

LA NOZIONE DI CONTROLLO NELL'AMBITO DEL TUIR



Sandro Maria GALARDO
Dottore Commercialista

Of Counsel Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

Molteplici disposizioni del TUIR fanno riferimento alla nozione di controllo per definirne l'ambito di applicazione. Il legislatore in alcuni casi fa specifico rinvio alla disciplina civilistica per la definizione di controllo di diritto o per individuare il controllo di fatto, mentre in alcune norme detta una propria e distinta definizione di controllo. In linea generale, è prevista la sussistenza del controllo di diritto quale requisito di accesso ad uno specifico regime. Nelle disposizioni invece in cui il legislatore intende contrastare comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie, la sussistenza del controllo sia di diritto sia di fatto ha la funzione di delimitare i confini di applicazione di tali norme.

1

PREMESSA

La nozione di controllo è presupposto di diverse disposizioni del TUIR, in linea generale, con due principali finalità:

- delimitare il perimetro del gruppo di imprese cui si rende applicabile uno specifico regime, in tali ipotesi rileva soltanto la nozione di controllo di diritto;
- individuare i confini di applicabilità di disposizioni *lato sensu* antielusive, si tratta di fattispecie in cui risulta rilevante sia il requisito del controllo di diritto sia del controllo di fatto.

Nell'ambito di tali disposizioni, il legislatore sovente definisce la nozione di controllo attraverso l'espresso richiamo alla definizione civilistica di controllo di diritto o di fatto di cui all'art. 2359 c.c.

Discorso a parte per quanto riguarda la disciplina in tema di prezzi di trasferimento, il

cui requisito del controllo non è individuato mediante un rinvio alle disposizioni civilistiche ma è definito dal decreto ministeriale attuativo che lo individua nel controllo di diritto o mediante la partecipazione agli utili o al capitale superiore al 50% o nel controllo di fatto. In tale ambito, il concetto di influenza dominante è disciplinato in modo analogo a quanto previsto nel Codice civile.

La nozione di controllo adottata dal legislatore con riferimento alla disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC) è data dalla partecipazione agli utili superiore al 50% ed dal rinvio alla definizione di controllo di diritto e di fatto di cui all'art. 2359 c.c.

Alla nozione di controllo prevista dalla disciplina CFC fanno rinvio numerose norme che hanno finalità di contrasto alla localizzazione di redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Alcune disposizioni del TUIR, inoltre, richiamano il concetto di controllo senza fare rinvio alla nozione civilistica e senza fornirne una definizione specifica.

In ulteriori casi, infine, è rilevante la nozione di controllo e di collegamento, ai sensi dell'art. 2359 c.c.

2

NOZIONE DI CONTROLLO DI DIRITTO QUALE REQUISITO DI ACCESSO AD UNO SPECIFICO REGIME

Il c.d. "controllo di diritto", ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c., si configura nei confronti di società "in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria".

Tale norma è richiamata in diverse disposizioni del TUIR nell'ambito delle quali la sussistenza del controllo di diritto è identificata quale requisito di accesso ad uno specifico regime:

- nella disciplina relativa al **consolidato nazionale** di cui agli artt. da 117 a 129 del TUIR è previsto che l'opzione, di natura bilaterale, può essere esercitata dai soggetti fra i quali sussiste il controllo di diritto, con gli ulteriori requisiti previsti;
- nell'ambito dell'istituto del **consolidato mondiale** disciplinato dagli artt. da 130 a 142 del TUIR si dispone che l'opzione, prevista secondo il principio *all in all out*, può essere esercitata dai soggetti fra i quali sussiste il controllo di diritto, con gli ulteriori requisiti previsti;
- l'art. 177 comma 1 del TUIR prevede un regime di neutralità per lo **scambio di partecipazioni nell'ipotesi di permuta** mediante

la quale uno dei soggetti indicati nell'art. 73 comma 1 lett. a) e b) del TUIR¹, acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c., ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b);

