

LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE E LA PRESUNZIONE DI ESTEROVESTIZIONE

EXIT TAX

La residenza delle persone giuridiche

L'art. 73, co. 3 del Tuir stabilisce che una società di capitali o un ente sono considerati residenti nel nostro Paese quando per la **maggior parte del periodo di imposta** hanno in Italia:

- la **sede legale**;
 - la **sede dell'amministrazione**;
 - l'**oggetto principale** della propria attività.
- La società è considerata residente quando anche **una sola delle condizioni** appena illustrate può dirsi verificata. L'art. 5, co. 2, lett. d) D.P.R. 917/1986, inoltre, prevede una norma tutto analoga anche per le società di persone e le associazioni professionali.
- Ciò significa che la residenza non è legata esclusivamente al dato formale della sede legale ma anche a quello sostanziale della sede amministrativa. Pertanto, se la società italiana ha trasferito la propria residenza all'estero, ma gli amministratori sono tutti italiani l'Amministrazione finanziaria avrà buon gioco a dimostrare che le decisioni sono prese in Italia.

Esterovestizione

Si intende la dissociazione tra residenza fiscale e residenza sostanziale attuata da una società al fine di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello del Paese di effettiva appartenenza.

Oggetto sociale

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale perseguita per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Si intende l'attività concreta esercitata per raggiungere gli scopi sociali.

Se tale attività viene svolta in parte in Italia ed in parte all'estero, l'Amministrazione finanziaria dovrà accertare la prevalenza dell'attività italiana rispetto a quella estera.

Individuare su quale territorio l'impresa localizza il proprio «core business».

Non è possibile identificare l'oggetto dell'attività con il luogo di ubicazione dei beni gestiti dalla società stessa.

Ne consegue, quindi, come l'oggetto di un'attività di *holding* sia la gestione delle partecipazioni che, in genere, è svolta nello Stato estero e che non può essere identificata con il bene, vale a dire la partecipazione, che viene gestita.

L'oggetto dell'attività sembrerebbe, inizialmente, confondersi con la **sede dell'amministrazione** (all'estero). In realtà, il criterio della sede dell'amministrazione previsto dall'art. 4 del Modello OCSE non ha riguardo alla gestione corrente quotidiana, quanto piuttosto alle **decisioni di indirizzo generale del top management**.

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi indicati dalla legge e dallo statuto.

Oggetto sociale e Holding

Holding dinamiche

Le holding dinamiche si distinguono dalle holding statiche, in quanto queste ultime si limitano a detenere in modo passivo asset immateriali, anche di tipo partecipativo (es. partecipazioni in imprese controllate).

Nelle holding dinamiche, per individuare il luogo in cui viene realizzato l'oggetto sociale, rileva non tanto quello in cui si trovano i beni principali posseduti dalla società (partecipazioni), quanto la circostanza che occorra o meno una presenza in loco per la gestione dell'attività dell'ente.

Secondo Assonime (circolare 31 ottobre 2007, n. 67), l'oggetto principale per le holding di partecipazione deve essere individuato nel luogo in cui le attività di direzione e coordinamento e le altre attività ausiliarie di gestione operativa vengono effettuate

Sede amministrazione

La sede dell'amministrazione di una società si definisce come il luogo dove si «assumono le decisioni più importanti» sotto il profilo strategico, imprenditoriale e decisionale la cui rilevanza investe l'impresa nel suo complesso, ovvero il luogo nel quale vengono definiti gli indirizzi strategici fondamentali dell'azienda e dal quale, di conseguenza, vengono diramate le maggiori direttive.

Sentenze Cassazione in tema di sede dell'amministrazione

- Cass., sez. civile, 16 giugno 1984, n. 3604
- Cass., sez. Lav., 9 giugno 1988, n. 3910
- Cass., n. 2515/1976 e Cass. 2472 del 24 aprile 1981
- Cass., Sez. Civ., 13 ottobre 1972, n. 3028

Sede amministrazione ai fini fiscali

La sede dell'amministrazione è il luogo dove gli amministratori si riuniscono abitualmente per definire le strategie dell'impresa, da dove realmente provengono gli impulsi direttivi dell'impresa, ovvero il luogo ove le decisioni più importanti sono assunte.

Il concetto di sede dell'amministrazione contenuto nel vigente testo unico delle imposte sui redditi ha rilevanti punti di similitudine con quello di «sede della direzione effettiva» contenuta nell'art. 4 del modello convenzionale OCSE.

