

Il trasferimento all'estero delle società

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

I rapporti con giurisdizioni estere sono normativamente presidiati in Italia come nei vari Paesi ad elevata pressione tributaria, per evitare i fenomeni di artificiosa delocalizzazione di basi imponibili volti a ridurre o annullare l'onere fiscale.

Si cerca quindi di tassare in qualche modo i redditi in uscita dallo Stato (*outbound incomes*), ovvero i redditi in entrata (*inbound incomes*), anche attraverso norme sull'indeducibilità dei componenti reddituali negativi derivanti da transazioni con economie «straniere», oltre a prevedere specifici obblighi di comunicazione e monitoraggio.

In particolare, il presente contributo si orienta sulle varie questioni relative allo spostamento oltre confine della sede della società, nonché sulle problematiche che riguardano la residenza societaria, soprattutto sotto il profilo delle possibili contestazioni di tipo antielusivo.

La residenza dei soggetti IRES

La sede della società di capitali, in via generale, viene a coincidere con la sua residenza ai fini fiscali, fatte salve le ipotesi contemplate dal TUIR in materia di residenza, e risulta quindi determinante, ai fini delle imposte sui redditi, per l'individuazione dell'ordinamento tributario cui la società stessa dovrà conformarsi.

Giacché la direzione e il controllo di una società, anche con residenza estera, possono essere assunti, indifferentemente, da soggetti residenti e non residenti in Italia, senza comprometterne il funzionamento (grazie alle modalità di comunicazione veloce garantite dall'evoluzione tecnologica), la

veste di società «estera» può servire alla delocalizzazione di basi imponibili in Paesi a fiscalità più tenue rispetto a quella italiana. Per tale ragione, il legislatore ha introdotto specifiche norme di contrasto che vincolano il trasferimento degli enti societari anche all'interno dell'Unione Europea.

Ai fini dell'IRES, secondo l'art. 73, terzo comma, del TUIR, sono considerati residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato:

- la propria sede legale;
- (o) la sede dell'amministrazione;
- (o) l'oggetto principale.

I criteri indicati, in base ai quali qualificare come fiscalmente residenti i soggetti IRES, si applicano per esclusione: se non è possibile utilizzare il criterio della sede legale, vale il riferimento alla sede dell'amministrazione; se anche la sede dell'amministrazione non è facilmente riscontrabile, si guarda all'oggetto principale.

Il riferimento al periodo di imposta richiama gli articoli 76 e 7 del TUIR: nel primo articolo, con riferimento ai soggetti IRES, tale periodo è eguagliato all'esercizio o al periodo di gestione della società o dell'ente (prevale dunque il dato civilistico); nel secondo articolo, la disciplina valevole in capo IRPEF precisa invece che *«l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma...»*.

La «maggior parte del periodo d'imposta», come è stabilito anche, per le persone fisiche, dall'art. 2, secondo comma, del TUIR, individua un arco temporale che deve comprendere la metà più un giorno del periodo stesso (evidentemente, se il periodo d'imposta è composto di 400 giorni, per almeno 201 giorni la sede legale, ovvero la sede amministrativa, ovvero l'oggetto principale, dovranno essere stati in territorio italiano).

Ai sensi del quarto comma dell'articolo in commento, l'oggetto esclusivo della società o dell'ente residente (che è, come appena visto, criterio residuale per la riconduzione della stessa società o ente alla residenza fiscale in Italia) può essere determinato:

- in base alla legge;
- in base all'atto costitutivo;
- in base allo statuto.

Come estrema clausola residuale, che si applica in assenza di atto costitutivo e di statuto, il quinto comma dell'art. 73 fa riferimento al criterio della «*attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato*», precisando altresì che «*tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti*».

Le disposizioni anti-esterovestizione inserite dall'art. 35, cc. 13 e 14, del D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006 (art. 73, cc. 5-bis e 5-ter, TUIR), prevedono poi che, fatta salva ogni prova contraria, la sede dell'amministrazione di un soggetto (società od ente) è ritenuta esistente nel territorio dello Stato se esso detiene partecipazioni di controllo – nei termini, molto vasti, di cui all'art. 2359, primo comma, c.c. - in società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, nonché in enti commerciali, pubblici e privati, diversi dalle società, anch'essi residenti nel territorio dello Stato, purché sussista anche una sola delle seguenti condizioni:

- a) controllo - anche indiretto - delle società detentrici le partecipazioni, ai sensi del predetto art. 2359, primo comma, c.c., da parte di soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) consiglio di amministrazione (o equivalente organo gestorio) delle società detentrici formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

L'art. 166 prima delle modificazioni del 2012

Nella sua versione previgente rispetto alle innovazioni apportate dal D.L. n. 1/2012, più avanti commentate, l'art. 166 del TUIR stabiliva quanto segue:

- il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (primo comma, primo periodo);
- tale regola vale anche se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione residente ne sono distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero. Per le imprese individuali e le società di persone si applica l'art. 17, primo comma, lettere g) e l) (primo comma, secondo periodo);
- i fondi in sospensione di imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza, sono soggetti a imposizione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione (secondo comma).