- l'art. 177 comma 2 del TUIR prevede un regime di realizzo controllato per lo **scambio di partecipazioni nell'ipotesi di conferimenti in società** mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c., ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo. Deve osservarsi che la predetta disposizione è applicabile, a determinate condizioni², anche qualora la società conferitaria non acquisisca il controllo di diritto di una società né incrementi la percentuale di controllo in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, sulla base del comma 2-bis dell'art. 177 del TUIR introdotto dal DL 30.4.2019 n. 34 (conv. con modificazioni L. 28.6.2019 n. 58);
- l'art. 178 comma 1 lett. e) del TUIR prevede un regime di neutralità per lo **scambio di partecipazioni tra soggetti residenti in Stati diversi dell'Unione Europea** mediante il quale un soggetto acquista o integra una partecipazione di controllo dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c., ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o

1 Lett. a): le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; lett. b): gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

2 Le condizioni previste dal citato co. 2-bis sono le seguenti: a) le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; b) le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente. Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, le percentuali di cui alla lettera a) sopra indicata si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'art. 55, e si determinano, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. Il termine di cui all'art. 87 co. 1 lett. a), è esteso fino al sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite.

di un vincolo statutario, la percentuale di controllo in un altro soggetto. In tutte le ipotesi, quindi, in cui il legislatore ha previsto uno **specifico regime**, legittimando il riconoscimento di un gruppo, è richiesta quale requisito di accesso **la sussistenza del controllo di diritto**, ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) c.c.

3

NOZIONE DI CONTROLLO DI DIRITTO E DI FATTO, CON FINALITÀ LATO SENSU ANTIELUSIVE

La nozione di controllo di diritto e di fatto, ai sensi dell'art. 2359 c.c., è richiamata in diverse disposizioni del TUIR. L'art. 2359 c.c., oltre a disciplinare nel comma 1 n. 1) il controllo di diritto come sopra evidenziato, definisce il c.d. "*controllo di fatto*", sia azionario sia contrattuale: "*sono considerate società controllate: [...] 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa*".

Nell'ambito del TUIR, la sussistenza del controllo sia di diritto e sia di fatto è individuata con finalità *latu sensu* antielusive nelle seguenti fattispecie:

- le disposizioni di contrasto all'**esterove-stizione**, di cui ai commi 5-*bis*, 5-*ter* e 5-*quater* dell'art. 73 del TUIR, introducono una presunzione legale che, selezionando uno dei tre criteri alternativi previsti dal comma 3 del medesimo art. 73 del TUIR (la sede dell'amministrazione), desume la residenza nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, da alcuni elementi, quali il controllo della società e la residenza degli amministratori, senza incidere sui requisiti sostanziali ordinariamente previsti per la verifica dell'effettiva residenza degli enti e delle società. La nozione di controllo sulla base della quale è applicabile la presunzione legale è quella di cui all'art. 2359 c.c.

La finalità delle disposizioni in argomento è quella di contrastare la creazione di un'apparente residenza fiscale in un altro Paese;

- il regime opzionale della **tonnage tax**, di cui agli artt. da 155 a 161 del TUIR, prevede la determinazione del reddito in via forfetaria per alcune imprese marittime. L'opzione deve essere esercitata relativamente a tutte le navi aventi i requisiti indicati dalla norma, gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c.

La finalità della predetta disposizione è quella di evitare che il regime forfetario venga applicato al reddito delle sole imprese controllate che sono in utile e non anche a quelle in perdita;

- l'opzione per il regime del **consolidato mondiale**, di cui agli artt. da 130 a 142 del TUIR, può essere esercitata unicamente da parte della società od ente controllante di grado più elevato soggetto all'imposta sul reddito delle società. A tal fine è previsto che la capogruppo sia una società quotata o sia controllata di diritto esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici, oppure da persone fisiche residenti che non si qualificano a loro volta, tenendo conto delle partecipazioni possedute da loro parti correlate, quali soggetti controllanti ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1) e n. 2) c.c. di altra società o ente commerciale residente o non residente.

La finalità di tale disposizione è quella di impedire l'aggiramento del principio *all in all out*.

In tutte le predette disposizioni del TUIR **la sussistenza del controllo di diritto e di fatto**, ai sensi dell'art. 2359 c.c., **ha la funzione di delimitare i confini di applicazione di norme con finalità di contrasto di comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie**. Il richiamo al solo controllo di diritto, infatti, avrebbe depotenziato tali disposizioni, impedendone l'applicazione, nei casi di sussistenza del controllo (di fatto) sulla base di patti o vincoli.

