Operazioni transfrontaliere. Gli elementi attivi e passivi devono confluire nel patrimonio di una sede permanente nel territorio dello Stato

Neutralità fiscale se la logica è «riorganizzativa»

Le operazioni transfrontaliere restano neutrali dal punto di vista fiscale anche a seguito dell'adozione della direttiva Atad (Dlgs 142/2018), purché rispondano ad una logica meramente riorganizzativa tale per cui residui in Italia una stabile organizzazione. Vediamone la portata pratica.

Nell'articolo in alto l'analisi ha riguardato i casi alle lettere da a) a d) dell'articolo 166 comma 1 del Tuir. La fattispecie delle operazioni straordinarie transnazionali è invece disciplinata dalla successiva lettera e). Tale previsione riguarda l'applicazione della exit tax ai casi in cui si verifichi una delle seguenti operazioni relative a società residenti nel territorio dello Stato:

- incorporazione da parte di una società fiscalmente non residente
- scissione a favore di una o più beneficiarie non residenti;
- conferimento di una stabile organizzazione o di un ramo di essa situati all'estero a favore di un soggetto fiscalmente residente all'estero.

Viste così, tali operazioni comportano la tassazione venendo meno la potestà impositiva dello Stato italiano. Il passaggio successivo è dato dalla lettera e), comma 3, articolo 166 del Tuir. Infatti nella determinazione della plusvalenza relativa alle operazioni straordinarie da assoggettare a tassazione viene sancita una deroga, nel caso in cui gli elementi attivi e passivi vadano a confluire nel patrimonio di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, appartenente al soggetto non residente beneficiario dell'operazione. La logica di tutto ciò è che se resta una branch in Italia non si verifica sottrazione di materia imponibile e, quindi, non scatta l'exit tax.

L'applicazione pratica di questi principi è meno astratta di quanto si possa pensare. Perché i gruppi multinazionali spesso, per ragioni di flessibilità e semplificazione societaria, prediligono operare attraverso una sede centrale collocata in uno Stato Ue (spesso quello di origine storica del gruppo), che poi si ramifica attraverso una serie di branch in Europa o in tutto il mondo. Se si parte, ad esempio, da una struttura in cui in Italia ci sia una subsidiary (Spa o Srl), la fusione transfrontaliera nella mamma con confluenza di tutti gli elementi in una branch italiana consente di centrare l'obiettivo della semplificazione senza che ciò determini alcun aggravio a livello di exit tax.

La possibilità, va detto, è sempre esistita, essendo stata sempre disciplinata dall'articolo 179, comma 6 del Tuir.

A seguito dell'Atad tale comma è stato abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2019, ma senza che ciò determini alcun cambio di rotta su questo tipo di operazioni, perché la previsione è stata recuperata nel comma 3, articolo 166 riformulato. Peraltro questi concetti sono stati ben ribaditi dalla stessa relazione illustrativa al decreto.

Come visto per gli altri casi di exit tax, vi è un tema relativo alle perdite fiscali del soggetto italiano che si estingue a seguito dell'operazione straordinaria, disciplinato dal comma 6, articolo 166 del Tuir. Il distinguo è dato dalla circostanza in cui rimanga o meno una stabile organizzazione in Italia. Viene infatti previsto che nei casi di fusione, scissione e scissione parziale (articolo 178, comma 1, lettere a, b e b-bis) nelle quali non residui una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, le perdite sono compensate con il reddito dell'ultimo periodo di imposta del soggetto residente e, per la parte eventualmente eccedente, in diminuzione della plusvalenza senza, in ambo i casi, l'applicazione dei limiti dell'80% del reddito al riporto delle perdite. Viceversa, nel caso in cui si realizzino le medesime operazioni ma resti nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, le perdite realizzate fino al perfezionamento dell'operazione sono compensate con il relativo reddito nel limite dell'80% mentre per l'eccedenza, al netto della quota riferibile alla stabile organizzazione all'articolo 181 del Tuir, sono computate in diminuzione della plusvalenza senza il limite dell'80 per cento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA