

Risposta n. 596/2022

OGGETTO: Consolidato tra sorelle . Interruzione dei consolidati verticali preesistenti a seguito dell'opzione da parte delle consolidanti per il consolidato orizzontale – Articolo 13, commi 4 e 5, del decreto ministeriale 1° marzo 2018

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

QUESITO

Alfa S.p.A. è una società residente fiscalmente in Italia che opera nella produzione, acquisto e vendita dell'energia elettrica. In particolare, la società istante gestisce direttamente e attraverso le sue controllate una capacità di generazione totale di ... MW attraverso ... centrali a gas e ... a carbone in Italia, che la rendono uno degli operatori più rilevanti nella produzione di energia elettrica nel Paese.

Alfa S.p.A. appartiene al Gruppo Alfa, gruppo energetico leader nell'Europa centrale che possiede e gestisce attività in ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e

Per quanto riguarda in particolare l'Italia, il Gruppo Alfa, attraverso la società Alfa Europe, controlla:

-Alfa S.p.A. e le sue partecipate ..., ..., ..., ..., Beta S.p.A. e ...;

-Alfa Italia S.r.l., che è la holding italiana delle entità che gestiscono centrali elettriche a biomassa con una capacità di generazione totale di ... MW, ovvero ..., ... e

Come precedentemente descritto, il Gruppo Alfa è presente in Italia attraverso sostanzialmente due sottogruppi, uno facente capo alla società Alfa S.p.A. e operante nella *old generation*, ovvero la produzione di energia elettrica da gas e carbone, e uno facente capo alla società Alfa Italia S.r.l. e operante nella produzione di energia elettrica da biomasse.

Attualmente, le due sub-holding hanno optato, insieme a parte delle società controllate precedentemente menzionate, per due distinti regimi di consolidamento fiscale nazionale "verticale" o "ordinario", secondo quanto previsto dagli articoli 117 e seguenti del TUIR, essendo verificati tutti i requisiti richiesti dalla norma per l'esercizio dell'opzione. Al riguardo, la società istante fa presente che Beta S.p.A. è entrata a far parte del consolidato "verticale" di Alfa S.p.A. a decorrere dal periodo di imposta 2022.

In sintesi:

- aderiscono al consolidato fiscale facente capo alla società Alfa S.p.A. le seguenti società: ..., ..., ..., ... e Beta S.p.A.;

- aderiscono al consolidato fiscale facente capo a Alfa Italia S.r.l. le seguenti società: ..., ... e

Tutto ciò premesso, Alfa Europe sta valutando la possibilità di optare per il consolidato fiscale tra sorelle designando, ai sensi dell'articolo 117, comma 2-*bis*, del TUIR, Alfa S.p.A. ad esercitare l'opzione per il consolidato in qualità di controllata designata, a decorrere dal periodo di imposta 01/01/2023-31/12/2023.

Tanto premesso, la società istante chiede di conoscere il parere dell'Agenzia delle Entrate in relazione agli effetti dell'opzione per il consolidato fiscale "orizzontale" da parte delle società italiane del Gruppo Alfa attualmente incluse in due diversi e separati regimi di consolidato fiscale "verticale". Chiede, in particolare, conferma che in caso di opzione congiunta di tutte le società attualmente consolidate da Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l. per un consolidato "orizzontale" guidato da Alfa S.p.A. nel modello Redditi 2023 (relativo al periodo di imposta 2022) presentato da quest'ultima, questo decorra dal 01/01/2023 determinando l'interruzione al 31/12/2022 dei precedenti regimi "verticali".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante richiama innanzitutto i chiarimenti contenuti nella circolare n. 40/E del 26 settembre 2016, nella parte in cui sono descritti gli effetti dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale "orizzontale" da parte di società già coinvolte in preesistenti consolidati.

