

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Trasferimento della residenza fiscale all'estero ed "Exit tax"

di **Luigi Ferrajoli**

La **perdita** della **residenza fiscale** in Italia, a seguito del **trasferimento** all'estero, da parte dei soggetti esercenti imprese commerciali costituisce ipotesi di **realizzo** dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale trasferito, salvo che essi confluiscono in una stabile organizzazione italiana.

Tale regola dettata dall'**art. 166 del TUIR**, ponendosi in contrasto con il principio della **libertà di stabilimento** sancita dalla normativa comunitaria all'**art. 49 del TFUE**, è stata oggetto di adeguamento, in particolare a seguito della procedura di infrazione a carico dello Stato italiano.

La normativa nazionale è stata, pertanto, conformata al diritto comunitario ed in particolare ai principi enunciati in materia dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, da ultimo con le sentenze del 29.11.11, 6.9.12 e 25.4.13.

La nuova previsione contenuta nell'**art. 166, comma 2-quater del TUIR**, attuata dal **Decreto del 2 agosto 2013**, disciplina ipotesi particolari di trasferimento della residenza fiscale all'estero delle imprese e la **sospensione** della riscossione delle imposte sui redditi che emergono a seguito di tale evento.

Le disposizioni in commento si applicano ai soggetti che esercitano **imprese commerciali** -società, enti, imprenditori individuali- e che trasferiscono la propria residenza in uno **Stato** appartenente all'**UE** ovvero in **Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo** con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari.

Si tratta, come detto, di ipotesi nelle quali, a seguito del trasferimento, i componenti aziendali o il complesso aziendale non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Il Decreto attuativo consente la **sospensione** della **tassazione** altresì nell'ipotesi in cui una stabile organizzazione già situata in Italia viene trasferita in uno degli Stati sopra indicati. Tale ultima disposizione estende a tutte le stabili organizzazioni quanto espressamente previsto dalla norma nel caso di trasferimento di una stabile costituita a seguito di un precedente trasferimento della società.

In luogo del **versamento immediato** delle imposte è possibile optare per la **sospensione** della riscossione fino al realizzo dei beni trasferiti. L'opzione può essere esercitata anche per singoli cespiti o componenti. In caso di opzione sono dovute garanzie proporzionali all'importo dell'imposta sospesa. La sospensione impone l'obbligo di monitoraggio annuale mediante apposita comunicazione. E' possibile una terza modalità di versamento delle imposte, relative anche a singoli cespiti, in **quote costanti** con riferimento all'esercizio in cui ha efficacia il trasferimento e nei nove successivi. L'importo deve essere maggiorato degli interessi ed assistito da garanzie sull'ammontare sospeso, mentre non vi è l'obbligo di monitoraggio annuale.

Costituiscono ipotesi di **decadenza** della sospensione, che comportano il versamento dell'imposta residua: l'operazione di trasferimento di sede in uno Stato diverso dagli Stati appartenenti all'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, come sopra indicati; la liquidazione o estinzione del soggetto estero; il conferimento ovvero fusione o scissione che comportano il trasferimento dell'azienda ad altro soggetto residente in uno Stato diverso da quelli sopra richiamati.

In seguito al trasferimento della residenza le imposte sui redditi sono dovute sulla **plusvalenza**, unitariamente determinata, in base al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale. Nei componenti aziendali sono compresi anche 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.

In caso di opzione per la **sospensione** del pagamento dell'imposta, questa **non può riguardare** le seguenti ipotesi: i maggiori e i minori valori dei beni "merce" di cui all'art. 85 del Tuir; 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; gli altri componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia, compresi quelli relativi ad esercizi precedenti, e non attinenti ai cespiti trasferiti, la cui deduzione o tassazione sia stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir.

Le **imposte** di cui viene sospesa la tassazione vengono **determinate in via definitiva** senza tenere conto delle minusvalenze e/o plusvalenze realizzate successivamente al trasferimento stesso.

Le **perdite** di esercizi precedenti non ancora utilizzate compensano prioritariamente il reddito dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia; l'eccedenza, unitamente all'eventuale perdita di tale periodo, compensa la plusvalenza derivante dal trasferimento di sede. Eventuali perdite ancora residue sono computabili in diminuzione del reddito della eventuale stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato.