



I Casi del Think Tank di STS Deloitte

Il trasferimento delle “eccedenze” di crediti per imposte estere nelle scissioni societarie

Il trasferimento delle “eccedenze” di crediti per imposte estere nelle scissioni societarie

Il Caso

Una società residente in Italia, la quale produce reddito nello Stato estero X proveniente da fonti diverse (una stabile organizzazione e una partecipazione societaria non effettivamente connessa alla *branch*), è oggetto di scissione totale in due società beneficiarie parimenti residenti nel territorio dello Stato. Il patrimonio scisso nelle due beneficiarie è costituito, tra l'altro, dalla *branch* estera e dalla partecipazione estera.

Si assuma che la società scissa abbia maturato, nei periodi di imposta anteriori a quello in cui ha effetto la scissione, un'“eccedenza riportabile” di cui all'art. 165, comma 6, del TUIR, rappresentata dall'eccedenza di imposta estera pagata a titolo definitivo sull'imposta netta liquidata nella dichiarazione dei redditi presentata in Italia sui redditi complessivamente prodotti nello Stato estero X.

Ciò posto, si vuole determinare, in applicazione dell'art. 173, comma 4, del TUIR, il corretto criterio di ripartizione tra le due società beneficiarie della predetta posizione giuridica soggettiva attiva, tenendo in specie conto del fatto che le due fonti produttive del reddito estero (la *branch* e la partecipazione) sono separatamente allocate, come anticipato, presso le due beneficiarie.

La Soluzione

Con riguardo al primo aspetto del quesito in parola, concernente il criterio di ripartizione tra le due società beneficiarie della posizione soggettiva maturata presso la società scissa, vale la pena osservare, in primo luogo, come la stessa non costituisca un'“eccedenza di imposta” (IRES, IRAP), di natura strutturale, espressamente esclusa dall'ambito di applicazione dell'art. 173, comma 4, del TUIR.

In secondo luogo, si ritiene che, poiché non è possibile ricondurre tale posizione solo a un singolo elemento patrimoniale trasferito alle società beneficiarie (nel caso di specie la partecipazione societaria), sia comunque legittimo effettuare detta ripartizione, in forza di un'interpretazione sistematica dell'art. 173, comma 4, del TUIR, anche in relazione al “ramo di attività” (segnatamente la stabile organizzazione estera della società scissa) trasferito ad una delle due società beneficiarie.

Con riferimento, invece, al secondo aspetto del presente caso, riguardante, più in particolare, il *quantum* della posizione giuridica in oggetto attribuibile a ciascuna delle due beneficiarie, si ritiene che tale attribuzione debba avere luogo in ragione della quota parte del reddito prodotto nello Stato estero X, nei periodi di imposta in cui tale posizione si è formata, ascrivibile alla fonte reddituale (stabile organizzazione o partecipazione societaria) di cui dette società risultano assegnatarie a seguito della scissione.

Considerazioni

La previsione dell'art. 173, comma 4, del TUIR costituisce, in prima battuta, un insieme “completo” di criteri normativi utilizzabile al fine di collocare, tra la società scissa e quella beneficiaria (scissione parziale), oppure tra le società beneficiarie (scissione totale), tutte le tipologie di posizione giuridica soggettiva maturate in capo alla scissa medesima, nel senso che una data posizione deve essere attribuita interamente alla società destinataria dell'elemento patrimoniale al quale detta posizione è connessa “specificamente”, mentre, in difetto di tale “specificazione”, essa è ripartita secondo il criterio “proporzionale” del patrimonio netto contabile trasferito o rimasto.

In questi termini, la disposizione in parola non sembra, in effetti, né dare adito ad un'interpretazione estensiva del suo contenuto letterale né presentare lacune da colmare in via interpretativa.

Tali ultime affermazioni devono, tuttavia, essere riconsiderate con riguardo a quelle posizioni giuridiche soggettive non specificamente connesse ad “elementi patrimoniali” provenienti dalla società scissa, in relazione alle quali l'attribuzione in base al criterio residuale, di tipo “proporzionale”, basato sulla proporzione tra il patrimonio netto contabile trasferito e il totale del patrimonio netto, potrebbe comportare distorsioni sul piano sistematico.

