

AGENZIA DELLE ENTRATE

Risposte agli interpelli 27 novembre 2018, n.86

Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - agevolazione ACE DL 201/2011.

Agevolazioni - Modalità di applicazione dell'agevolazione Ace - Soggetti esteri esercenti in Italia attività commerciali per mezzo di stabili organizzazioni

QUESITO

La X (di seguito, in breve, "X Italian Branch") ha chiesto, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212, il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito all'interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 1, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, con riferimento alla possibilità di valutare la corretta applicazione del beneficio ACE a favore della medesima stabile organizzazione (di seguito "S.O.").

L'istante X Italian Branch è la S.O. italiana di X Belgium, società di diritto belga, totalmente controllata dalla società di diritto francese X GROUP S.A..

L'istante opera nell'esercizio dell'attività assicurativa e riassicurativa nei rami credito e cauzione.

La branch è stata costituita il 26 settembre "n" e, a seguito dell'incorporazione mediante fusione intracomunitaria della società di diritto italiano X S.P.A. ("X Italia") nella X Belgium, ha acquisito tutti gli assets aziendali di X Italia.

Ciò premesso, sotto il profilo civilistico, la società rileva che la fusione sopra cennata è stata posta in essere in applicazione delle disposizioni di cui alla Direttiva n.

2005/56/CEE del Parlamento Europeo e del Consiglio Europeo del 26 ottobre 2005, relativa alle fusioni transfrontaliere delle società di capitali, come recepita e implementata rispettivamente in Italia (Stato della società incorporata) ed in Belgio (Stato della società incorporante).

L'operazione straordinaria in questione è stata realizzata in regime di "neutralità fiscale" e la medesima "non ha comportato il trasferimento all'estero di alcun bene patrimoniale, materiale o immateriale, per cui non ha dato luogo ad alcun salto d'imposta con riferimento alle attività facenti capo alla società incorporata".

Gli effetti civilistici, contabili e fiscali della fusione sopra descritta decorrono dalle ore 24 del 31 dicembre 2011.

Ciò detto, l'interpellante chiede di sapere se, essendo essa stessa stata costituita nel corso dell'esercizio 2011, sia ragionevole per essa determinare gli incrementi patrimoniali, rilevanti ai fini ACE, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, conformemente a quanto previsto dalla normativa vigente in materia, assumendo come base di partenza un valore - corrispondente al maggiore tra il fondo di dotazione contabile al 31 dicembre 2010 (al netto degli utili di esercizio) e il fondo congruo ai fini fiscali in pari data (tenendo conto dei principi condivisi in ambito internazionale) - nello specifico pari a zero.

Diversamente, l'interpellante evidenzia che nel caso di specie non appare del tutto chiaro se, in virtù dell'applicazione del principio della c.d. "neutralità fiscale" che ha interessato l'operazione straordinaria anzidetta, debba assumersi come base di partenza per la determinazione dell'ACE, il valore del patrimonio netto della società incorporata (i.e. X Italia) alla data del 31 dicembre 2010.

In sintesi, l'istante, dopo aver riportato dei calcoli di quantificazione del fondo di dotazione in applicazione del c.d. capital allocation, chiede chiarimenti in merito alle modalità di determinazione (i.e. corretta quantificazione) del beneficio ACE spettante alla S.O. derivante da un'operazione di fusione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società interpellante ritiene corretto assumere come base di partenza un valore - corrispondente al maggiore tra il fondo di dotazione contabile al 31 dicembre 2010 (al netto degli utili di esercizio) e il fondo congruo ai fini fiscali in pari data, tenendo conto dei principi condivisi in ambito internazionale (nello specifico pari a zero).

In particolare l'istante intende calcolare la somma algebrica tra incrementi e decrementi patrimoniali in misura non superiore a quella necessaria per raggiungere la congruità fiscale del fondo di dotazione, assumendo la stessa rilevanza ACE a decorrere dal periodo di imposta 2012.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che oggetto del presente parere è esclusivamente la modalità di applicazione dell'agevolazione ACE, restando perciò impregiudicato ogni potere dell'amministrazione finanziaria volto a controllare l'esatta quantificazione del fondo di dotazione mediante l'applicazione del metodo del c.d. capital allocation.

Ciò premesso, con riferimento all'agevolazione ACE, si osserva che i soggetti di cui alla lettera d), comma 1, dell'articolo 73 del TUIR, ovvero i soggetti esteri esercenti in Italia attività commerciali per mezzo di stabili organizzazioni, rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione.

Per tali soggetti, le disposizioni contenute nel decreto ministeriale del 14/3/2012 (cd. Decreto ACE) si applicano con riferimento agli incrementi del "fondo di dotazione" della stabile organizzazione rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Peculiarità del caso in esame è la costituzione in Italia di una stabile organizzazione di un soggetto non residente a seguito di una fusione per incorporazione intracomunitaria in regime di neutralità fiscale di una società residente in Italia in data successiva rispetto all'entrata in vigore dell'agevolazione ACE.

Ciò posto in linea generale, si rammenta che la circolare n. 21/E del 2015 e il Decreto ministeriale 3 agosto 2017 chiariscono che la base di partenza su cui commisurare gli eventuali incrementi rilevanti ai fini dell'agevolazione ACE è rappresentata dal maggiore tra il fondo di dotazione contabile al 31.12.2010 (al netto degli utili di esercizio) e il fondo congruo a fini fiscali in pari data.

Il predetto decreto, in particolare, riprendendo quanto già anticipato nella circolare n. 21/E del 2015, definisce cosa deve intendersi per incrementi e decrementi di capitale proprio in relazione alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Al riguardo, nella relazione illustrativa al decreto è stato chiarito che l'ammontare

del fondo di dotazione da prendere come punto di riferimento non è quello indicato nei documenti contabili, ma occorre far riferimento al fondo di dotazione, anche figurativo, congruo ai fini fiscali.

Occorre, pertanto, determinare l'ammontare del fondo congruo fiscale alla data del 31 dicembre 2010 per valutare il livello di capitalizzazione della stabile organizzazione Italiana di un soggetto estero (cd. floor del 2010). Solo quando sarà superato il dato di partenza del 2010 gli incrementi di fondo di dotazione potranno risultare idonei a garantire il relativo rendimento nozionale.

Ciò posto, nel caso in questione, al 31.12.2010 la S.O. non era ancora presente mentre era operativa la società di diritto italiano X Italia dalla cui successiva incorporazione con la casa-madre belga è sorta la stabile organizzazione ubicata in Italia che ne ha ereditato quindi i relativi valori, oltre al patrimonio netto contabile di partenza. In tale situazione, si ritiene perciò corretto prendere come dato contabile di partenza il patrimonio netto al 31/12/2010 della società italiana incorporata H Italia S.P.A.