuazione all'art. 6 del Decreto per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147), che ha ampliato la possibilità di esercitare l'opzione per il regime del consolidato anche ai gruppi controllati da società estere europee prive di una stabile organizzazione in Italia. In particolare, il soggetto non residente può designare una delle società controllate "sorelle" a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere la qualità di consolidante. Le stabili organizzazioni di società europee, inoltre, possono aderire alla *fiscal unit* in qualità di consolidate. Ulteriore modifica, infine, attiene all'eliminazione dell'obbligo di inserire nel patrimonio delle stabili organizzazioni consolidanti le partecipazioni da includere nella tassazione di gruppo.

Il Provvedimento è emanato in applicazione del comma 4 del richiamato art. 6 e, oltre a stabilire i contenuti e le modalità per la designazione della società controllata mediante apposito Modello, disciplina l'applicazione delle nuove disposizioni ai regimi di tassazione di gruppo già in corso alla data di entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 147/2015, fornendo indicazioni anche per l'applicazione della disciplina a regime.

1. Premessa

L'art. 117 del T.U.I.R., sulla base delle modifiche introdotte dall'art. 6 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (1) (nel seguito "Decreto internazionalizzazione"), ammette all'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale anche le **società "sorelle"** controllate da soggetti residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea (UE) ovvero Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, senza prescrivere alla controllante europea la presenza nel territorio dello Stato di una propria stabile organizzazione.

In tal modo, la normativa interna si è adeguata ai principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di libertà di stabilimento e uguaglianza tra gli Stati membri, modificando le disposizioni nazionali che non consentivano l'accesso alla tassazione di gruppo a una controllante residente in un altro Paese europeo, in mancanza di una subholding o di una stabile organizzazione (che esercitasse attività di impresa) nel territorio italiano.

Specifiche disposizioni, inoltre, sono state dettate in relazione alla partecipazione di **stabili organizzazioni** al consolidato nazionale.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015 (nel seguito

(*) Dottore Commercialista in Roma, *of counsel* Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners.

(1) Decreto legislativo contenente "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese".

“Provvedimento”), in attuazione del comma 4 del citato art. 6 del D.Lgs. n. 147/2015 (2), ha previsto i contenuti e le modalità per la designazione della società controllata, approvando il relativo Modello da trasmettere per via telematica all’Agenzia delle entrate.

Nel Provvedimento, inoltre, è disciplinata l’applicazione delle nuove disposizioni ai regimi di tassazione di gruppo già in corso al 7 ottobre 2015, data di entrata in vigore del Decreto internazionalizzazione.

2. Le novità introdotte dal Decreto internazionalizzazione

In sede di attuazione della Legge delega n. 23/2014 il legislatore, con il citato D.Lgs. n. 147/2015, è intervenuto sulle disposizioni relative alla tassazione di gruppo, apportando tre modifiche:

- i) introduzione del c.d. consolidato tra sorelle;
- ii) possibilità di adesione di stabili organizzazioni in qualità di consolidate;
- iii) eliminazione dell’obbligo di inserire nel patrimonio delle stabili organizzazioni consolidanti le partecipazioni da includere nella tassazione di gruppo.

La previsione del “**consolidato tra sorelle**” (*sub* i) allinea la disciplina interna ai principi forniti dai giudici europei con la sentenza del 12 giugno 2014 (cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13) in tema di libertà di stabilimento e di divieto di discriminazione, riferiti alla possibilità di adesione ai regimi di entità fiscale unica da parte di gruppi con soggetti residenti in Stati europei diversi da quello in cui si opta per la tassazione consolidata. La sentenza della Corte

di Giustizia (3) attiene nello specifico alle disposizioni che prevedono le condizioni di accesso al regime del consolidato fiscale olandese, ritenendole non compatibili con la libertà di stabilimento in ragione della preclusione alla partecipazione al consolidato nelle ipotesi in cui una controllata di secondo livello sia detenuta per il tramite di una società non residente, senza la presenza di una sede stabile nello Stato membro. Inoltre, la normativa interna dello Stato membro escludeva dalla partecipazione alla *fiscal unit* le società sorelle residenti la cui controllante comune non avesse la sua sede nel medesimo Stato membro e non disponesse di una sede stabile.

