

Risposta n. 140/2022

OGGETTO: articolo 11, comma 4, del decreto ministeriale 1° marzo 2018 - Modifica della compagine sociale

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

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (di seguito, anche "società istante"), alla data del 25 settembre 2019, deteneva (e tuttora detiene) l'intero capitale sociale della società BETA S.p.A. che, a sua volta, aveva (e tuttora ha) il controllo totalitario della GAMMA S.p.A. - Unipersonale.

La società istante, in qualità di consolidante, e le società controllate, in qualità di consolidate, aderiscono al regime della tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e seguenti del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR").

In data XX XXX 2019, sono state poste in essere due operazioni di scissione parziale proporzionale.

Con la prima scissione, che ha riguardato la società GAMMA S.p.A. - Unipersonale, parte del patrimonio di questa è confluito in una società di nuova costituzione, la DELTA S.r.l., le cui quote sono state interamente sottoscritte dalla

società BETA S.p.A..

Gli elementi patrimoniali oggetto di scissione sono costituiti da un terreno fabbricabile del valore contabile di Euro X.XXX.XXX e da un terreno agricolo del valore contabile di Euro XX.XXX, per un totale di Euro X.XXX.XXX.

Ai fini della scissione, la società scissa ha decurtato dal proprio patrimonio netto riserve disponibili per Euro X.XXX.XXX, che la società beneficiaria ha allocato per Euro XX.XXX a capitale sociale e per Euro X.XXX.XXX a riserve disponibili.

Dopo questa prima scissione, in pari data, vi è stata la scissione parziale proporzionale della società BETA S.p.A. per effetto della quale parte del patrimonio di quest'ultima società è confluito in una società di nuova costituzione, "EPSILON S.p.A.", le cui quote sono state interamente sottoscritte dalla società istante.

Gli elementi patrimoniali oggetto di scissione sono costituiti da terreni e fabbricati del valore contabile di Euro X.XXX.XXX e dalla partecipazione nella società DELTA S.r.l. del valore di Euro X.XXX.XXX, per un totale di Euro X.XXX.XXX.

Ai fini della scissione, la società scissa ha decurtato dal proprio patrimonio netto riserve disponibili per Euro X.XXX.XXX, che la società beneficiaria ha allocato per Euro XX.XXX a capitale sociale e per Euro X.XXX.XXX a riserve disponibili.

Lo scopo delle predette operazioni di scissione è stato quello di separare il compendio immobiliare non strategico dal comparto industriale ed operativo.

Tanto premesso, la società istante chiede se la fattispecie concreta sopra descritta integri o meno il caso della "*modifica della compagine sociale*" che causa l'interruzione della tassazione consolidata, considerato in particolare che, per effetto della seconda operazione di scissione, la società DELTA S.r.l., inizialmente detenuta al 100 per cento dalla società BETA S.p.A., è divenuta di proprietà al 100 per cento della società EPSILON S.p.A..

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società istante le operazioni sopra descritte non integrano la fattispecie della "*modifica della compagine sociale*" che, come si desume dall'articolo 11, comma 4, del decreto ministeriale 1° marzo 2018, causa l'interruzione della tassazione di gruppo.

In primo luogo, infatti, anche dopo le due operazioni di scissione, è soddisfatto il requisito del controllo di cui all'articolo 117, comma 1, del TUIR, sia nei confronti delle società preesistenti sia nei confronti delle società di nuova costituzione. Ed infatti, ALFA S.p.A. detiene il controllo di tutte le società fin qui citate.

In secondo luogo, di fatto, la compagine sociale non cambia, in quanto la società consolidante ALFA S.p.A., che prima delle operazioni di scissione deteneva il controllo (diretto o indiretto) al 100% di tutte le società sottostanti, anche dopo le operazioni di scissione, continua a detenere il controllo (diretto o indiretto) di tutte le società sottostanti nella misura del 100%.

La compagine societaria, pertanto, sia prima che dopo le operazioni descritte, è la medesima per tutte le società fin qui citate.

In terzo luogo, nessun imponibile è sottratto e nessun imponibile è aggiunto al perimetro del consolidamento.

La tesi interpretativa della società istante trova conferma anche nella risoluzione n. 65/E del 2007 che ha chiarito il concetto di "*compagine sociale*", il quale va inteso "non con riferimento alle due società interessate dall'operazione (scissa e beneficiaria), bensì in riferimento all'intera "area" di consolidamento fiscale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva, in via preliminare, che il parere espresso dalla scrivente riguarda esclusivamente l'interpretazione dell'articolo 11 del decreto ministeriale 1° marzo 2018, senza che ciò implichi o presupponga un giudizio sull'eventuale abusività della

complessiva operazione di riorganizzazione posta in essere.