Nel recepire la direttiva comunitaria 2005/19/CE, che modificava la direttiva «fusioni» 90/434/CEE, l'art.1 del D.Lgs. 6.11.2007, n.199 ha inserito nell'articolo i commi *2-bis e 2-ter*, in forza dei quali:

- le **perdite**¹ generatesi fino al periodo di imposta anteriore a quello da cui ha effetto il trasferimento all'estero della residenza fiscale, non compensate con i redditi prodotti fino a tale periodo, sono scomputabili dal reddito della stabile organizzazione residente ai sensi dell'art. 84, alle condizioni e nei limiti indicati nell'art. 181;
- il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società di capitali non comporta di per sé conseguenze fiscali per i soci della società trasferita.

Vale a tale riguardo precisare che, secondo l'art. 181, nelle operazioni straordinarie intracomunitarie (fusioni, scissioni, conferimenti), le perdite sono ammesse in deduzione da parte del soggetto non residente alle condizioni e nei limiti di cui all'art. 172, c. 7, proporzionalmente alla differenza tra gli elementi dell'attivo e del passivo effettivamente connessi alla stabile organizzazione italiana risultante dall'operazione e nei limiti di detta differenza.

¹ Per i soggetti IRES, occorre rammentare che il nono comma dell'art. 23 del D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15.7.2011, n. 111, ha innovato l'art. 84 del TUIR, il quale ora dispone che: «*la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valide per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare*». Ciò ha significato da un lato la rimozione del limite quinquennale di riporto in avanti delle perdite, e dall'altro l'introduzione di un nuovo vincolo, per effetto del quale la perdita può essere computata in diminuzione del reddito imponibile di ciascun periodo successivo in misura non superiore all'80% dello stesso (e non più integralmente).

La nuova versione dell'*exit tax*

Il c.d. «*decreto liberalizzazioni*» - **D.L. 24.1.2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla L. 24.3.2012, n. 27** - è intervenuto in materia di «*exit tax*» per le imprese che trasferiscono la propria sede all'estero, disponendo, all'art. 91, l'inserimento di due nuovi commi (2-*quater* e 2-*quinqies*) nel testo dell'art. 166 del TUIR.

Per effetto dell'integrazione normativa:

- il trasferimento della sede all'estero da parte di imprese commerciali continua a costituire un'ipotesi di «realizzo» ai fini delle imposte sui redditi;
- il versamento dell'imposta sulle plusvalenze viene però differito al momento in cui i beni vengono ceduti (nello Stato in cui l'impresa ha trasferito la propria sede).

Le modifiche introdotte pongono rimedio alla violazione del principio comunitario della libertà di stabilimento, che era stata oggetto di denuncia alla Commissione Europea; in tale materia si era inoltre registrata la posizione della Corte di Giustizia (sentenza 29.11.2011, causa n. C-371/10), la quale aveva esplicitamente affermato che la tassazione delle plusvalenze latenti in caso di trasferimento della residenza all'estero contrastava con i principi comunitari, essendo sufficiente una tassazione sospesa fino all'effettivo realizzo.

Questi i due commi inseriti dal *decreto liberalizzazioni*:

- **comma 2-*quater*** ⇒ «*I soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, 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'articolo 168-bis, 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,*

in alternativa a quanto stabilito al comma 1, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371-10, National Grid Indus BV»;

- **comma 2-quinquies** ⇒ «Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di natura non regolamentare sono adottate le disposizioni di attuazione del comma 2-quater, al fine di individuare, tra l'altro, le fattispecie che determinano la decadenza della sospensione, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le modalità di versamento».

Era altresì stabilito nel decreto che le nuove disposizioni venissero applicate ai trasferimenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. stesso (cioè dal 25.1.2012), e che il decreto ministeriale attuativo doveva essere emanato entro 60 giorni da tale data.

Alcune puntualizzazioni

Nell'ambito dei lavori per la conversione del decreto legge, il servizio studi del Senato ha predisposto le consuete schede di lettura, utili all'interprete per ricostruire la problematica e per cogliere il contesto normativo di riferimento².

In estrema sintesi, secondo quanto è posto in luce nelle *schede*, la disciplina dell'*exit tax* prevede, nel caso del trasferimento all'estero della residenza ai fini fiscali, il sorgere di un'ipotesi di realizzo al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

² Cfr. servizio studi del Senato, schede di lettura - XVI legislatura - disegno di legge A.S. n. 3110, «Conversione in legge del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, recante disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività», rese pubbliche sui siti internet parlamentari.

