

Circolare n. 7 del 24 ottobre 2013

"Exit Tax"

Premessa

Si porta a conoscenza il D.M. del 2 agosto 2013 pubblicato in G.U. n. 188 ha stabilito le modalità di attuazione della normativa prevista dal comma 2-quater dell'articolo 166 del Tuir in materia di sospensione della riscossione delle imposte sui redditi che emergono a seguire del trasferimento all'estero della residenza fiscale.

Con la presente Circolare si intende fornire una prima informativa sulle modifiche intervenute, in materia di tassazione delle plusvalenze latenti al momento del trasferimento della sede effettiva delle imprese, al di fuori del territorio italiano.

Indice

1. Regime fiscale del trasferimento della residenza di soggetti esercenti impresa in altro Stato UE o SEE ("Exit Tax")
2. Il Decreto attuativo
3. Ambito soggettivo
4. Ambito oggettivo del regime opzionale
5. L'esercizio dell'opzione

1 Regime fiscale del trasferimento della residenza di soggetti esercenti impresa in altro Stato dell'UE o SEE ("Exit Tax") in Italia

L'art. 166 comma 1 del TUIR stabilisce che il trasferimento all'estero della residenza di un soggetto esercente attività di impresa costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale,

Pertanto, la differenza tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto (la plusvalenza) dei beni costituenti l'azienda è tassata in Italia, secondo le normali aliquote di legge, la c.d. (exit tax).

La exit tax non si applica, tuttavia, se a seguito del trasferimento di residenza, i beni confluiscono in una stabile organizzazione sita nel territorio dello Stato italiano, sempre che tali beni non siano successivamente distolti da detta stabile organizzazione.

In tema di applicabilità della exit tax nei diversi Stati membri dell'Unione Europea, si è instaurato nel tempo un contenzioso, giunto in Corte di Giustizia Europea, che ha trovato spesso contrapposti i governi nazionali da una parte, e la Commissione Europea dall'altro.

A seguito dell'apertura di una procedura d'infrazione comunitaria (la n. 2010/4141), il legislatore italiano ha dovuto necessariamente adeguarsi all'orientamento comunitario e con il c.d. Decreto liberalizzazioni (art. 91, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27) è intervenuto sul tema modificandone la pre vigente disciplina.

Il citato art.91 ha introdotto due ulteriori commi (2-quater e 2-quinquies) all'interno dell'art. 166 del TUIR:

Viene previsto un regime opzionale di carattere "sospensivo", alternativo a quello del realizzo immediato, attivabile dai soggetti che trasferiscono la propria residenza fiscale in Stati appartenenti all'UE ovvero aderenti all'Accordo sull'SEE, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari.

La società che trasferisca la propria residenza fiscale all'interno dei predetti Stati ha facoltà, a seguito dell'esercizio di una specifica opzione, di differire la tassazione delle plusvalenze latenti relative ai beni non confluiti in una stabile organizzazione sita in Italia, al momento del loro effettivo realizzo (per esempio alla data di cessione del bene o al momento di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa).

Nella determinazione delle plusvalenze da assoggettare a tassazione differita assume un'importanza fondamentale il momento dell'effettivo trasferimento all'estero della residenza fiscale.

È in tale istante che sarà necessario rilevare il valore di mercato dei beni facenti parte dell'azienda non confluita in una stabile organizzazione italiana, per poterlo confrontare con il relativo costo storico (fiscale) esistente alla medesima data.

La differenza tra valore di mercato e costo storico è l'imponibile fiscale da assoggettare a tassazione differita e le successive vicende inerenti il complesso di beni trasferito all'estero non potranno modificare in alcun modo l'ammontare dell'imposta da corrispondere in Italia all'atto del successivo realizzo.

2. Il Decreto attuativo

Il D.M. del 2 agosto 2013, definisce le disposizioni attuative della deroga: individua, le fattispecie che determinano la decadenza della sospensione, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le modalità di versamento.

3. Ambito soggettivo

L'art. 1, comma 1 del Decreto conferma che il regime opzionale dell'exit tax si applica solo ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in uno Stato:

- appartenente all'Unione Europea oppure appartenente allo Spazio economico europeo (See) che consenta lo scambio di informazioni;
- che abbia stipulato con l'Italia un accordo per la reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari.

4. Ambito oggettivo del regime opzionale

Il regime opzionale, che comporta la sospensione della riscossione delle imposte sui redditi, dovute sulla plusvalenza, si estende anche al valore dell'avviamento e a quello delle funzioni e dei rischi propri dell'impresa, determinati sulla base

dell'ammontare che imprese indipendenti avrebbero riconosciuto per il loro trasferimento.

Il comma 1 del Decreto specifica, in merito alle modalità di calcolo della plusvalenza, che la plusvalenza assoggettata è calcolata in modo unitario, con riferimento ai componenti dell'azienda o del complesso aziendale trasferiti, inclusi l'avviamento, i beni immateriali e le voci relative ai rischi dell'impresa, valutati al valore normale.

Essa è pari alla somma algebrica delle plusvalenze e delle minusvalenze dei componenti trasferiti, costituite singolarmente dalla differenza tra valore normale e costo non ammortizzato dei singoli componenti.

Per valore normale si intende il valore corrente dei componenti e cioè il corrispettivo che soggetti indipendenti avrebbero pagato per tali beni.

Inoltre, la plusvalenza è determinata unitariamente ed è cristallizzata alla data della perdita della residenza fiscale, con la conseguenza che non assume rilevanza ogni vicenda successiva al trasferimento, in quanto di competenza dello Stato Ue o SEE di destinazione.

Sono esclusi, dall'ambito di applicazione della norma:

- i maggiori e i minori valori dei beni di cui all'art. 85 del TUIR, ovvero i c.d. beni merce, ivi inclusi i titoli del circolante, il cui monitoraggio all'estero sarebbe piuttosto difficoltoso, soprattutto alla luce del fatto che tali beni hanno un veloce "ricambio";
- i fondi in sospensione di imposta che non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della eventuale stabile organizzazione rimasta in Italia. Sarebbe, infatti, molto difficile monitorarli all'estero, essendo il loro "realizzo" legato ad eventi da valutare secondo la legislazione fiscale italiana;
- tutti i componenti reddituali dell'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia, positivi e negativi, ivi compresi quelli relativi ad esercizi precedenti, e non attinenti ai cespiti trasferiti, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in ossequio a specifiche disposizioni del TUIR (ad esempio, le

plusvalenze rateizzate, i fondi rischi tassati, gli oneri deducibili in più esercizi).

5. L'esercizio dell'opzione

Sul punto il Decreto ha previsto due modalità alternative di tassazione tra cui il contribuente è libero di scegliere:

- a) la prima è una sospensione (comma 6) che prevede la riscossione dell'imposta con riferimento all'esercizio in cui la plusvalenza sarebbe stata realizzata in base alle disposizioni ordinarie del Tuir. In questo caso, il contribuente deve monitorare annualmente le vicende dei beni trasferiti mediante apposita dichiarazione o comunicazione. Peraltro, con riguardo alle partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni, il decreto prevede che costituisce realizzo non soltanto la cessione ma altresì la distribuzione dei dividendi a esse relative (norma, chiaramente, antielusiva)
- b) la seconda forma (comma 7) prevede, invece, il pagamento dell'exit tax in dieci quote annuali di pari importo a partire dall'esercizio in cui ha efficacia il trasferimento. In questo caso, il contribuente non è tenuto ad alcun obbligo di monitoraggio.

Il comma 5 del decreto chiarisce anche che l'opzione può essere esercitata distintamente per singoli beni. Pertanto, è possibile che il contribuente opti per il pagamento immediato dell'imposta per taluni beni, per il tax deferral dell'imposta per altri componenti e per la rateizzazione decennale dell'exit tax relativamente ad altri cespiti.

I successivi provvedimenti disciplineranno 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 o un'apposita comunicazione.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 24 ottobre 2013

Dott. Maurizio Mestrallet
mauriziomestrallet@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.