Nella prassi amministrativa riscontri effettivi riguardo all'esistenza della sede in Italia possono derivare dall'accertamento del luogo in cui vengono compiuti gli atti formali di amministrazione (telefonate, fax, e-mail, contratti, etc....). Anche il luogo di residenza degli amministratori è ulteriore indizio importante ai fini dell'individuazione della residenza fiscale della società

CONVENZIONE OCSE

▣ Il problema della residenza è affrontata anche dall'art. 4 del Modello di **Convenzione dell'OCSE** del 2008 il quale stabilisce che, se entrambi gli stati considerano residente una società in base alle proprie disposizioni interne, deve prevalere il criterio della **sede dell'amministrazione**.

▣ Le Convenzioni stipulate dall'Italia si ispirano generalmente al Modello Ocse per cui la portata della nuova disciplina sull'esterovestizione introdotta dal D.L. 223/2006 appare notevolmente ridimensionata, in quanto troverà applicazione nei casi in cui la società intermedia risiede in un Paese non convenzionato.

- Generalmente, le Convenzioni stipulate dall'Italia seguono il modello OCSE 2010
- Analisi della residenza delle persone giuridiche seguendo le indicazioni del prototipo Convenzionale.
- L'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE 2010 collega la residenza delle persone giuridiche al criterio del "place of effective management"
- Il commentario OCSE suggerisce di considerare, ai fini dell'individuazione della sede della direzione effettiva, i seguenti aspetti:
 - Il luogo dello svolgimento dell'attività da parte dell'Amministratore delegato o di altri consiglieri delegati
 - La gestione quotidiana dell'attività sociale
 - La localizzazione del quartier generale della società
 - La legge nazionale che regola i contratti
 - Il luogo di tenuta delle scritture contabili

Elementi sintomatici – approccio case by case

- L'atto costitutivo e le regole sulla gestione della società estera
- Il luogo dove si riuniscono gli amministratori e l'assemblea dei soci (verbali delle assemblee dei soci, determinazioni dell'amministratore unico e delibere del consiglio di amministrazione)
- Dove si svolgono con regolarità le attività amministrative e gestionali dell'impresa
- Dove risiedono gli amministratori e se questi sono in maggioranza italiani o stranieri
- Verificare la disponibilità sul territorio nazionale di conti correnti, da cui la società trae le provviste necessarie per svolgere le attività sociali
- Rilevare la disponibilità in Italia o all'estero di contratti ed utenze
- Individuare dove viene svolta l'attività imprenditoriale della società in osservazione (stato italiano o Stato estero)
- Accertare dove risulta localizzata l'organizzazione d'impresa (gli uomini, i mezzi e le risorse finanziarie che permettono lo svolgimento dell'attività d'impresa)

- Dove è situato il luogo di recapito delle lettere di convocazione del consiglio di amministrazione e dell'assemblea dei soci
- La corrispondenza via fax o e-mail della quale emergano elementi idonei a dimostrare che la sede di direzione effettiva della società è localizzata sul territorio nazionale.

La presunzione di residenza (esterovestizione)

▣ L'art. 35, co. 13, D.L. 4.7.2006 n. 223 ha integrato l'art. 73 introducendo una disciplina antielusiva volta a contrastare l'utilizzo di holding estere da parte di soggetti italiani per controllare società italiane.

▣ Il nuovo co. 5 bis ha introdotto una presunzione in base alla quale è considerata *“esistente **nel territorio dello Stato** la sede **dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo**, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile”* nei seguenti soggetti: S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., società cooperative, società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, se, **alternativamente: sono controllate**, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, del codice civile, **da soggetti residenti** nel territorio dello Stato;

›sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione,

›composto **in prevalenza di consiglieri residenti** nel territorio dello Stato.

Il fatto che la sede dell'amministrazione si trovi in Italia comporta l'assoggettamento a tassazione nel nostro Stato. La presunzione di esterovestizione, che comporta l'assoggettamento a tassazione nel nostro Paese del soggetto estero opera solamente se, alternativamente, la società:

È controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, del c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Risulta amministrata da un CdA, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello stato. Detiene partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1.

La residenza della società estera è quindi determinata in forza della residenza dei soci di controllo o della maggioranza dei consiglieri.

E' questa la tipica ipotesi della persona fisica, fiscalmente residente in Italia, che detiene una partecipazione di controllo in una società estera la quale, a sua volta, controlla un soggetto italiano.