Secondo la Corte di Giustizia, tali **preclusioni all’accesso ai regimi di tassazione di gruppo** si presentavano come discriminanti tra i Paesi membri dell’Unione Europea, a detrimento della mobilità delle imprese all’interno della stessa. Nell’ottica di adeguarsi ai principi espressi dalla Corte di Giustizia, il legislatore italiano ha provveduto a eliminare dall’ordinamento fiscale ogni forma discriminatoria in materia, valutando che, mentre la disciplina interna relativa alle controllate di secondo livello fosse coerente con il dettato della Corte (4), non altrettanto poteva dirsi in relazione all’obbligo, ai fini dell’adesione al consolidato, della presenza di una stabile organizzazione che svolgesse attività di impresa in Italia.

Introducendo il consolidato tra sorelle, l’ordinamento italiano ha adottato una misura idonea a consentire l’**esercizio della libertà di stabilimento** e ad armonizzare alla normativa euro-

(2) “Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità per la designazione della controllata di cui al comma 2-bis dell’articolo 117 del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Il medesimo provvedimento disciplina l’applicazione della disposizione di cui al presente articolo alle opzioni per la tassazione di gruppo già in corso alla data di entrata in vigore delle stesse, attenendosi al criterio di consentire, sussistendone i presupposti di legge, l’eventuale inclusione nel regime di tassazione di gruppo delle stabili organizzazioni o delle controllate di soggetti esteri senza interruzione dei consolidati esistenti”.

(3) La sentenza (cause riunite da C-39/13 a C-41/13) reca il seguente dispositivo: “1) Nelle cause C-39/13 e C-41/13, gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società controllante residente può costituire un’entità fiscale unica con una controllata di secondo livello residente qualora la detenga tramite una o più società residenti,

ma non può costituire tale entità qualora detenga detta controllata tramite società non residenti che non dispongono di una sede stabile in detto Stato membro. 2) Nella causa C-40/13, gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un regime di entità fiscale unica viene concesso a una società controllante residente che detiene controllate residenti, ma viene escluso per società sorelle residenti la cui società controllante comune non abbia la sua sede in tale Stato membro e non disponga *ivi* di una sede stabile”.

(4) Le disposizioni relative al consolidato nazionale prevedevano, già precedentemente alle novità del Decreto internazionalizzazione, la possibilità di aderire alla *fiscal unit* nelle ipotesi in cui una controllata di secondo livello sia detenuta per il tramite di società non residenti, anche qualora queste ultime non dispongano di una stabile organizzazione in Italia.

Nel comma 1, lett. b), dell’art. 1 del D.M. 9 giugno 2004, infatti, si precisa che il rapporto di controllo, rilevante per la partecipazione al consolidato, sussiste anche nelle ipotesi in cui sia detenuto attraverso soggetti non aventi i requisiti per l’accesso al regime della tassazione di gruppo.

pea le norme nazionali di accesso al consolidato fiscale.

In particolare, il comma 2-bis dell'art. 117 del T.U.I.R. consente alle "sorelle", sia società residenti in Italia sia stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati dell'area europea (Stati UE e SEE con effettivo scambio di informazioni), di consolidare le proprie basi imponibili, qualora dette sorelle abbiano una "controllante europea" (società residente in Stati UE e SEE con effettivo scambio di informazioni).