NOZIONE DI CONTROLLO AI FINI DEL *TRANSFER PRICING* SULLA BASE DI UNA SPECIFICA DISCIPLINA

La disciplina sui prezzi di trasferimento (*transfer pricing*), di cui all'art. 110 comma 7 del TUIR, prevede che i componenti del reddito derivanti da operazioni tra imprese associate sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili.

La disciplina si applica alle operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Il decreto attuativo³ definisce la nozione di controllo come la partecipazione per oltre il 50% nel capitale, nei diritti di voto, o negli utili di un'altra impresa, oppure "*l'influenza dominante sulla gestione di un'altra impresa, sulla base di vincoli azionari o contrattuali*".

Pertanto, per quanto riguarda la disciplina in tema di prezzi di trasferimento, **la nozione di controllo di diritto o mediante la partecipazione agli utili o al capitale superiore al 50% o del controllo di fatto non è individuata mediante un rinvio alla disciplina civilistica**. Deve osservarsi, tuttavia, che il decreto ministeriale disciplina il concetto di influenza dominante in modo analogo a quanto previsto nei commi 2 e 3 dell'art. 2359 c.c.

La finalità delle disposizioni in tema di prezzi di trasferimento è quella di contrastare il trasferimento di utili da un'impresa residente a società non residenti appartenenti al medesimo gruppo. La disciplina dei prezzi di trasferimento, infatti, avendo un'ottica transnazionale, deve tener conto delle migliori pratiche

internazionali e, quindi, delle evoluzioni della disciplina in ambito OCSE.

NOZIONE DI CONTROLLO AI FINI CFC: CONTROLLO DI DIRITTO E DI FATTO E PARTECIPAZIONE AGLI UTILI SUPERIORE AL 50%

La disciplina CFC, di cui all'art. 167 del TUIR, prevede un regime di tassazione per "trasparenza" in capo al socio residente in Italia dei redditi realizzati dalle sue controllate estere domiciliate in Stati con regime fiscale privilegiato, indipendentemente dalla effettiva percezione degli stessi.

La **nozione di controllo** adottata dal legislatore nell'ambito della disciplina CFC, contenuta nel comma 2 dell'art. 167, è quella **di diritto e di fatto di cui all'art. 2359 c.c. o è data dalla partecipazione agli utili superiore al 50%**. La finalità delle disposizioni in tema di CFC è quella di contrastare la localizzazione di redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Anche per questa fattispecie, al fine di garantire l'applicazione delle disposizioni CFC, il legislatore non si è limitato a fare riferimento alla definizione civilistica di controllo ampliandola anche alle ipotesi di preminenza solo con riguardo ai diritti economici scaturiti dalla partecipazione.

NOZIONE DI CONTROLLO MEDIANTE RINVIO ALLA DISCIPLINA CFC

La nozione di controllo prevista per l'applicazione della disciplina CFC, di cui all'art. 167 comma 2 del TUIR, è richiamata in diverse disposizioni del TUIR. Tali norme hanno lo scopo di contrastare la localizzazione di redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato

3 DM Min. Finanze 14.5.2018.

o di effettuare un raccordo con la disciplina CFC. Il richiamo alla nozione di controllo prevista per l'applicazione della disciplina CFC è operato anche in specifiche disposizioni relative alle plusvalenze su partecipazioni relative ad imprese localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Le disposizioni in cui vi è una nozione di controllo mediante rinvio alla disciplina CFC sono le seguenti:

- l'art. 47-*bis* del TUIR fornisce la **definizione di regimi fiscali privilegiati**, prevedendo che non si considerano tali i regimi fiscali degli Stati dell'Unione Europea (UE e SEE) ed effettuando una distinzione tra le partecipazioni di controllo (per cui rileva la tassazione effettiva inferiore alla metà di quella italiana) e le partecipazioni non di controllo (per cui rileva il livello di tassazione nominale inferiore alla metà di quella italiana).

La finalità della disposizione relativa alla definizione di regimi fiscali privilegiati è quella di contrastare la localizzazione di redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato;

- la disciplina relativa alla **tassazione degli utili provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato e alla concessione del relativo credito d'imposta** è prevista negli artt. 47 comma 4 e 89 comma 3 del TUIR. In tali articoli si dispone, rispettivamente ai fini IRPEF e ai fini IRES, che concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato; a tali fini, si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti o di partecipazioni di controllo, ai sensi del comma 2 dell'art. 167 del TUIR.