La presunzione di residenza (esterovestizione)

- ▣ La presunzione è relativa in quanto è ammessa prova contraria.
- ▣ L'art. 35, co. 13, D.L. 233/2006 ha altresì introdotto nell'art. 73 D.P.R. 917/1986 il co. 5-ter in base al quale la sussistenza del rapporto di controllo visto in precedenza viene valutato *“alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato”*.
- ▣ Ciò significa, ipotizzando sempre la coincidenza dell'esercizio con l'anno solare, che la presunzione di residenza italiana della società estera viene meno se le partecipazioni vengono alienate prima della fine dell'anno.

La prova contraria

La presunzione dell'art. 73, co. 5 bis, è relativa e non assoluta per cui il contribuente potrà dimostrare che la società è effettivamente amministrata all'estero. Tale circostanza, peraltro, è importante anche ai fini dell'applicazione della disposizione convenzionale. È stato precisato che il contribuente può provare con ogni mezzo ritenuto idoneo l'effettività dell'insediamento all'estero.

Profili procedurali del meccanismo presuntivo

Il controllo in materia di art. 73, co. 5-bis, Dpr 917/1986 deve essere articolato sulla base delle seguenti principali direttrici: acquisizione di idoneo patrimonio informativo al fine di stabilire la sussistenza dei presupposti applicativi della Presunzione. Effettuazione del cd. “multi-test”, al fine di accertare l’operatività del meccanismo presuntivo e l’idoneità della prova contraria fornita dal Contribuente. Verifica dell’eventuale applicazione verso l’alto della presunzione lungo tutta la catena Societaria.

Acquisizione del patrimonio informativo

La verifica dei presupposti di applicabilità della presunzione richiede da parte dell'Amministrazione un'approfondita fase investigativa finalizzata a raccogliere elementi informativi sul gruppo.

I funzionari dell'Amministrazione finanziaria devono effettuare una preliminare Attività finalizzata alla raccolta di dati ed informazioni relative al soggetto economico da sottoporre a controllo, soprattutto se lo stesso possiede partecipazioni in imprese estere controllate o se, a sua volta, è controllato da una società estera. A titolo meramente esemplificativo, i dati e le notizie relativi al gruppo possono essere acquisiti:

Dalla consultazione delle c.d. “fonti aperte”

Dall'approfondito esame del bilancio di esercizio

Effettuazione del Multi-test ed individuazione di idoneo interlocutore

Al fine di ottenere da parte del contribuente la necessaria prova contraria, sarà applicato il multi-test, ovvero uno strumento che permette di delineare, sotto il profilo sostanziale, la struttura, l'organizzazione, il tipo di attività svolta.

Dal soggetto non residente, nonché le reali motivazioni economiche /imprenditoriali che hanno indotto la casa madre italiana a costituire una società in un determinato Paese estero.

Il multi-test è articolato sulla base dei seguenti elementi sostanziali:

- Esistenza/inesistenza all'estero di una concreta ed effettiva attività imprenditoriale svolta dalla società estera partecipata dal soggetto italiano nello Stato o territorio estero
- Esistenza/inesistenza di un'effettiva organizzazione di uomini e mezzi idonei allo svolgimento della predetta attività d'impresa
- Esame delle ragioni economiche che hanno spinto il soggetto controllante italiano a svolgere attività d'impresa all'estero costituendo specifiche società

L'interlocutore del fisco in grado di fornire idonei elementi informativi relativi Alla Società estera si può individuare nella società italiana che controlla la società non residente (in genera la holding capogruppo)

Il contribuente per vincere la presunzione legale relativa dovrà dimostrare, con argomenti adeguati e convincenti, che la sede di direzione effettiva della società non è localizzata in Italia, bensì all'estero.

La società estera dovrà quindi:

- Fornire compiuti elementi descrittivi dell'attività esercitata dall'impresa estera
- Dimostrare la presenza all'estero di un country manager che goda di un certo grado di autonomia contrattuale, organizzativa e finanziaria nella gestione dell'impresa controllata estera.
- Evidenziare le apprezzabili ragioni economiche che hanno indotto il gruppo imprenditoriale italiano ad investire all'estero

ACCERTAMENTI

Fase 1 – Accesso presso sede italiana

Fase 2 – Emersione della esistenza di una controllata estera (bilancio, eccetera)

Fase 3 – Esame corrispondenza (fax, e-mail, ...)