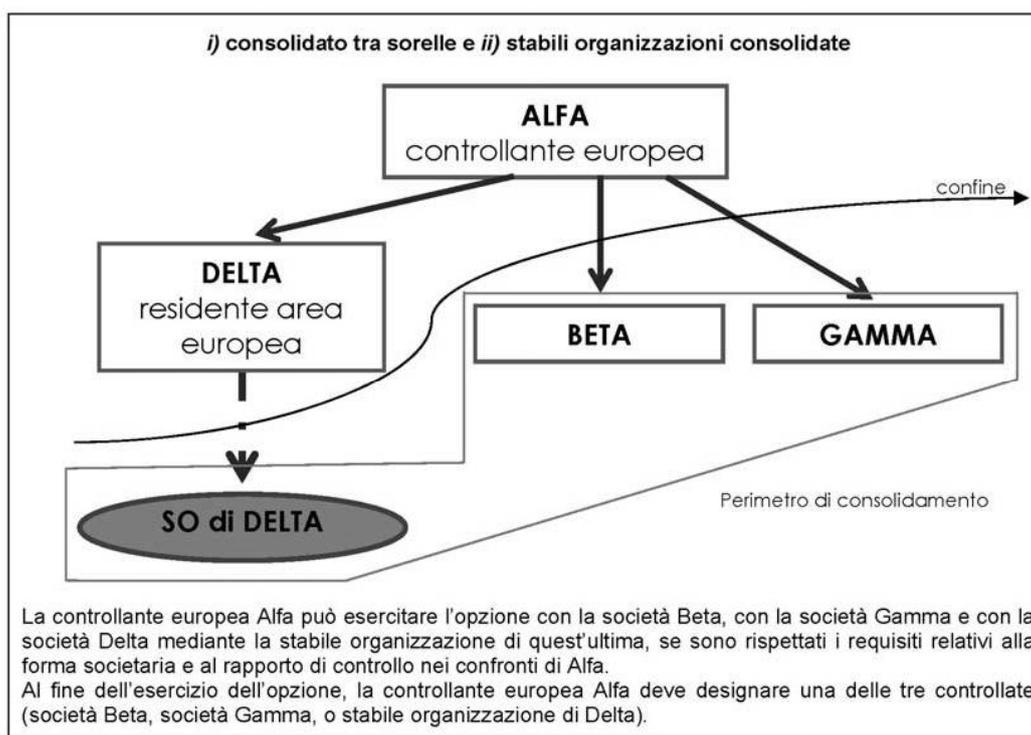
Una controllante europea, quindi, può accedere alla *fiscal unit*, anche in mancanza di una stabile organizzazione in Italia, mediante la **designazione di una delle sorelle controllate** a esercitare l'opzione in qualità di consolidante.

I requisiti del controllo ai fini dell'accesso al consolidato devono sussistere in capo alla controllante europea, anche se quest'ultima non as-

sume la qualifica di consolidante e non partecipa alla tassazione di gruppo.

Ulteriori modifiche alla disciplina del consolidato riguardano le stabili organizzazioni e seguono la *ratio* di prevedere il medesimo trattamento fiscale nei confronti dei soggetti non residenti che investano in attività produttive nel territorio dello Stato, sia che operino mediante la presenza di una stabile organizzazione, sia che costituiscano una società controllata.

Nello specifico, riguardo alla modifica *sub ii*), le **stabili organizzazioni nel territorio dello Stato**, di società residenti in Stati UE o SEE e che rivestono una forma giuridica analoga a quelle di cui al comma 1 dell'art. 120 del T.U.I.R., si configurano come società controllate ai fini dell'accesso al regime del consolidato, secondo quanto disposto dal comma 2-ter dell'art. 117 del T.U.I.R. e sulla base dei requisiti di cui all'art. 120, comma 1-bis, del T.U.I.R. (5).



(5) "1-bis. Si considerano altresì controllate le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, come definite dall'articolo 162, dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo con il

quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che rivestono una forma giuridica analoga a quelle di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma".

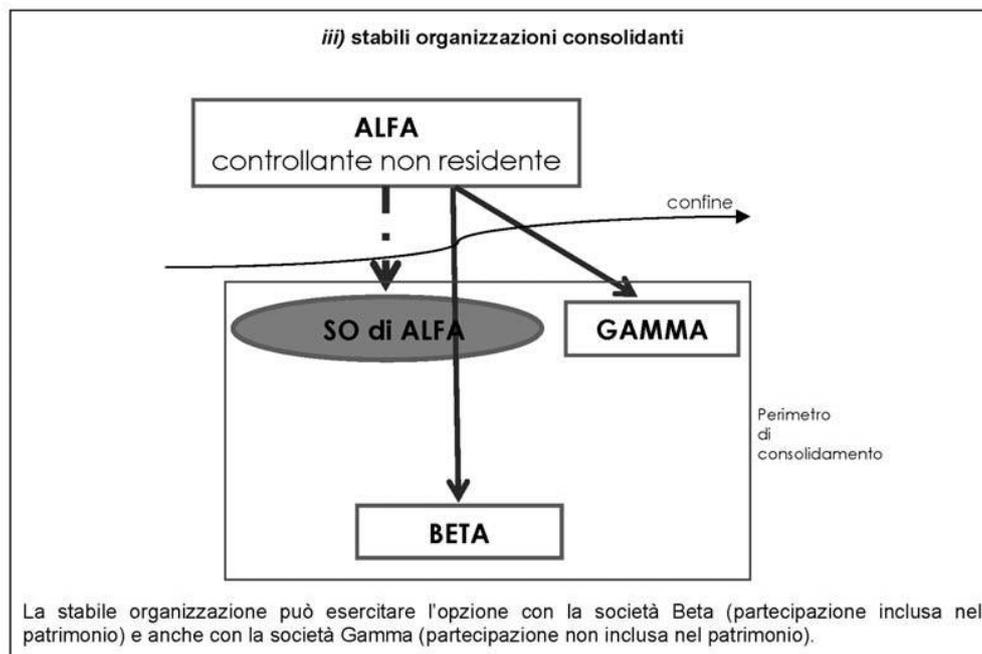
Sempre in tema di stabile organizzazione, l'ulteriore modifica di cui al punto iii) riguarda il regime già in vigore, previsto dal comma 2 dell'art. 117 del T.U.I.R.