Sulla base di questi ultimi ritiene, in particolare, che, previa tempestiva designazione di Alfa S.p.A. da parte di Alfa Europe quale controllata designata, l'esercizio congiunto da parte di tutte le società attualmente incluse nei due consolidati "verticali" facenti capo ad Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l. dell'opzione per il consolidato "orizzontale" facente capo a Alfa S.p.A. con decorrenza 01/01/2023, determini:

- l'interruzione di entrambi i regimi di consolidato fiscale "verticale" in essere, con l'ultimo periodo di imposta di validità dei due separati regimi rappresentato da quello chiuso al 31 dicembre 2022;

- l'obbligazione della controllata designata Alfa S.p.A. di calcolare e versare gli acconti d'imposta relativi all'anno 2023 sulla base del reddito imponibile conseguito nell'anno 2022 da parte di tutte le società incluse nel nuovo consolidato "orizzontale", assumendo che l'interruzione dei preesistenti consolidati "verticali" non comporta gli effetti previsti dall'articolo 124, commi 1, 2 e 3, del TUIR, ovvero l'obbligo di effettuare o integrare gli acconti IRES relativi al primo anno in cui, a causa dell'interruzione, le società fuoriuscite dal gruppo si trovano a dover effettuare i versamenti dell'IRES su base individuale;

- la creazione di un nuovo consolidato di tipo orizzontale facente capo ad Alfa S.p.A. con il primo triennio decorrente dal 01/01/2023;

- che tutti i crediti che saranno nella disponibilità dei due consolidati "verticali" al momento dell'interruzione restino in capo alle due (future ex) consolidanti Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l. e saranno esposti nei rispettivi Modelli Redditi relativi al periodo di imposta 2023.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rammenta che, ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 117 del TUIR, introdotto dall'articolo 6 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. decreto "internazionalizzazione"), *"i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), privi del requisito di cui alla lettera b) del comma 2, 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 previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), possono designare una società residente nel territorio dello Stato o non residente di cui al comma 2-ter, controllata ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120, ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo congiuntamente con ciascuna società residente o non residente di cui al comma 2-ter, su cui parimenti essi esercitano il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120".

In sostanza, recependo i principi enunciati dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 12 giugno 2014 (cause nn. C-39/13, C-40/13 e C-41/13), il legislatore ha esteso la possibilità di esercitare l'opzione per il regime del consolidato anche alle società "sorelle", residenti in Italia, e alle stabili organizzazioni di società residenti in Stati appartenenti all'Unione europea (UE) ovvero in 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, purché il soggetto non residente controllante designi una delle "sorelle" a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere la qualità di consolidante.

Come si desume dal citato comma 2-*bis* dell'articolo 117 del TUIR, per designare una società residente nel territorio dello Stato ad esercitare l'opzione per il consolidato fiscale, il soggetto non residente, privo di una stabile organizzazione in Italia, deve soddisfare i seguenti requisiti:

1) essere residente in uno Stato appartenente all'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni;

2) rivestire una forma giuridica analoga a quelle previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;

3) avere il controllo "rilevante" della società che intende designare ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120 del TUIR.

Con riferimento al caso oggetto dell'istanza in esame, nel presupposto che ricorrano i predetti requisiti, circostanza che viene qui assunta acriticamente e su cui restano fermi i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria nelle sedi competenti, deve ritenersi che la controllante estera Alfa Europe possa designare la società istante Alfa S.p.A. all'esercizio dell'opzione per il regime della tassazione di gruppo, a decorrere dal periodo di imposta 2023, insieme alle società che attualmente partecipano ai consolidati "verticali" che fanno capo rispettivamente alle società Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l..

Ciò, naturalmente, a condizione che risulti verificato un ulteriore requisito, ovvero che in capo alla controllante non residente (designante) sussista il controllo "rilevante" nei confronti di tutte le società aderenti al perimetro di consolidamento.

Per quanto concerne le sorti dei consolidati fiscali "verticali" che fanno capo alle società Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l., si rinvia ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 40/E del 26 settembre 2016.