Fase 4 – Dalla documentazione emerge un potere gestorio da parte dell'Italia

Fase 5 – Si citano passaggi della corrispondenza

Fase 6 – Si contesta l'esterovestizione

Fase 7 – Accertamento extracontabile a causa della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi

Valutare la procedura amichevole tra i paesi in quanto la residenza fiscale italiana esclude quella estera.

Le conseguenze

Il fatto che la società estera sia considerata residente in Italia comporta conseguenze di varia natura. Innanzitutto potranno esservi sanzioni per l'omessa tenuta delle scritture contabili nel nostro Paese e l'omessa presentazione delle dichiarazioni, ma non solo. Si possono pensare ad ulteriori conseguenze fiscali relative alla tassazione dei dividendi e delle plusvalenze.

Ulteriori conseguenze potrebbero esserci sotto il profilo dell'Irap. In questo caso, tuttavia, si ricorda che l'imposta non è dovuta sulle stabili organizzazioni estere.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la società esterovestita abbia uno stabilimento nel Paese in cui è stata costituita, questo sarà considerato una stabile organizzazione estera e, come tale, esclusa da Irap.

Comportamenti – Linee guida per la difesa

- nominare prevalentemente amministratori locali di fiducia;
- tenere le riunioni dei consigli di amministrazione nello Stato estero e far risultare dai verbali le decisioni chiave sul piano gestorio e commerciale;
- prevedere a monte specifiche deleghe di poteri agli amministratori per l'assunzione delle suddette decisioni;
- evitare categoricamente un flusso di fax o e-mail dall'Italia che possano far supporre che le decisioni sono prese nel nostro Paese;
- cercare di rendere quanto più possibile presumibile che gli eventuali amministratori italiani abbiano comunque preso le loro decisioni all'estero;

Comportamenti – Linee guida per la difesa (segue)

- evitare, se possibile, l'attribuzione di poteri di rango elevato agli amministratori italiani;
- tenere le assemblee dei soci nello Stato estero;
- se la società estera non dispone di dipendenti e locali, prevedere un contratto di outsourcing per le attività di carattere amministrativo e per l'utilizzazione di locali in occasione delle riunioni degli organi sociali.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FIRENZE, SENTENZA 13 LUGLIO 2007, N. 108

E' sufficiente che uno solo dei tre elementi sia situato in Italia, perché si possa affermare che la società ha sede in Italia. La sede legale può formalmente trovarsi all'estero, per cui assume rilievo determinante stabilire dove si trovi la sede dell'amministrazione.

La commissione ha posto a fondamento alcuni indizi gravi, precisi e concordanti presso la capogruppo italiana, nello specifico

- l'amministratore nominato formalmente dalla società esterovestita non aveva alcun contatto con il proprio azionista unico ed, anzi, era direttamente la società italiana a definire quali fossero i comportamenti che lo stesso dovesse avere con il secondo
- Il versamento per l'aumento del capitale sociale era gestito, nell'interesse, dalla società italiana e l'amministratore formale, come definito dalla Commissione, era considerato e si comportava come mero esecutore di ordini
- L'avvenuta esecuzione del trasferimento di denaro eseguito dalla controllata sanmarinese nei confronti del soggetto di diritto lussemburghese era confermata da quest'ultimo attraverso comunicazione diretta con la capogruppo italiana
- L'accessione di un conto corrente bancario, da parte della società esterovestita, presso un istituto di credito domestico, operativo nel territorio in cui la società italiana verificata aveva la propria sede legale e sul quale il potere di firma era esercitato da uno dei dipendenti della società italiana. (Al fine di dimostrare la volontà da parte della società italiana di gestire direttamente le disponibilità finanziarie di quella sanmarinese)

Comm. Trib. Provinciale Savona, sentenza 10 marzo 2011, n. 46

Società dichiaratasi residente in Lussemburgo, nei confronti della quale l'amministrazione finanziaria italiana ha avanzato ipotesi di esterovestizione societaria

Il giudice tributario ha considerato:

- Le scritture e gli accordi interni alla società in cui si attribuivano esclusivi poteri di gestione a soggetti italiani: tali poteri venivano attribuiti in seguito a ratifica da parte del CdA
- Obbligo, per gli amministratori che fossero anche cittadini stranieri, di firmare congiuntamente con gli amministratori italiani le decisioni assunte e riguardanti la società
- La possibilità per gli amministratori italiani di prendere decisioni attraverso l'esercizio della firma congiunta
- Il fatto che tutti i negozi giuridici e gli atti di trasferimento di quote in cui la società era parte sono stati stipulati e registrati in territorio italiano