Per le partecipazioni di controllo, inoltre, qualora sussista la condizione di cui al comma 2 lett. a) dell'art. 47-*bis* del TUIR (*i.e.* il soggetto non residente svolge

un'attività economica effettiva mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali), spetta un credito d'imposta in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione. In tale ipotesi, per i soggetti IRES vi è anche la riduzione del 50% dell'importo che concorre alla formazione del reddito. Anche in questo caso per la definizione di controllo la disposizione rinvia all'art. 167 comma 2 del TUIR.

La finalità delle predette disposizioni è quella di contrastare la localizzazione di redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato e di riconoscere, a determinate condizioni, la spettanza di un credito d'imposta così come avviene nella disciplina CFC all'atto della tassazione per trasparenza;

- la disposizione di cui all'art. 68 comma 4 primo periodo del TUIR stabilisce che concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare le **plusvalenze relative a partecipate residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**, salva la dimostrazione della sussistenza della condizione di cui al comma 2 lett. b) dell'art. 47-*bis* del TUIR (dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato). La condizione deve sussistere, ininterrottamente, sin dal primo periodo di possesso. Il periodo di monitoraggio è ridotto ai cinque periodi d'imposta anteriori qualora vi sia un realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa. Si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo ai sensi del comma 2 dell'art. 167 del TUIR.

Finalità della norma è quella di individuare in modo differente il **periodo di monitoraggio del rispetto della condizione della "congrua tassazione"** per le cessioni extragruppo (cinque periodi d'imposta) rispetto a quelle infragruppo (dall'inizio del periodo di possesso), ritenendo il legislatore che

le cessioni infragruppo possano più facilmente essere oggetto di comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie;

- la disposizione di cui all'art. 87 comma 1 lett. c) del TUIR stabilisce che, ai fini della sussistenza dei **requisiti per la *participation exemption***, tra gli altri, la partecipata deve essere residente o localizzata in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato oppure dimostrare la sussistenza della condizione di cui al comma 2 lett. b) dell'art. 47-*bis* del TUIR (*i.e.* dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato). La condizione deve sussistere, ininterrottamente, sin dal primo periodo di possesso. Il periodo di monitoraggio è ridotto ai cinque periodi d'imposta anteriori qualora vi sia un realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa.

Si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo ai sensi del comma 2 dell'art. 167 del TUIR.

Finalità della norma è quella di individuare in modo differente il **periodo di monitoraggio del rispetto della condizione della "congrua tassazione"** per le cessioni extragruppo (cinque periodi d'imposta) rispetto a quelle infragruppo (dall'inizio del periodo di possesso), ritenendo il legislatore che le cessioni infragruppo possano più facilmente essere oggetto di comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie;

- la disposizione di cui all'art. 87 comma 2 del TUIR stabilisce che, ai fini dell'**esenzione delle plusvalenze su partecipazioni**, il requisito della residenza o localizzazione in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato (di cui all'art. 87 comma 1 lett. c) sopra richiamato) deve sussistere dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione. Il periodo di monitoraggio è ridotto ai cinque periodi d'imposta ante-

riori qualora vi sia un realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa.

Si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo ai sensi del comma 2 dell'art. 167 del TUIR.

La finalità della norma è quella di individuare in modo differente, in caso di cessioni extragruppo (cinque periodi d'imposta), rispetto a quelle infragruppo (dall'inizio del periodo di possesso), il **periodo di monitoraggio del rispetto del requisito della residenza o localizzazione in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato**, ritenendo il legislatore che le cessioni infragruppo possano più facilmente essere oggetto di comportamenti in aggiramento o di strumentalizzazione di disposizioni tributarie;

- gli artt. 68 comma 4 ultimi due periodi e 86 comma 4-*bis* del TUIR disciplinano l'attribuzione di un **credito d'imposta per le plusvalenze su partecipazioni di controllo relative a imprese localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**.

In tali articoli si dispone, rispettivamente ai fini IRPEF e ai fini IRES, che per le plusvalenze realizzate su partecipazioni di controllo in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, che non si qualificano per l'esenzione, per i quali sussiste la condizione di cui al comma 2 lett. a) dell'art. 47-*bis* del TUIR (*i.e.* il soggetto non residente svolge un'attività economica effettiva mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali), spetta un credito d'imposta in ragione delle imposte assolute dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione.