Tale regime prevede che una controllante non residente possa optare per la tassazione di gruppo per il tramite della sua stabile organizzazione a determinate condizioni (6).

Con il Decreto internazionalizzazione, è stato previsto che non sia più necessario che le parte-

cipazioni da consolidare siano incluse nel patrimonio della *branch*.

La modifica relativa all'**eliminazione della connessione patrimoniale delle partecipazioni** è finalizzata a evitare un inquinamento del rendiconto della stabile organizzazione non collegato ai propri rischi, funzioni e *asset*.



Tutte le modifiche introdotte dal Decreto internazionalizzazione decorrono dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015, data di entrata in vigore del Decreto stesso.

3. L'adesione al consolidato nazionale della controllante europea: modalità di designazione

Il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015 (nel seguito "Provvedimento") ha dato attuazione al comma 2-*bis* dell'art. 117 del T.U.I.R., che consente alle "sorelle", sia società residenti in Italia sia stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in

Stati dell'area europea (Stati UE e SEE con effettivo scambio di informazioni), di **consolidare le proprie basi imponibili**.

Sulla base delle nuove disposizioni, una controllante europea può accedere alla *fiscal unit*, in assenza sia di una *legal entity* controllata sia di una stabile organizzazione in Italia, designando all'esercizio dell'opzione in qualità di consolidante, una delle sorelle controllate.

I requisiti del controllo, tuttavia, devono sussistere **in capo alla controllante europea**, anche se quest'ultima non assume la qualifica di consolidante.

In particolare, il Provvedimento prevede i contenuti e le modalità per la designazione della so-

(6) Un soggetto non residente può esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo mediante una stabile organizzazione solo se: i) sia residente in uno Stato con il quale è in vigore un accordo contro la doppia imposizione che assicuri un adeguato

scambio di informazioni; ii) eserciti nel territorio dello Stato italiano una attività d'impresa, così come definita nell'art. 55 del T.U.I.R.

cietà controllata e in esso è approvato il relativo Modello che deve essere trasmesso per via telematica all'Agenzia delle entrate.

3.1. La designazione e i suoi effetti

La designazione di una delle sorelle da parte della società controllante europea ha avvio con l'identificazione di quest'ultima nel territorio dello Stato mediante attribuzione del codice fiscale.

Nel Provvedimento è stata ritenuta prodromica alla designazione l'**identificazione in Italia della controllante europea** e quindi un suo inserimento nell'archivio anagrafico, probabilmente al fine di una corretta individuazione del soggetto che invia il Modello di designazione e per facilitare, sempre dal punto di vista dell'identificazione, eventuali attività di riscossione condotte nei confronti di tale soggetto.

Per designare la propria controllata, la controllante europea presenta il **Modello di designazione approvato con il Provvedimento**, che contiene i dati identificativi della controllante designante e della controllata designata.

Il Modello di designazione è **presentato per via telematica** all'Agenzia delle entrate (7). La controllante non residente dà notizia alla controllata designata dell'avvenuta presentazione del Modello che, debitamente sottoscritto dal soggetto incaricato della trasmissione telematica e dalla controllante non residente, deve essere **conservato a cura della controllata designata**. Pertanto, benché la designazione sia posta in essere dal soggetto controllante non residente, con tale ultima previsione si impone che il relativo Modello sia conservato dal soggetto che assume la qualifica di consolidante e che risiede in Italia, presumibilmente per facilitare il controllo dei requisiti soggettivi di accesso al consolidato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

È con la presentazione del Modello di designazione che la controllante estera assume, in via sussidiaria, le responsabilità previste dall'art. 127 del T.U.I.R. per le società o enti controllanti.

