



I Casi del Think Tank di STS Deloitte

La spettanza del credito ex art. 165
del Tuir in presenza di branch estera
appartenente a consolidato fiscale
estero

La spettanza del credito ex art. 165 del Tuir in presenza di branch estera appartenente a consolidato fiscale estero

Il caso

Una società di capitali residente in Italia (di seguito “la Società”), appartenente ad un gruppo multinazionale, possiede una stabile organizzazione situata in un altro Paese UE (di seguito “la Branch”), la quale partecipa, in qualità di consolidata unitamente ad altre entità del gruppo residenti o stabilite in tale Paese europeo, al regime di consolidato fiscale domestico previsto dalla normativa fiscale locale (di seguito “il Consolidato fiscale”).

La società consolidante determina il reddito imponibile complessivo di gruppo, ai fini dell’imposta societaria estera, in base alla somma algebrica dei redditi e delle perdite fiscali di tutte le entità partecipanti al consolidato. Pertanto, la società consolidante presenta nel suddetto Paese estero, oltre alla propria dichiarazione dei redditi, anche la dichiarazione dei redditi del Consolidato fiscale all’interno della quale sono determinati l’imponibile o la perdita fiscale di gruppo ed è liquidata l’eventuale imposta sul reddito consolidata.

La Società, dal canto suo, presenta all’amministrazione finanziaria del Paese estero una dichiarazione, ai fini dell’imposta societaria estera, nella quale è determinato il reddito imponibile della Branch, rispetto al quale, tuttavia, non è effettuato alcun versamento di imposta direttamente all’autorità fiscale.

In merito agli accordi di consolidamento, si nota come la Società – per effetto del “trasferimento”, nell’ambito del regime fiscale consolidato, del reddito prodotto dalla Branch – rilevi nel proprio bilancio un debito, nei confronti della società consolidante estera, pari all’imposta teorica commisurata al reddito “trasferito” (“onere da consolidamento”). Il predetto onere è assolto dalla Società mediante versamento alla società consolidante entro il termine previsto dalla legge fiscale per il pagamento dell’imposta liquidata a saldo nella dichiarazione dei redditi consolidata.

Posto quanto sopra, si tratta di stabilire se la Società sia legittimata a detrarre dalla propria imposta netta l’imposta “teorica” corrispondente al reddito “trasferito” alla società consolidante estera pur in assenza di un versamento diretto di tale imposta all’autorità fiscale estera.

La soluzione

E’ da ritenere che la Società sia legittimata, nel caso di specie, a fruire del credito per imposte pagate all’estero in quanto, oltre alla sussistenza delle altre condizioni previste dall’art. 165 del Tuir, è possibile dimostrare come il pagamento, effettuato dalla Branch alla società consolidante estera, dell’imposta teorica commisurata al reddito “trasferito” al consolidato integri la nozione di “imposta estera pagata a titolo definitivo” e, inoltre, perché, diversamente argomentando, la Società sarebbe ingiustificatamente discriminata rispetto al caso in cui la Branch non avesse aderito al Consolidato fiscale, essendole in tal modo irragionevolmente precluso il diritto al credito di imposta estero previsto, quale misura strutturale di ripartizione del potere impositivo tra Stati, al fine di evitare fenomeni, come quello in parola, di doppia imposizione giuridica internazionale.

Considerazioni

La possibilità per la Società di detrarre, dalla propria imposta netta, l’imposta “teorica” corrispondente al reddito “trasferito” alla società consolidante estera può essere motivata in base alle seguenti osservazioni.

Fermo restando il rispetto d

i tutte le altre condizioni di applicabilità previste dall'art. 165 del Tuir (produzione di un reddito all'estero, concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente e inclusione dell'imposta estero nel novero dei tributi reddituali), deve in specie essere verificato se la predetta imposta "teorica" possa considerarsi "pagata a titolo definitivo", ai sensi del comma 1 della predetta disposizione, nel Paese estero in cui è situata la Branch.

In merito al concetto di "pagamento", si nota come il medesimo non dovrebbe essere limitato al materiale versamento del tributo all'autorità fiscale estera, ma ricomprendere tutte le modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria contemplate dal legislatore estero, ivi inclusa, quindi, quella in questione, rappresentata dall'assolvimento del tributo estero non a livello di singola "unit", ma a livello di società consolidante previa compensazione dei redditi e delle perdite fiscali delle società appartenenti al perimetro di consolidamento.

In relazione, invece, al concetto di "definitività" dell'imposta estera, da intendersi come immutabilità di quest'ultima a favore del contribuente (cfr. Circ. Ag. Entr. n. 9/2015), pare ragionevole sostenere che il versamento dell'imposta "teorica" alla società consolidante estera e l'indicazione di tale imposta nella dichiarazione dei redditi autonomamente presentata dalla Branch all'autorità fiscale estera costituiscano circostanze sufficienti a dimostrare la "definitività" dell'imposta estera dovuta.

Infine, poiché la *ratio* dell'art. 165 del Tuir (nonché della disposizione di cui all'art. 22 del Modello Convenzionale OCSE) è quella volta ad evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica internazionale, è da ritenere che la negazione alla Società del credito imposta estero, solo perché il reddito prodotto dalla Branch concorre a formare l'imponibile dell'ambito del Consolidato fiscale, rappresenterebbe un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto all'ipotesi più comune e lineare in cui la società avesse versato, mediante la Branch, il tributo direttamente all'autorità fiscale estera.

Le conclusioni poc'anzi prospettate sono state essenzialmente avallate dall'Agenzia delle Entrate in una recente risposta ad interpello non pubblicata, pur con le seguenti ulteriori precisazioni fornite sul piano sostanziale e su quello probatorio.

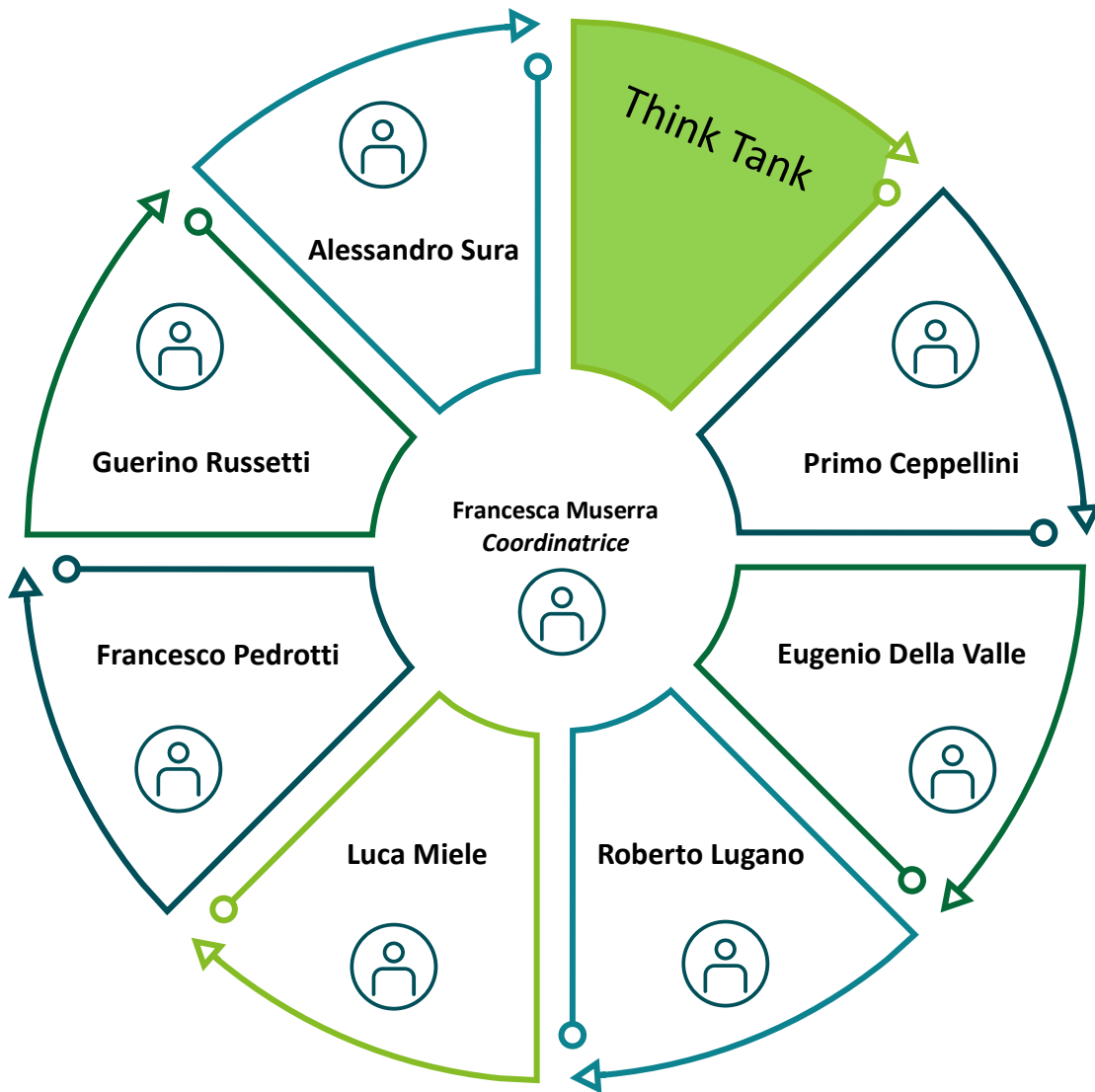
Sul versante sostanziale è stato sostenuto che la fruizione, nel caso di specie, della detrazione di imposta ex art. 165 del Tuir da parte della società italiana sia subordinata alle seguenti condizioni.