Per la definizione di controllo si rinvia all'art. 167 comma 2 del TUIR.

La finalità delle predette disposizioni è quella di effettuare un raccordo con la disciplina CFC in cui è prevista la spettanza di un credito d'imposta all'atto della tassazione per trasparenza.

CONCETTO DI CONTROLLO SENZA UNA DEFINIZIONE SPECIFICA

Nell'ambito delle disposizioni del TUIR vi sono alcune previsioni che fanno riferimento al concetto di controllo senza fare rinvio alla nozione civilistica e senza fornirne una definizione specifica:

- l'art. 51 comma 2-*bis* del TUIR prevede che non concorra alla formazione del reddito di lavoro dipendente, nei limiti e alle condizioni ivi previsti, l'**assegnazione di azioni alla generalità dei dipendenti** (art. 51 comma 2 lett. g) del TUIR). Tale norma si applica esclusivamente alle azioni emesse dall'impresa con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

La terminologia relativa al controllo usata è analoga a quella prevista ai fini del *transfer pricing*, nel caso in esame, tuttavia, il richiamo al concetto di controllo è previsto ai fini dell'accesso ad uno specifico regime. Finalità della norma è, infatti, quella di definire la tipologia di azioni che possono essere assegnate gratuitamente. Sulla base della *ratio* della disposizione, dunque, ancorché la terminologia sia analoga a quella relativa alla disciplina sui prezzi di trasferimento (ove rileva anche il controllo di fatto), dovrebbe rilevare solo il controllo di diritto;

- l'art. 88 comma 3-*bis* del TUIR prevede l'**irrilevanza fiscale dei contributi "percepiti a titolo di liberalità"** da soggetti sottoposti a procedure concorsuali. La medesima disposizione esclude dal proprio ambito di applicazione i contributi che l'impresa in crisi riceve a titolo di liberalità da società controllate dall'impresa o controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Il richiamo al concetto di controllo è previsto al fine di escludere l'irrilevanza fiscale delle liberalità fra soggetti controllati;

- ai fini della **definizione di stabile organizzazione e delle relative disposizioni anti frammentazione**, la norma di cui all'art. 162 comma 7-*bis* del TUIR prevede che un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

Scopo della norma è quello di contrastare l'elusione dello *status* di stabile organizzazione, facendo rilevare un concetto ampio di controllo;

- al fine di individuare la **presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, l'art. 162 comma 9 del TUIR specifica che il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa, non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Finalità della norma è quella di specificare che non si considera, di per sé, significativa l'appartenenza ad un gruppo ai fini dell'individuazione della presenza di una stabile organizzazione.

**NOZIONE DI CONTROLLO
E DI COLLEGAMENTO
AI SENSI DELL'ART. 2359 C.C.**

L'art. 2359 c.c., oltre a disciplinare nel comma 1 il controllo di diritto e il controllo di fatto, fornisce nel comma 2 la nozione di **collegamento**: *"Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati"*.

La nozione di controllo e di collegamento, ai sensi dell'art. 2359 c.c., è richiamata nelle seguenti disposizioni del TUIR:

- l'art. 101 comma 3 del TUIR prevede l'**indeducibilità delle minusvalenze da valutazione** delle immobilizzazioni finanziarie rappresentate da partecipazioni in

imprese controllate o collegate, iscritte in bilancio a norma dell'art. 2426 n. 4) c.c. e cioè risultanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto. La norma sopra richiamata non formula una definizione di controllo o collegamento, tuttavia, considerato il rinvio effettuato all'art. 2426 c.c. la nozione dovrebbe essere quella contenuta nell'art. 2359 c.c.

La finalità della norma è quella di confermare l'indeducibilità delle minusvalenze da valutazione delle partecipazioni anche qualora si tratti di partecipazioni in imprese controllate o collegate iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie;

- l'art. 175 comma 2 del TUIR prevede un regime di realizzo controllato per i **conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento** ai sensi dell'art. 2359 c.c.

La circostanza che le partecipazioni siano di controllo o di collegamento è prevista quale requisito di accesso allo specifico regime del realizzo controllato.