- Il rinvenimento di svariata corrispondenza dal tenore della quale si evinceva che gli amministratori e gli organi formali, in Lussemburgo, si limitavano a ratificare gli atti che venivano loro proposti, in ragione di decisioni già prese, da soggetti operanti in Italia
- La sottoscrizione di tutti gli atti ed i contratti da parte degli amministratori italiani

Quali elementi di fatto assolutamente prevalenti rispetto ai dati formali proposti dal contribuente

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 2869/2013

Ha indicato gli elementi da prendere in considerazione per accertare la reale residenza fiscale di una società estera, specificando i contorni del fenomeno dell'esterovestizione, quale fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società in particolare in un Paese con trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale.

Exit tax

▣ **L' art. 166 Tuir**

▣ Il trasferimento della residenza all'estero di una impresa non è un'operazione fiscalmente neutrale in quanto determina il realizzo dei plusvalori latenti e delle riserve in sospensione d'imposta.

▣ La norma trova applicazione per le imprese individuali, le società di persone e soggetti ad esse equiparati, le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e società di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed, infine, gli enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

□ In sostanza, il trasferimento della residenza determinerà l'assoggettamento a tassazione di tutti i plusvalori aziendali. L'unica eccezione è rappresentata da quelli confluiti in una stabile **organizzazione italiana** e ciò si giustifica col fatto che la stessa sarà comunque tenuta a pagare l'Ires alla stregua di una società di capitali per cui i beni non fuoriescono dal regime di impresa nazionale.

La sentenza della Corte di Giustizia Europea Causa C-371/10 del 29/11/2011 ha precisato che l'art. 49 del T.F.U.E. contrasta con una normativa che impone ad una società che trasferisce in un altro Stato membro la propria sede amministrativa effettiva la riscossione immediata, al momento stesso di tale trasferimento, dell'imposta sulle plusvalenze latenti relative agli elementi patrimoniali di tale società.

La sentenza della Corte di Giustizia Europea Causa C-64/11 del 25/04/2013 conferma che tassando le plusvalenze non realizzate al momento del trasferimento della residenza verso un altro Stato membro, si viola la libertà di stabilimento all'interno della UE.

D.M. 2 agosto 2013

I soggetti esercenti imprese commerciali che trasferiscono la residenza, ai sensi dell'art. 166, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis, comma 1, del TUIR con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010, possono optare, nei termini e alle condizioni di cui al presente decreto, per la sospensione della riscossione delle imposte sui redditi dovute sulla plusvalenza, unitariamente determinata, in base al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Nei suddetti componenti si comprendono il valore dell'avviamento e quello delle funzioni e dei rischi propri dell'impresa, determinati sulla base dell'ammontare che imprese indipendenti avrebbero riconosciuto per il loro trasferimento. Le disposizioni del presente decreto si applicano, altresì, se una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato è trasferita in un altro degli Stati indicati nel primo periodo.

2. La sospensione di cui al comma 1 non puo' riguardare:

a) i maggiori e i minori valori dei beni di cui all'art. 85 del TUIR;

b) i fondi in sospensione di imposta di cui al comma 2 dell'art. 166 del TUIR,
Non ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata nel
territorio dello Stato;

c) gli altri componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito
dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia, ivi compresi quelli relativi a
esercizi precedenti, e non attinenti ai cespiti trasferiti, la cui deduzione o
tassazione sia stata rinviata in conformita' alle disposizioni del TUIR.

3. Le imposte sui redditi, relative alla plusvalenza di cui al comma 1 realizzata nel periodo in cui avviene il trasferimento e della quale e' sospesa la tassazione, sono determinate in via definitiva, senza tener conto delle minusvalenze e/o delle plusvalenze realizzate successivamente al trasferimento stesso.

4. Le perdite di esercizi precedenti non ancora utilizzate compensano prioritariamente il reddito dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia, comprensivo dei componenti di cui al comma 2; l'eccedenza, unitamente all'eventuale perdita di tale periodo, compensa la plusvalenza di cui al comma 1. Per le eventuali perdite ancora residue, resta ferma l'applicazione dell'art. 166, comma 2-bis, del TUIR .

5. L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata anche distintamente per ciascuno dei cespiti o componenti non confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato; a tal fine la plusvalenza di cui al comma 1 è riferita a ciascun cespite o componente trasferito in base al rapporto tra il suo maggior valore e il totale dei maggiori valori trasferiti.

