

La residenza fiscale delle società: exit ed entry tax ed analisi di un caso pratico Italia-Svizzera

L'implementazione della direttiva ATAD ed i risvolti pratici

Relatori

Prof. Paolo Arginelli

Dott.ssa Serena Bussotti

La definizione di residenza fiscale: gli elementi rilevanti per la connessione con lo Stato 1/3

	Norma di riferimento	Commento
Definizione nazionale	<p>Articolo 73, DPR 917/86, comma 3:</p> <ul style="list-style-type: none">• Sede legale• Sede dell'amministrazione• Oggetto principale <p>, per almeno 183 giorni nell'anno. No possibilità di <i>split-year</i></p> <p>Articolo 73, DPR 917/86, comma 5-bis introduce una presunzione di residenza per le società estere che controllano soggetti residenti in Italia e che, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none">- sono a loro volta controllate da soggetti residenti;- hanno un organo di amministrazione che si compone in maggioranza di membri residenti in Italia	<p>E' prassi dell'amministrazione finanziaria italiana di riqualificare la residenza di società di diritto estero— ove l'imposizione sia significativamente inferiore a quella italiana – (i) che sono soggette ad attività di direzione e coordinamento da parte di soggetti italiani, o (ii) la cui amministrazione sia di fatto esercitata da persone fiscalmente residenti in Italia (<i>cd. esterovestizione</i>)</p>

La definizione di residenza fiscale: gli elementi rilevanti per la connessione con lo Stato 2/3

	Norma di riferimento	Commento
Il trattato contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera	Articolo 4 del trattato contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera: <ul style="list-style-type: none">• Tie-breaker rule: sede della direzione effettiva	<p>L'espressione «sede della direzione effettiva» è interpretata dalla Corte di Cassazione come sostanzialmente equivalente all'espressione «sede dell'amministrazione» impiegata nel diritto interno</p> <p>Il nuovo modello di convenzione OCSE prevede all'articolo 4, comma 3, che gli Stati contraenti definiscano a seguito dell'instaurazione di una procedura amichevole lo Stato di residenza in base a:</p> <ul style="list-style-type: none">• Luogo di effettivo esercizio dell'attività (<i>POEM criteria</i>);• Luogo in cui è costituita;• Altri fattori rilevanti <p>Tale nuova previsione è contenuta nell'MLI e con riferimento all'articolo in commento la Svizzera si è riservata il diritto di non introdurlo nei propri trattati</p>

La definizione di residenza fiscale: gli elementi rilevanti per la connessione con lo Stato 3/3

Pertanto, lo *status* di residente può venire meno allorché non sussistano il requisito temporale e spaziale nei termini che seguono:

Requisito temporale

- I criteri di collegamento rilevanti per la determinazione della residenza fiscale devono sussistere per «la maggior parte del periodo d'imposta»
- Non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione del periodo d'imposta (cd. «split year») in mancanza di una disciplina espressa (nella rilevante convenzione) della decorrenza dell'acquisto o della perdita della residenza in corso d'anno
- Il momento in cui un soggetto cessa di essere residente fiscalmente in Italia può non coincidere con il momento in cui tale soggetto acquisisce lo *status* di residente ai fini fiscali ai sensi dell'ordinamento dello Stato di destinazione, generalmente legato all'evento puntuale del trasferimento fenomeni di doppia imposizione o doppia non imposizione

Requisito spaziale

- Venir meno di tutti i criteri di collegamento personale rilevanti ai fini della residenza ai sensi del diritto interno
- Perdita della residenza a motivo dell'applicazione dei prevalenti criteri di connessione prevista dalla convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con lo Stato di destinazione

Un breve excursus temporale

L'evoluzione della normativa italiana con riferimento al trasferimento della residenza o della sede al di fuori del territorio dello Stato

fino al 2012

- Trasferimento di residenza o sede comporta realizzo a valore normale a meno che i beni non confluiscano in una stabile organizzazione.

dal 2012 al 2019

- Sono introdotte la sospensione (prima) e la rateizzazione della riscossione (poi) della exit tax nel caso di trasferimento verso Stato UE o SEE (con il quale viga un accordo relativo all'assistenza amministrativa in fase di riscossione)

2019

- Viene recepita la direttiva ATAD con l'entrata in vigore del d. lgs.142 del 2018 che modifica l'articolo 166 del Tuir, venendo meno la possibilità per il soggetto che trasferisce la residenza all'estero di poter beneficiare della sospensione (ma non la rateizzazione) della riscossione. Inoltre viene introdotto il riferimento al valore di mercato, inteso come *arm's length value*

L'implementazione della direttiva ATAD 1/3

Nel mese di novembre del 2018 in Italia è entrato in vigore il d. lgs. n. 142 del 2018.

Con riferimento all'exit tax, si rileva quanto segue:

Scopo

Contrastare i fenomeni di *profit shifting* e di erosione della base imponibile negli Stati in cui detti redditi sono di fatto prodotti, in linea con le raccomandazioni incluse nel progetto BEPS dell'OCSE e G20. La direttiva punta quindi a regolare e coordinare le fattispecie transfrontaliere che da cui i fenomeni di *profit shifting* e di erosione della base imponibile conseguono

Ambito soggettivo

L'ambito soggettivo è molto ampio: la disciplina si rivolge a tutti i soggetti che esercita imprese commerciali e che pongono in essere le operazioni elencate alle lettere da a) a e) dell'articolo 166

Ambito oggettivo

Sono oggetto di imposizione in uscita:

- a) Il trasferimento di residenza fiscale all'estero;
- b) Il trasferimento di attivi nei confronti di una stabile organizzazione estera per cui si è optato per il regime di *branch exemption*;
- c) Il trasferimento all'estero della stabile organizzazione situata sul territorio dello Stato o di parte dei suoi attivi
- d) Il trasferimento all'estero in conseguenza di un'operazione straordinaria

L'implementazione della direttiva ATAD 2/3

Le fattispecie previste dalla norma nel dettaglio:

Trasferimento di
residenza fiscale

Comporta il trasferimento della residenza. È pertanto necessario che in conseguenza del trasferimento il soggetto trasferito non sia più imponibile in Italia sui redditi ovunque prodotti. La plusvalenza è «unitariamente determinata»

Cessione/trasferimento della
stabile
organizzazione o
di parte del suo
patrimonio

Ogni trasferimento relativo a tutta (plusvalenza «unitariamente determinata») o parte la stabile organizzazione italiana di un soggetto estero costituisce una fattispecie di imposizione in uscita in quanto vengono meno gli elementi di connessione con lo Stato che garantiscono potestà impositiva.
Rileva inoltre anche il trasferimento di attivi da parte di un'impresa residente nei confronti della propria stabile organizzazione estera laddove si sia optato per il regime della cd. *branch exemption* in quanto con tale opzione lo Stato rinuncia ad assoggettare ad imposta i redditi prodotti dalla propria stabile organizzazione estera

Operazioni
straordinarie

Fusioni, scissioni e conferimenti di azienda, in virtù delle quali o sono trasferiti attivi all'estero di un'impresa residente ovvero vi è un vero e proprio trasferimento di sede del soggetto residente. La plusvalenza è «unitariamente determinata»

L'implementazione della direttiva ATAD 3/3

Gli effetti fiscali del trasferimento di residenza

Exit tax

Imposizione dei valori in uscita: determinazione al valore di mercato, ossia alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati definiti tra parti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza ed in circostanze comparabili. La norma prevede inoltre che ai fini di tale valutazione devono essere tenuti in debita considerazione le funzioni svolte ed i rischi assunti, richiamando i principi contenuti nel D.M. che ha recepito i principi OCSE ai fini della disciplina dei prezzi di trasferimento.

«L'imposizione in uscita ha la funzione di garantire che quando un contribuente trasferisce attivi o la propria residenza fiscale al di fuori della giurisdizione fiscale di uno Stato, detto Stato assoggetta ad imposta il valore economico di qualsiasi plusvalenza creata nel suo territorio, anche se tale plusvalenza non è ancora stata realizzata al momento dell'uscita»

La costituzione di una stabile organizzazione

Presupposto affinché l'operazione di trasferimento all'estero non sia realizzativa in quanto permangono elementi di connessione con lo Stato che può ancora esercitare la propria potestà impositiva

Valori in ingresso

Articolo 166-bis: fattispecie speculari a quelle che generano imposizione in uscita (i.e. exit tax)

UN CASO PRATICO 1/2

TRASFERIMENTO DI ATTIVITÀ DA ITALIA A SVIZZERA

Gruppo svizzero che ha intenzione di collocare parte dell'attività di produzione (in relazione a talune fasi specifiche) in Italia, pur sempre sotto la direzione ed il coordinamento (in termini di *input* e specifiche di produzione) della casa madre

Definizione del perimetro di attività oggetto del trasferimento

- Ciò ha comportato la definizione di rischi e funzioni *pre* e *post* trasferimento, in modo tale da delineare puntualmente il perimetro dell'oggetto da trasferire

Valutazione del business trasferito

- Tale valore è quello dichiarato ai fini della exit tax in Svizzera nonché ai fini dell'identificazione dei valori in ingresso in Italia

Accertamento che i criteri di collegamento con la Svizzera dell'attività trasferita siano effettivamente venuti meno

- Accertamento che la società in Italia sia dotata della struttura idonea per l'esecuzione dell'attività trasferita. Un valido supporto per un'operazione di ristrutturazione è la predisposizione contratti infragruppo volti a regolare non solo i prezzi delle transazioni *intercompany* – espressione di una chiara transfer pricing policy – ma anche a definire chiaramente funzioni e rischi

UN CASO PRATICO 2/2

A COSA PRESTARE ATTENZIONE?

Valutazione del *business* trasferito

- I principi OCSE richiamati dalla disciplina devono trovare effettiva applicazione al fine di scongiurare rischi di doppia imposizione. I trattati contro le doppie imposizioni non regolano come debbano essere determinati i valori ai fini dell'imposizione. Il riferimento ai principi OCSE e nello specifico alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento permette così l'impiego di principi (e di conseguenza di metodi di valutazione) che possono trovare ampia condivisione

Stabile organizzazione?

- La definizione precisa del perimetro di *business* da trasferire nonché la definizione di un'adeguata *transfer pricing policy* permette di ridurre il rischio che in Italia sia identificata una stabile organizzazione in Italia dell'impresa estera.

Transfer pricing?

- Identificazione del *business restructuring*:
 - adeguata compensazione per le funzioni ed i rischi trasferiti
 - definizione di idonea *transfer pricing policy*