L'assunzione della responsabilità sussidiaria da parte della controllante europea è un adempimento previsto a pena di inefficacia dell'opzione per il "consolidato tra sorelle" (8).

In tale ambito, infatti, è necessario ricordare che la società designata assume solo dal punto

di vista procedurale la qualifica di consolidante, mentre dal punto di vista sostanziale è una società controllata. Pertanto, l'assunzione di responsabilità sussidiaria da parte della controllante non residente è finalizzata a garantire la tutela della pretesa erariale in modo analogo all'ipotesi in cui il soggetto controllante sia residente in Italia.

Il Modello di designazione deve precedere l'esercizio dell'opzione per la *fiscal unit* da parte della società designata la quale, senza una previa designazione, non è legittimata all'adesione alla tassazione di gruppo in qualità di consolidante. Per tale motivo, il Provvedimento prevede che il Modello finalizzato alla designazione possa essere presentato dalla controllante europea **dall'inizio del periodo d'imposta** per il quale la controllata designata esercita l'opzione per il consolidato e **fino all'esercizio dell'opzione stessa**, da eseguirsi nei termini.

Particolarmente rilevante è la previsione, contenuta nel Provvedimento, relativa alla circostanza secondo cui la **designazione mantiene la propria validità anche nelle ipotesi di rinnovo** dell'opzione per la tassazione di gruppo. Di conseguenza, il soggetto designato potrà, al termine del triennio di efficacia dell'opzione per il consolidato, procedere con il rinnovo della stessa, senza che sia necessario che venga ribadita la designazione.

La controllante non residente può designare una sola controllata: si tratta di un chiarimento offerto dal Provvedimento, che sarebbe stato desumibile anche sulla base dei principi generali. L'art. 119 del T.U.I.R., infatti, dispone che l'opzione per il consolidato può essere esercitata da ciascuna entità legale solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata. Pertanto, la controllante europea può dar vita a un solo consolidato, designando un'unica controllata a esercitare l'opzione.

La controllata designata non può consolidare società da cui sia essa stessa controllata, al fine di garantire che la consolidante sia comunque la società residente di più alto livello nella catena del controllo. In merito, il Provvedimento specifica che si tratta del controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c. e con i requisiti di cui all'art. 120 del T.U.I.R.

(7) Il Modello è presentato per via telematica direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline in relazione ai requisiti posseduti per la presentazione delle dichiarazioni di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell'art. 3 del predetto Decreto.

(8) "... c) l'efficacia dell'opzione è subordinata alla condizione che il soggetto controllante non residente designi la controllata residente assumendo, in via sussidiaria, le responsabilità previste dall'articolo 127 per le società o enti controllanti ..." (art. 117, comma 2-bis, del T.U.I.R.).

3.2. L'attribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione del consolidato tra sorelle

Una disposizione specifica è dettata, dal comma 2-bis, lett. d), dell'art. 117 del T.U.I.R., per le ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione: le perdite fiscali residue risultanti dalla dichiarazione della *fiscal unit* sono attribuite **esclusivamente alle controllate** che le hanno prodotte, secondo i criteri previsti all'atto dell'opzione dai soggetti interessati.

Tale previsione si discosta da quella generale che in tali ipotesi prevede, salvo diversa opzione, il permanere delle perdite risultanti dalla dichiarazione del consolidato nell'esclusiva disponibilità della consolidante, ai sensi del comma 4 dell'art. 124 del T.U.I.R.

In merito, il Provvedimento precisa che, qualora all'atto dell'opzione non venga espresso il criterio di attribuzione delle perdite fiscali, le stesse sono attribuite **proporzionalmente alle controllate** che le hanno prodotte.

3.3. La sostituzione della designata

Riveste carattere di peculiarità la previsione normativa della "sostituzione" della designata nelle ipotesi in cui cessi il requisito del controllo nei confronti di quest'ultima prima del compimento del triennio. In tali circostanze, il **consolidato non si interrompe**, purché il soggetto non residente designi, tra le controllate che hanno esercitato l'opzione per la medesima *fiscal unit*, un'altra sorella entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento che ha comportato la perdita del requisito del controllo nei confronti della controllata designata (punto n. 5.2. del Provvedimento).

