

Fisco

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale

Exit tax: cosa prevede il decreto correttivo

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA) - Avvocato, di Giovanni Cataldi - Loconte & Partners

Il decreto correttivo sulla exit tax, l'imposta sulle plusvalenze derivanti dal trasferimento della sede all'estero, si applica ai trasferimenti di residenza effettuati dal 2015 in avanti: ecco cosa prevede.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto correttivo sulla exit tax, che ha apportato importanti novità alla disciplina precedente contenuta nel D.M. 2 agosto 2013.

Il provvedimento ha dato attuazione all'art. 166, comma 2-*quater*, TUIR, in virtù del quale le imprese che trasferiscono la **residenza fiscale all'estero** possono richiedere, in alternativa alla tassazione immediata delle **plusvalenze**, la **sospensione** della riscossione dell'imposta dovuta sino al momento del realizzo dei beni dello stato di destinazione, ovvero la **rateizzazione** del debito d'imposta. La plusvalenza include anche il valore dell'avviamento, comprensivo delle funzioni e dei rischi trasferiti, determinato sulla base dell'ammontare che imprese indipendenti avrebbero riconosciuto per il loro trasferimento.

Condizione indispensabile per l'ottenimento di tali benefici è il **trasferimento della residenza fiscale** dell'impresa italiana in uno Stato dell'Unione Europea o dello Spazio economico europeo che garantisca lo **scambio di informazioni** con l'Italia e che abbia stipulato con l'Italia un accordo per la reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari equiparabile a quella assicurata dalla direttiva n. 2010/24/UE.

Il nuovo D.M. lascia immutate sia la natura realizzativa del trasferimento della sede all'estero, anche se effettuata verso stati comunitari, sia la duplice opzione per la sospensione della riscossione dell'imposta sino all'effettivo realizzo dei beni nello Stato estero o per la rateizzazione dell'imposta stessa.

Vi sono però **importanti novità**.

Sospensione della riscossione dell'imposta

Viene individuato il momento in cui si verifica il **presupposto** per la riscossione delle imposte da parte dello Stato italiano:

- per i **beni** (materiali e immateriali) **ammortizzabili**, negli esercizi di maturazione delle quote di ammortamento (fiscali);
- per le **partecipazioni**, negli esercizi di distribuzione delle riserve (di utili o di capitale);
- **in ogni caso**, negli esercizi in cui i beni si considerano realizzati ai sensi delle disposizioni del TUIR.

Viene inoltre previsto che si consideri **evento realizzato** il **decorso di dieci anni** dalla fine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia, evitando quindi all'Amministrazione finanziaria l'onere di tenere aperta per un tempo teoricamente senza limiti una "posizione" con l'ex impresa

italiana.

Rateizzazione dell'imposta

La novità è rappresentata dalla **riduzione da dieci a sei rate del debito**, permanendo la cadenza annuale delle stesse. L'esercizio dell'opzione comporta il venir meno degli obblighi di monitoraggio annuale.

Decadenza

Costituiscono ipotesi di decadenza dalla sospensione o dalla rateizzazione - e pertanto comportano il versamento dell'imposta residua entro il termine previsto per il successivo versamento:

- a) la **fusione**, la **scissione** o il **conferimento dell'azienda** che comportano il trasferimento dei componenti di cui al comma 1 del decreto ad altro soggetto residente in uno Stato diverso;
- b) l'apertura di una procedura di insolvenza, di liquidazione o l'estinzione dei soggetti di cui al comma 1 del decreto;
- c) il trasferimento della residenza in Stati o territori diversi da quelli di cui al comma 1 del decreto;
- d) la **cessione delle quote** da parte dei soci delle società di cui all'art. 5 del TUIR.

In riferimento all'individuazione del momento in cui si considera realizzata la plusvalenza, il nuovo decreto precisa che si tratta della "fine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia o di esistenza in Italia della stabile organizzazione oggetto di trasferimento".

Decorrenza e disciplina transitoria

Le disposizioni del decreto correttivo si applicano ai trasferimenti di residenza effettuati nel periodo d'imposta che inizia successivamente a quello della sua entrata in vigore. Saranno quindi soggetti alle nuove norme solo i **trasferimenti effettuati dal 2015** in avanti.

Vi è però una **disciplina transitoria** per le operazioni già effettuate:

1) se l'impresa ha optato per la **sospensione dell'imposta** sino al realizzo dei beni, l'imposta è versata secondo le nuove modalità a decorrere dal periodo d'imposta 2015; con riferimento alle imposte (eventualmente) dovute in Italia per il 2013 e per il 2014 valgono invece le regole originariamente previste dal D.M. 2 agosto 2013.

2) se invece, l'impresa ha optato per la rateizzazione dell'imposta dovuta, l'ammontare che residua all'inizio del 2015 è suddiviso in **sei rate annuali**.

Il decreto correttivo precisa che le imposte sui redditi

relative alla plusvalenza derivante dal trasferimento della sede all'estero sono determinate in via definitiva "alla fine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia o di esistenza in Italia della stabile organizzazione oggetto di trasferimento".

La disposizione pone dubbi circa la **compatibilità delle norme italiane** rispetto al **contesto europeo**.

Il sistema fiscale italiano prevede, infatti, l'attribuzione della residenza fiscale per singolo periodo d'imposta: il trasferimento della sede non determina, quindi, due periodi d'imposta separati, ma occorre al contrario verificare se, in ragione della data di trasferimento, l'impresa si consideri o meno residente in Italia per il periodo d'imposta unitariamente considerato.

Come rilevato dalla circolare Assonime n. 5 del 20 febbraio 2014, assumendo che l'impresa sposti all'estero la sede legale, sede amministrativa e oggetto dell'attività svolta, se il **trasferimento** avviene nella **prima parte dell'esercizio** (ad esempio, 31 marzo 2013, per una società solare), la società si considera residente in Italia per l'ultima volta nel 2012 ed è in tale periodo che si potrebbe considerare realizzata la plusvalenza da trasferimento sede; nel periodo dal 1° gennaio 2013-30 marzo 2013, la società, seppur esistente come società di diritto italiano ai fini civilistici, ai fini fiscali dovrebbe essere considerata quale stabile organizzazione

italiana di un soggetto non residente.

Se invece, il trasferimento avviene nella **seconda parte del periodo d'imposta** (ad esempio, 31 luglio 2013), essa mantiene la residenza fiscale italiana per tutto il 2013, ancorchè dal 31 luglio 2013 essa non sia più giuridicamente esistente quale società di diritto italiano (la plusvalenza si considera realizzata al 31 dicembre 2013).

Ad avviso di Assonime le plusvalenze relative ai cespiti trasferiti in occasione del trasferimento effettuato nei primi sei mesi dell'anno si rendono imponibili nell'esercizio stesso in cui avviene tale spostamento di sede, esercizio che è immediatamente successivo all'ultimo periodo di imposta di residenza.

L'art. 2 del nuovo decreto attuativo prevede che è in ogni caso sia necessario tenere conto delle **disposizioni previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni** siglate dall'Italia con lo stato di destinazione.

Si tratta di una precisazione opportuna in quanto, se lo Stato di destinazione prevede l'acquisizione della residenza fiscale per effetto dello spostamento della sede legale e/o amministrativa o dell'oggetto sociale nel suo territorio dal momento in cui si verifica l'evento, possono aversi casi di doppia imposizione risolvibili soli in base ad appositi accordi tra gli Stati.