Più precisamente, nel paragrafo 4.1.2 "Disciplina a regime", viene chiarito che nell'ipotesi in cui la consolidante di una fiscal unit preesistente divenga controllata designata, il consolidato fiscale preesistente si interrompe. Tuttavia, qualora tutti i soggetti del precedente perimetro di consolidamento esprimano l'opzione con la controllata designata ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 117 del TUIR, non si producono gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del TUIR. Le eventuali perdite non ancora utilizzate del consolidato preesistente, ai sensi dell'articolo 124, comma 4, del TUIR, sono riattribuite alle società che ad esso partecipavano secondo i criteri manifestati in sede di opzione e, pertanto, si considerano perdite pregresse rispetto al nuovo consolidato tra sorelle, ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR.

Trattasi, a ben vedere proprio della fattispecie che riguarda il consolidato "verticale" facente capo alla società Alfa S.p.A..

Come riportato nell'istanza di interpello, infatti, Alfa S.p.A. verrà designata da Alfa Europe all'esercizio dell'opzione per il consolidato "orizzontale", a decorrere dal periodo di imposta 2023, e a tale consolidato aderiranno tutte le società facenti parte del consolidato "verticale" che si interromperà, senza gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del TUIR, al termine del periodo d'imposta 2022.

Per quanto concerne, invece, le sorti del consolidato "verticale" facente capo alla società Alfa Italia S.r.l., appare utile il riferimento al paragrafo 4.3 della richiamata circolare n. 40/E del 2016.

Il suddetto paragrafo contempla l'ipotesi in cui la consolidante di una fiscal unit preesistente opti per il consolidato ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 117 del TUIR, in qualità di consolidata congiuntamente con una diversa controllata designata, e

contestualmente optino con la medesima controllata designata anche tutte le altre società aderenti alla preesistente tassazione di gruppo in qualità di controllate.

In tale ipotesi, in applicazione del combinato disposto dell'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto ministeriale 1° marzo 2018, il consolidato verticale preesistente si interrompe ma senza gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del TUIR, mentre alle perdite fiscali di cui al comma 4 dell'articolo 124 del TUIR si applicano in ogni caso le disposizioni previste dall'articolo 118, comma 2, del TUIR. Pertanto, le perdite maturate in vigore della precedente opzione si qualificano come pregresse rispetto al nuovo consolidato tra sorelle.

Trattasi proprio della fattispecie che interessa il consolidato "verticale" facente capo alla società Alfa Italia S.r.l..

Come riportato nell'istanza di interpello, infatti, Alfa Italia S.r.l., insieme alle altre società rientranti nel consolidato "verticale" aderirà, in qualità di consolidata, a decorrere dal periodo di imposta 2023, al consolidato orizzontale facente capo alla controllata designata Alfa S.p.A..

Pertanto, il consolidato "verticale" facente capo ad Alfa Italia S.r.l. si interromperà, senza gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del TUIR, al termine del periodo d'imposta 2022.

In conclusione, si concorda con la società istante, motivo per cui a seguito della designazione di Alfa S.p.A. da parte di Alfa Europe quale controllata designata e dell'esercizio congiunto, da parte di tutte le società attualmente incluse nei due consolidati "verticali" di Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l., dell'opzione per il consolidato orizzontale, a decorrere dal periodo d'imposta 2023:

- si interromperanno, al termine del periodo di imposta 2022, entrambi i regimi di consolidato fiscale verticale, attualmente in essere, facenti capo rispettivamente ad Alfa S.p.A. e Alfa Italia S.r.l.;

- l'interruzione dei predetti consolidati verticali avverrà senza gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del TUIR;

-le eccedenze di imposta riportate a nuovo nell'ambito dei predetti consolidati verticali permangono nella esclusiva disponibilità delle (future ex) società consolidanti, come si desume dall'articolo 124, comma 4, del TUIR.

(firmato digitalmente)