Richiamando la relazione tecnica al decreto, il servizio studi evidenzia che «*tale disciplina presenterebbe **finalità antielusive** essendo diretta ad evitare che il contribuente trasferisca la propria residenza all'estero al fine di "esportare" reddito imponibile verso Stati a minore tassazione*».

Può essere a tale riguardo evidenziato che, in presenza di un esplicito riferimento al carattere antielusivo della norma, i contribuenti potrebbero invocare la possibilità di richiederne la disapplicazione con specifica istanza al competente direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, nelle forme consentite dall'art. 37-bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973³, nonché dal D.M. 18.6.1998, n. 259.

L'attuazione dei principi di derivazione comunitaria

Proseguendo nella ricostruzione dello scenario di riferimento, si rammenta nella scheda di lettura che la Commissione Europea (dando seguito alla sopra menzionata denuncia) aveva aperto una procedura di infrazione - n. 2010/4141 - nei confronti della Repubblica italiana.

In seno a tale procedura, la Commissione aveva ritenuto che l'Italia fosse venuta meno agli obblighi che a essa incombevano a norma dell'art. 49 del TFUE – Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea - e dell'art. 31 dell'Accordo SEE, giacché «*le plusvalenze latenti sono incluse nella base imponibile dell'esercizio finanziario qualora una società italiana trasferisca la residenza in un altro Stato membro dell'UE o SEE, o qualora una stabile organizzazione cessi le proprie attività in Italia o trasferisca i propri attivi situati in Italia in un altro stato membro*

³ Cfr il richiamato ottavo comma dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973: «*le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione*».

dell'UE o SEE, mentre le plusvalenze latenti risultanti da operazioni effettuate esclusivamente all'interno del territorio nazionale non sono incluse nella detta base imponibile».

Nel nuovo contesto normativo, in forza del nuovo comma 2-*quater*, è consentito ai soggetti interessati, nell'ipotesi di trasferimento all'estero della residenza fiscale, di richiedere un regime sospensivo degli effetti realizzati, subordinato al ricorrere delle seguenti condizioni:

- residenza stabilita sul territorio di Stati UE o SEE c.d. white list, di cui all'art. 168 del TUIR;
- avvenuta stipula con l'Italia da parte di tali Stati di un accordo di reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari compatibile con quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE.

Quanto alla sospensione, la norma fa rinvio ai principi sanciti dalla sentenza 29.11.2011, in esito alla causa C-371-10, *National Grid Indus BV*.

Tale sentenza ha sancito quanto segue:

- una società costituita secondo il diritto di uno Stato membro, che trasferisce in un altro Stato membro la propria sede amministrativa effettiva, senza che tale trasferimento di sede incida sul suo *status* di società del primo Stato membro, può invocare l'art. 49 del TFUE (concernente il divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento), per mettere in discussione la legittimità di un'imposta ad essa applicata dal primo Stato membro in occasione di tale trasferimento di sede;
- l'art.49 TFUE del deve essere interpretato nel senso che:
 - non osta a una normativa di uno Stato membro, ai sensi della quale l'importo del prelievo sulle plusvalenze latenti relative agli elementi patrimoniali di una società è fissato in via definitiva – senza tener conto delle minusvalenze né delle plusvalenze che possono essere realizzate successivamente – nel momento in cui la società, a causa del trasferimento della propria sede amministrativa effettiva in un altro Stato membro, cessa

di percepire utili tassabili nel primo Stato membro (è irrilevante a tale riguardo che le plusvalenze latenti sottoposte a imposizione si riferiscano a profitti sul cambio che non possono essere evidenziati nello Stato membro ospitante, tenuto conto del sistema fiscale in esso vigente);

○ osta a una normativa di uno Stato membro 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.

Si segnala che, comunque, l'integrazione normativa mediante la quale l'Italia si adegua alle statuizioni comunitarie non elimina del tutto le ragioni di contrasto tra contribuenti e Fisco: secondo quanto è stato affermato sugli organi di stampa⁴, infatti:

- la sospensione degli effetti fiscali del realizzo non dovrebbe essere rimessa a un comportamento opzionale del contribuente, ma dovrebbe essere intesa come un diritto (secondo quanto enunciato dalla Corte di Giustizia);
- mentre l'applicazione delle nuove norme decorre dalla data di entrata in vigore del D.L. (25.1.2012), la norma interna continua a essere incompatibile con il TFUE per i periodi precedenti, e le sentenze della CGCE impongono la disapplicazione della norma non conforme da parte del giudice interno.

⁴ Cfr. A. Savorana, «Sull'exit tax, l'Italia deve correggere il tiro», Il quotidiano del commercialista – Eutekne, 24.2.2012.