6. Le imposte sui redditi oggetto di sospensione sono versate nell'esercizio in cui si considerano realizzati, ai sensi delle disposizioni del TUIR, gli elementi dell'azienda o del complesso aziendale trasferiti. Per le partecipazioni diverse da quelle dell'art. 85 del TUIR, la riscossione avviene, oltre che in sede di cessione, anche nell'esercizio di distribuzione degli utili o delle riserve di capitale. Sull'importo sospeso sono dovute garanzie proporzionali all'importo dell'imposta sospesa.

7. In alternativa al pagamento immediato e alla modalita' di riscossione delle imposte sui redditi prevista dal comma 6, le imposte stesse, anche relative a ciascun cespite, possono essere versate in quote costanti con riferimento all'esercizio in cui ha efficacia il trasferimento e nei nove successivi, maggiorate degli interessi nella misura prevista dall'art. 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Sono, inoltre, dovute garanzie proporzionali all'importo dell'imposta sospeso. L'esercizio dell'opzione comporta il venir meno degli obblighi di monitoraggio annuale.

8. Costituisce ipotesi di decadenza della sospensione e, pertanto, comporta il versamento dell'imposta residua con riferimento all'esercizio in cui ha efficacia l'operazione di trasferimento di sede in uno Stato diverso dagli Stati appartenenti all'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis, comma 1, del TUIR, di liquidazione o estinzione del soggetto estero nonche' di conferimento ovvero di fusione o scissione che comportano il trasferimento dell'azienda ad altro soggetto residente in uno Stato diverso da quelli sopra richiamati.

9. Con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità di esercizio dell'opzione e del versamento rateale, di prestazione delle garanzie ai fini del riconoscimento della sospensione e del rilascio delle stesse, nonché le modalità di monitoraggio annuale delle plusvalenze in sospensione, mediante la dichiarazione dei redditi e/o un'apposita comunicazione. La richiesta della prestazione di garanzie dovrà comunque tenere conto dell'ammontare delle imposte la cui riscossione è sospesa, prevedendo delle soglie di esenzione per importi di modesta entità, e di altri criteri tesi a valutare in modo oggettivo la rischiosità della posizione del contribuente. I medesimi provvedimenti possono, altresì, individuare cause di decadenza della sospensione connesse al venir meno delle garanzie o alla mancata presentazione delle dichiarazioni o comunicazioni relative al monitoraggio annuale delle plusvalenze.

▫La nuova norma prevede quindi un'ipotesi di sospensione dall'imposta qualora

Il trasferimento avvenga in uno stato:

1. dell'Unione Europea;
2. appartenente allo Spazio Economico Europeo;
3. incluso nel decreto da emanarsi ai sensi dell'art. 168-bis del Tuir (la nuova white list che deve ancora essere emanata).

▫L'Accordo sullo Spazio Economico Europeo è entrato in vigore il primo gennaio 1994. Esso riguarda i 28 paesi dell'UE e i paesi dell'EFTA (Associazione Europea di Libero Scambio): Islanda, Lichtenstein e Norvegia.

La Svizzera, anch'essa membro dell'EFTA, non fa parte di questo accordo.

▫Le sentenze della Corte di Giustizia Europea siano immediatamente esecutive e non sia necessaria una legge per recepirle.

Regime fiscale del trasferimento della residenza di soggetti esercenti impresa in un altro Stato dell'UE o SEE (“Exit Tax”) in Italia.

In sostanza, il contribuente può ora beneficiare di tre regimi distinti:

1. il classico regime del pagamento immediato delle imposte sul plusvalore;
2. il regime di pagamento al momento del realizzo differito dei beni;
3. il realizzo immediato, come nel primo caso, ma con pagamento dell'imposta dilazionato in 10 anni. Quest'ultima opportunità, assente nella norma, è stata offerta dal decreto.

Il decreto ha scelto di escludere il differimento dei beni merce

Ha inoltre correttamente stabilito che non si può tener conto di eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate successivamente al trasferimento.

La tassazione dei fondi in sospensione d'imposta

- Il comma 2 stabilisce che il trasferimento della sede all'estero determina la tassazione dei fondi in sospensione d'imposta prevista dal secondo comma dell'art. 166 D.P.R. n. 917/86.
- La norma, infatti, dispone che i fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostruiti nel patrimonio contabile della predetta stabile organizzazione.