

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Trasformazione di stabile organizzazione in società residente

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Esaminiamo i profili fiscali della “**trasformazione**” di una **stabile organizzazione** in una **società residente**.

La fattispecie può essere così sintetizzata: una società non residente Alfa svolge un'attività d'impresa in Italia. Si configura, nel nostro paese, una **stabile organizzazione**. La società Alfa decide di **conferire** la stabile organizzazione italiana in una **società residente** in Italia Beta. In sostanza la società estera vuole, per così dire, “trasformare” la stabile italiana in una società di diritto locale.

Ci si può chiedere se una simile operazione sia **fiscalmente neutra**.

La situazione post-conferimento sarebbe la seguente: la società Alfa non residente detiene una **partecipazione** nella **società Beta** italiana la quale, a fronte del conferimento, ha posto in essere un aumento di capitale.

A seguito del conferimento i costi ed i ricavi della stabile organizzazione italiana non saranno più imputati alla casa madre estera Alfa per trasparenza, in quanto Beta è dotata di una propria personalità giuridica. La società estera sarà **tassata** solamente in caso di percezione di **dividendi dalla società controllata**.

E' noto come il **conferimento** sia l'operazione mediante la quale un soggetto (conferente) apporta beni o diritti a titolo di capitale in una società (conferitaria) ricevendone in cambio azioni o quote rappresentanti il capitale sociale della stessa. Il conferimento d'azienda è un'operazione **fiscalmente neutrale** ai sensi dell'art. 176 del Tuir.

La **stabile organizzazione** viene definita, in termini generali, dall'art. 5 paragrafo 1 del Modello di Convenzione dell'OCSE 2010 e dall'art. 162 comma 1 del Tuir come “una **sede fissa di affari** in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”.

Le condizioni necessarie affinché si possa individuare una stabile organizzazione sono quindi:

- l'esistenza della sede d'affari;
- la sede di affari deve essere fissa;
- l'impresa deve esercitare **la propria attività** in tutto o in parte **per mezzo** della **sede**

fissa d'affari.

In effetti la stabile organizzazione rappresenta l'azienda detenuta in Italia dalla società non residente.

Sul tema oggetto di analisi è intervenuta la **risoluzione n.110/E/2007**.

Il citato intervento di prassi ha precisato che il conferimento di stabile organizzazione di società non residente in una società residente in Italia è soggetta al **regime di neutralità** previsto dall'art. 176, in base al combinato disposto degli articoli 178, comma 1, lett. c) e 179 comma 2 del Tuir.

In particolare:

1. l'art. 178 comma 1 lettera c) stabilisce che le disposizioni del presente capo si applicano ai **conferimenti** di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli **rami dell'impresa** da uno ad altro dei soggetti indicati nella lettera a), residenti in Stati diversi della Comunità, sempre che uno dei due sia residente nel territorio dello Stato;
2. l'art. 179 comma 2 stabilisce che ai **conferimenti** di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 178 si applica l'art. **176 del Tuir**.

L'Agenzia delle Entrate ricorda come:

- l'art. 176 preveda un regime di **neutralità**, con continuità dei valori fiscali e senza emersione di plusvalenze tassabili, a condizione che il soggetto **conferente** assuma quale valore delle partecipazioni ricevute in cambio del conferimento il **valore fiscalmente** riconosciuto **dell'azienda conferita**, nel nostro caso la stabile organizzazione, ed il **conferitario** subentri nella **posizione** del **conferente** in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa sulla base dei valori fiscali che essi avevano presso il soggetto conferente;
- in tema di "subentro", il comma 4 dell'art. 176 del Tuir sancisce il principio di **eredità** del **requisito temporale** del **possesso** dei beni ricevuti fra i soggetti partecipanti al conferimento.

Si evidenzia, infine, come la successione fiscale sia limitata, in conformità all'oggetto del conferimento, agli elementi attivi e passivi che compongono l'azienda conferita, ma non si estende alle **posizioni soggettive** del conferente che, diversamente da quanto accade nelle fusioni e nelle scissioni, **non** sono suscettibili di **conferimento** in capo al conferitario.

In altri termini, continua l'Amministrazione finanziaria, il **conferimento della stabile organizzazione** sebbene usufruisca, a certe condizioni, del regime di neutralità fiscale, **non è assimilabile** ad un'operazione di **fusione** o scissione per le quali vige il principio di successione universale in tutte le posizioni soggettive delle società fuse, incorporate o scisse.

Infatti, il conferimento di stabile organizzazione è giuridicamente e fiscalmente assimilabile ad un conferimento d'azienda - anche sul piano della **disciplina comunitaria** - atteso che la stabile organizzazione **non è un soggetto giuridico autonomo tale da poter essere coinvolto in un'operazione di fusione o scissione.**