Nel caso di specie, l'eccedenza di imposta estera pagata a titolo definitivo non rappresenta una posizione soggettiva letteralmente connessa a “elementi patrimoniali”, essendo la stessa riconducibile a una fonte reddituale non costituente tecnicamente un “elemento patrimoniale” della società scissa, bensì un'attività economica esercitata all'estero, dalla società scissa medesima, mediante una stabile organizzazione ivi situata. Al riguardo, la ripartizione della posizione soggettiva in esame, da effettuarsi, secondo il tenore letterale della disposizione, in forza del criterio del patrimonio netto contabile trasferito o rimasto, comporterebbe – nell'ipotesi in cui, in occasione di una scissione “totale”, solo una minima parte del patrimonio netto contabile fosse attribuita alla società beneficiaria destinataria

della stabile organizzazione estera – il trasferimento a quest’ultima società solo di una minima parte della predetta posizione soggettiva.

Ciò posto, pare possibile sostenere che un’interpretazione rigidamente letterale dell’art. 173, comma 4, del TUIR – secondo cui una posizione giuridica, sorta in capo alla società scissa, non specificamente connessa ad un dato “elemento patrimoniale”, debba essere ripartita in base al criterio residuale del patrimonio netto contabile – possa risultare incoerente sul piano sistematico e questo per diverse ragioni..

In relazione alla prima di tali ragioni, fondata sulla finalità dell’art. 173, comma 4, del TUIR, si nota come l’elemento della continuità imprenditoriale, connotante, sul piano economico e organizzativo, le operazioni di scissione societaria, sarebbe valorizzato proprio attraverso l’attribuzione delle posizioni giuridiche soggettive, sorte in capo alla società scissa, a quelle società le quali, in base al progetto di scissione, tale continuità sono deputate a realizzare.

La seconda delle predette ragioni ha invece matrice sistematico-evolutiva e trae fondamento dall’art. 16, comma 11, lett a), della Legge n. 537/1993, entrato in vigore successivamente all’originario art. 123-bis, comma 4, del TUIR (ora art. 173).

La disciplina in questione lega il passaggio degli “obblighi” e dei “diritti” derivanti dall’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, non già alla trasmissione di “elementi patrimoniali”, bensì ai “*complessi aziendali*” trasferiti tramite i quali sono state realizzate le operazioni da cui detti obblighi e diritti derivano.

A questo riguardo, vale notare che la locuzione “*complessi aziendali*” andrebbe a nostro avviso interpretata, in conformità al presupposto soggettivo di applicazione del tributo essenzialmente rappresentato dall’esercizio di attività di impresa, nel senso di “ramo di attività” e ciò in quanto, nell’ottica della trasmissione di posizioni giuridiche soggettive, il fine della continuità imprenditoriale tra la società scissa e le società beneficiarie è coerentemente realizzata attraverso il proseguimento dell’attività svolta e non tanto attraverso il passaggio di mano dei rami di azienda, i quali, come noto, rappresentano solo lo strumento per l’esercizio dell’attività di impresa.

Alla luce delle osservazioni effettuate poc’anzi, pare quindi possibile sostenere che l’“eccedenza riportabile” di cui all’art. 165, comma 6, del TUIR costituisca una posizione giuridica attiva, la quale, sebbene non connessa specificamente ad alcun “elemento patrimoniale” della società scissa, non debba essere attribuita proporzionalmente in base al criterio del patrimonio netto contabile, ma possa essere specificamente attribuita (anche se, come vedremo tra poco, solo in parte) alla società beneficiaria destinataria dell’attività economica svolta nello Stato estero X mediante stabile organizzazione (la tesi sostenuta trova indiretta conferma nella Ris. Ag. Entr. n. 143/2003, nella Ris. Ag. Entr. n. 22/2006 e, da ultimo, nella Ris. Ag. Entr. n. 635/2020, nelle quali è affermata la possibilità di trasferire le posizioni soggettive della scissa in base ai “rami di azienda” trasmessi alle beneficiarie).

A tale conclusione occorre tuttavia aggiungere che – poiché le eccedenze di imposta di cui all’art. 165, comma 6, del TUIR sono complessivamente determinate mediante un conteggio effettuato “*per country*” e quindi non puntualmente riconducibili alla singola fonte reddituale estera – l’“eccedenza riportabile” debba in specie essere attribuita alle due società beneficiarie sulla base della quota parte del complessivo reddito prodotto nello Stato estero X proporzionalmente riferibile alle due fonti reddituali ivi situate. In altri termini, la complessiva posizione soggettiva in parola sarà imputata alle due società beneficiarie in ragione della quota parte del reddito prodotto nello Stato estero X, nei periodi di imposta in cui tale eccedenza si è formata, ascrivibile alla fonte reddituale (stabile organizzazione o partecipazione societaria) di cui dette società risultano assegnatarie a seguito della scissione.

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.

©2025 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit