Il presupposto. La confluenza degli elementi aziendali in una branch italiana determina la neutralità degli effetti fiscali

La stabile organizzazione dribbla il prelievo

Un concetto fondamentale nell'ambito delle operazioni transfrontaliere è legato alla presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e alla circostanza per cui, a seguito delle predette operazioni, gli elementi aziendali non vadano a confluire nella stabile. In tal caso infatti, similmente a quello in cui tali elementi siano successivamente distolti dalla stabile in cui erano confluiti, vi sarà il realizzo al valore normale dei componenti aziendali. Pertanto il discrimen per stabilire la neutralità o meno dell'operazione transfrontaliera è dato dal presupposto che gli elementi aziendali fuoriescano dalla potestà impositiva dello Stato oppure vi permangano in quanto il beneficiario non residente è in possesso di una stabile in Italia che è in grado di accoglierli. Il concetto è attualmente sancito dall'articolo 179 comma 6 del Tuir.

Lo schema di decreto legislativo approvato l'8 agosto in prima lettura dal Consiglio dei ministri in recepimento delle direttive Atad e attualmente al vaglio delle commissioni parlamentari abroga di fatto tale norma, ma la reintroduce in altre disposizioni, cosicché nulla cambia in relazione al principio di fondo.

L'articolo 2 del decreto riformula infatti l'articolo 166 del Tuir in tema di imposizione in uscita (exit tax). La fattispecie di interesse con riferimento alle operazioni cross border è costituita dalla lettera e) relativa a:

- l'incorporazione di un soggetto residente da parte di una società non residente
- la scissione di un soggetto residente a beneficio di una o più società non residenti
- il conferimento di una stabile o di un ramo di essa situati all'estero a favore di un soggetto non residente.

Il successivo comma 3 alla lettera e) stabilisce che la plusvalenza di queste operazioni è data dalla differenza fra il valore di mercato e il costo fiscalmente riconosciuto delle attività e passività che prima dell'operazione erano parte del patrimonio di un soggetto residente e che, a seguito dell'operazione, non vanno a confluire nel patrimonio di una stabile in Italia del soggetto non residente. Ciò evidentemente significa, come ben chiarito dalla stessa relazione illustrativa, che se gli elementi aziendali confluiscono in una stabile in Italia del soggetto non residente la neutralità delle operazioni cross border resta garantita.

Un esempio di operazione transfrontaliera che può comportare la confluenza degli elementi aziendali in una branch italiana e quindi la neutralità dell'operazione è dato dalla fusione per incorporazione di una società italiana in una non residente. La condizione perché si tratti di un'operazione cross border ex articolo 178 comma 1 lettera a) è la presenza di un'incorporata italiana e di un'incorporante residente in uno stato Ue che risponda ai requisiti delle tabelle A e B (si veda l'altro articolo in pagina).

Un'operazione di questo tipo si riscontra di frequente nell'ambito di quei gruppi multinazionali che, per ragioni di semplificazione legale e fiscale, desiderano passare da una struttura di subsidiaries ad una di branch. Sotto il profilo civilistico la fusione transfrontaliera va strutturata in base a quanto prescritto dal Dlgs 108/2008. Dal punto di vista fiscale occorre fare attenzione al fatto che, a seguito dell'incorporazione, il compendio aziendale dell'incorporata italiana vada a confluire in una stabile italiana dell'incorporante residente in altro stato Ue. Verificate tali condizioni, infatti, l'operazione è fiscalmente neutra.

Altro caso può riguardare la fusione di due società residenti in stati UE differenti ciascuna dotata di una propria stabile in Italia. Tali operazioni di fusione con stabili italiane sono disciplinate dall'articolo 178 comma 1 lettera d) e il successivo articolo 179 comma 2 permette di estendere la neutralità fiscale anche alle medesime (risoluzione 161/E/17).

© RIPRODUZIONE RISERVATA