Il Provvedimento precisa che in tali ipotesi la nuova designazione ha efficacia dal **verificarsi dell'evento**, pertanto gli effetti retroagiscono al momento il cui vi è stata la perdita del requisito del controllo.

Non è chiaro, invece, se possa essere modificata la designata per motivi diversi dalla perdita del requisito del controllo senza che si interrompa il consolidato.

La nuova controllata designata, con l'esercizio dell'opzione, assume le responsabilità previste per le società o enti controllanti di cui all'art. 127 del T.U.I.R., sia per i periodi di imposta in cui rivestirà la qualifica di consolidante, sia in relazione ai precedenti periodi di validità della

tassazione di gruppo, in solido con la precedente controllata designata.

4. Periodo transitorio: designazione e opzione per il consolidato tra sorelle e prosecuzione delle opzioni in corso

Particolari modalità e termini sono previsti per l'esercizio dell'opzione per il consolidato in relazione al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 147/2015 (7 ottobre 2015), in quanto in tale data potrebbero essere **trascorsi i termini ordinari di presentazione** della dichiarazione e quindi per l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo.

Per tali ipotesi, il Provvedimento dispone che qualora la dichiarazione del periodo d'imposta precedente debba essere presentata con scadenze entro il 31 marzo 2016, l'opzione è esercitata utilizzando l'apposito Modello disponibile nel sito dell'Agenzia delle entrate, non essendo possibile utilizzare il quadro OP della dichiarazione dei redditi.

In questi casi, è previsto il termine del **31 marzo 2016** per la presentazione del Modello di designazione e del Modello di comunicazione dell'esercizio dell'opzione per la *fiscal unit*.

In relazione alle opzioni già in corso alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, il Provvedimento disciplina le modalità di applicazione delle stesse, attenendosi al criterio, normativamente previsto, di consentire, sussistendone i presupposti di legge, l'eventuale inclusione nel regime di tassazione di gruppo delle stabili organizzazioni o delle controllate di soggetti non residenti **senza interruzione dei consolidati esistenti**.

Il Provvedimento, seguendo la suddetta *ratio* della prosecuzione del consolidato prevista per il periodo transitorio, dispone che qualora la consolidante di una *fiscal unit* preesistente sia designata ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi del comma 2-bis, per il consolidato preesistente non si producono gli effetti di cui all'art. 124 del T.U.I.R. Dunque, in tale ipotesi il consolidato prosegue senza soluzione di continuità.

Tale disposizione, secondo quanto testualmente indicato nel punto n. 7.1. del Provvedimento, è riferita al solo periodo transitorio, pertanto, a regime in questi casi il consolidato si interromperà (9).

(9) "7.1. Nel caso in cui la consolidante del consolidato in vigenza di opzione sia designata, per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ad esercitare l'opzione per la tassazione

di gruppo ai sensi del comma 2-bis, in relazione al consolidato preesistente non si producono gli effetti di cui all'articolo 124 del T.U.I.R."

Nell'ipotesi in cui una consolidante opti per la *fiscal unit* in qualità di consolidata unitamente a una diversa società designata, la tassazione di gruppo preesistente si interrompe. Il Provvedimento precisa che in tale ipotesi la disposizione opera anche in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Effetti diversi si producono, invece, nel caso in cui, insieme alla consolidante, esercitino l'opzione con la società designata anche tutte le altre società aderenti alla preesistente tassazione di gruppo in qualità di controllate per le quali sussistano tutti i requisiti di cui al comma 2-*bis*

dell'art. 117 del T.U.I.R. In tali casi, è previsto che, in relazione al consolidato preesistente, non si producono gli effetti di cui all'art. 124, commi 1, 2 e 3 del T.U.I.R., mentre alle perdite fiscali di cui al comma 4 dell'art. 124 del T.U.I.R. si applicano in ogni caso le disposizioni previste dall'art. 118, comma 2, del T.U.I.R. Pertanto, qualora la società designata porti con sé tutte le società già appartenenti al consolidato, compresa la *ex* consolidante, che assume nella nuova *fiscal unit* la qualità di consolidata, la tassazione di gruppo prosegue, ma le **perdite** rispetto al nuovo consolidato **si qualificano come pregresse**.