In primo luogo, l'ammontare di detta detrazione deve corrispondere all'imposta teorica commisurata al reddito "trasferito" alla società consolidante estera tenendo conto, tuttavia, della compensazione di tale reddito con eventuali perdite fiscali "trasferite" alla consolidante estera dalle altre società incluse nel perimetro di consolidamento. Pertanto, a prescindere dall'imposta teorica liquidata dalla Branch nella dichiarazione dei redditi autonomamente presentata all'autorità fiscale estera, può essere portata in detrazione in Italia ai sensi dell'art. 165 del Tuir solo l'imposta proporzionalmente attribuibile alla Branch ai fini della determinazione dell'imposta complessivamente dovuta nell'ambito del Consolidato fiscale.

In secondo luogo, la società consolidante estera deve utilizzare l'importo da essa ricevuto e proveniente dalla Branch, a titolo di pagamento dell'imposta teorica corrispondente al reddito "trasferito" al Consolidato fiscale, per il pagamento a titolo definitivo delle imposte sul reddito nei confronti dell'amministrazione finanziaria estera.

Su versante probatorio, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la Società debba produrre, oltre alla documentazione elencata nella Circ. Ag. Entr. n. 9/2015, i seguenti ulteriori documenti: (i) un prospetto da cui risulti il concorso del reddito della Branch al risultato consolidato, nonché il calcolo dell'ammontare dell'imposta attribuibile alla Branch rispetto a quella complessivamente dovuta a livello consolidato (ii) la copia della dichiarazione dei redditi della Branch e di quella consolidata presentate all'autorità fiscale estera (iii) la ricevuta di versamento delle imposte pagate dalla società consolidante all'autorità fiscale estera ed eventuali richieste di rimborso non risultanti dalla dichiarazione (iv) la copia del versamento eseguito dalla Branch a favore della Consolidante

Think Tank di STS Deloitte



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.