Il decreto ministeriale 9 giugno 2004 è stato sostituito dal decreto ministeriale 1° marzo 2018 ("decreto attuativo"), emanato in conseguenza delle innovazioni di cui all'articolo 7-*quater*, comma 27, lettere c), d) ed e), del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

Ai fini che qui interessano, in ipotesi di operazioni straordinarie, l'articolo 11, commi 4 e 6, e l'articolo 13, comma 1, del decreto attuativo, risultano confermativi di quanto già previsto dal previgente decreto ministeriale 9 giugno 2004.

In particolare, il richiamato articolo 11, comma 4 prevede che *"la scissione totale o parziale di consolidata che non comporti modifica della compagine sociale non muta gli effetti derivanti dall'opzione alla tassazione di gruppo, fermo restando i requisiti richiesti di cui all'articolo 117, comma 1, del testo unico; in tal caso, le società beneficiarie che si costituiscono per effetto della scissione si considerano partecipanti alla tassazione di gruppo per un periodo pari a quello residuo della società scissa, ancorché non esercitino l'opzione di cui all'articolo 117, comma 1, del testo unico"*.

L'articolo 13, comma 2, del decreto attuativo subordina la continuazione della tassazione di gruppo alla risposta favorevole ad apposita istanza di interpello c.d. "probatorio" presentata dalla società che effettua l'operazione, fatta eccezione per i casi previsti dall'articolo 11 e dal comma 1 del medesimo articolo 13.

Dalla lettura congiunta delle predette norme deriva che, al ricorrere della fattispecie contemplata dal comma 4 dell'articolo 11 vi è continuazione del consolidato in essere a prescindere dalla presentazione di un'istanza di interpello probatorio.

Nel caso di specie, vengono descritte due operazioni di scissione parziale e proporzionale: la scissione della consolidata GAMMA S.p.A. - Unipersonale a favore della neocostituita DELTA S.r.l. e la scissione della consolidata BETA S.p.A. a favore della neocostituita EPSILON S.p.A..

A parere della scrivente, le operazioni straordinarie appena descritte sono

riconducibili alla fattispecie di cui al comma 4 del menzionato articolo 11 del decreto attuativo, poiché, avvenendo le scissioni a favore di società neocostituite totalmente controllate (direttamente e indirettamente) dalla società ALFA S.p.A. -, che è consolidante e controllante totalitaria delle due società scisse - non si verifica alcuna modifica della compagine sociale.

Né depone in senso contrario la circostanza che, a seguito della seconda scissione, la società beneficiaria DELTA S.r.l., inizialmente partecipata al 100% dalla società BETA S.p.A., sia divenuta di proprietà al 100% della società neocostituita EPSILON S.p.A..

Al riguardo, la risoluzione n. 65/E del 2007 ha precisato che l'espressione "*compagine sociale*" deve essere intesa "non con riferimento alle due società interessate dall'operazione (scissa e beneficiaria), bensì in riferimento all'intera "area" di consolidamento fiscale".

Nel caso *de quo*, non è intervenuta alcuna modifica sostanziale in relazione alle condizioni richieste dall'articolo 117, comma 1, del TUIR per l'applicazione della tassazione di gruppo.

Infatti, la società istante ALFA S.p.A, che prima delle operazioni di scissione descritte deteneva il controllo totalitario (diretto o indiretto) delle sottostanti società consolidate, anche dopo le operazioni straordinarie continua a detenere il controllo (diretto o indiretto) di tutte le società sottostanti nella misura del 100%.

D'altra parte, sempre per effetto delle suddette operazioni di scissione, nessun imponibile viene sottratto o inserito nell'area di consolidamento fiscale in quanto le operazioni stesse riguardano società già incluse in detto perimetro per il quale è stata già esercitata l'opzione originaria.

Alla luce di quanto sopra, dal momento che le operazioni di riorganizzazione descritte dalla società istante sono riconducibili alla fattispecie di cui all'articolo 11, comma 4, del decreto ministeriale 1° marzo 2018, si ritiene che il consolidato fiscale facente capo a ALFA S.p.A. possa continuare senza la necessità della preventiva

presentazione di un'istanza di interpello. probatorio di cui agli articoli 124, comma 5, del TUIR e 13, comma 2, del decreto attuativo.

Le società beneficiarie costituite per effetto delle suddette operazioni di scissione si considerano partecipanti alla tassazione di gruppo per un periodo pari a quello residuo delle società scisse, ancorché non esercitino l'opzione di cui all'articolo 117, comma 1, TUIR.

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

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)