Le analogie tra il trasferimento della sede e gli effetti delle operazioni straordinarie intracomunitarie

Effetti analoghi a quelli causati dallo spostamento «oltre frontiera» della sede societaria possono essere prodotti mediante operazioni straordinarie che interessino due o più società, una delle quali italiana e l'altra «comunitaria».

Occorre a tale riguardo considerare che, con disposizione analoga a quella dell'art. 166 per i trasferimenti della sede, l'art. 179, sesto comma, del TUIR prevede che *«si considerano realizzati al valore normale i componenti dell'azienda o del complesso aziendale che abbiano formato oggetto delle operazioni»* di fusione, scissione, conferimento tra soggetti uno dei quali risieda in Italia e l'altro in un diverso Paese dell'Unione, *«non confluiti in seguito a tali operazioni in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. La stessa disposizione si applica se successivamente alle predette operazioni i componenti conferiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti»*.

Si evidenzia inoltre che la tassazione dei fondi in sospensione di imposta avviene, oltre che per la *exit tax*, anche per le operazioni straordinarie di impresa «intracomunitarie», cioè per le fusioni, le scissioni e i conferimenti tra un soggetto residente in Italia e un altro residente in un diverso Paese dell'UE (art. 180, TUIR). Anche in tale ipotesi, l'imposizione avviene nella misura in cui detti fondi non siano ricostituiti nelle scritture della stabile organizzazione residente.

Sempre nel contesto delle operazioni intracomunitarie, e in particolare nelle fusioni e nelle scissioni, le perdite d'impresa possono poi essere oggetto di trasferimento intersoggettivo secondo le regole di cui agli articoli 172 e 173 del Testo Unico (e con i limiti ivi previsti), ma *«proporzionalmente alla differenza tra gli elementi dell'attivo e del passivo effettivamente connessi alla stabile organizzazione sita nel territorio dello Stato risul-*

tante dall'operazione e nei limiti di detta differenza»).

In ogni caso, la stabile organizzazione si pone come centro di imputazione di rapporti giuridico-tributari, utile a garantire la tassazione interna, in alternativa all'applicazione del criterio dell'imposizione degli *asset* in base al valore normale.

Il problema della continuità giuridica nel caso del trasferimento della sede della società

La problematica del trasferimento della sede della società dall'estero in Italia, nell'ambito dell'UE, è stata esaminata dall'Agenzia delle Entrate nella successiva risoluzione n. 9/E del 17.1.2006, sotto il profilo della continuità giuridica dell'ente.

Nel caso di specie, si trattava di una società che aveva trasferito la propria sede legale dalla Spagna in Italia, la quale aveva chiesto se dovesse o meno essere considerata residente fiscalmente in Italia per il periodo di imposta 1° gennaio – 31.12.2004, con la conseguente soggezione alle imposte sui redditi ovunque prodotti o unicamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Alla luce della nominata L. n. 218/1995, secondo l'Agenzia, « ... *le società straniere che hanno in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale devono sottoporsi a una sorta di "trasformazione giuridica" per conformarsi al nostro ordinamento*», anche se «*il trasferimento della sede legale indicata nello statuto è efficace solo se posto in essere conformemente agli ordinamenti dello Stato di provenienza e dello Stato di destinazione*».

Pur in mancanza di una norma espressa, secondo la risoluzione « ... *deve ritenersi ammesso il trasferimento senza estinzione, in quanto l'art. 2437 cod. civ., nel considerare il trasferimento all'estero della sede sociale*

causa di recesso per i soci, implicitamente presuppone che esso non abbia natura dissolutoria».

Pertanto, secondo le norme del codice civile italiano, il trasferimento in Italia della sede sociale non causa l'estinzione della società e non ne pregiudica quindi la continuità giuridica, a condizione che anche nell'ordinamento di provenienza la disciplina del trasferimento di sede segua il medesimo principio e non costituisca dunque evento estintivo.

Le conseguenze di ordine fiscale relative al trasferimento in Italia dall'estero o, viceversa, dall'Italia verso l'estero della sede sociale dipendono dalla continuità giuridica o meno dell'ente ai sensi dell'art. 25, terzo comma, della L. n. 218/1995.

Se il trasferimento in Italia avviene in condizioni di continuità giuridica, il periodo d'imposta non si interrompe, e quindi la società « ... *risulterà residente in Italia per l'intero esercizio se il trasferimento di sede si è perfezionato prima che sia decorso un numero di giorni inferiore alla metà del periodo d'imposta*».

Se però il trasferimento di sede si rivela inefficace:

- trattandosi di una società non residente che assume la residenza in Italia, essa si intenderà costituita *ex novo* (venendo meno la continuità giuridica con l'ente preesistente);
- nel caso di una società italiana che intenda trasferire la propria sede all'estero, risulterà applicabile l'art. 166 del Testo Unico, con la tassazione delle plusvalenze latenti secondo il criterio del valore normale⁵.

⁵ Cfr. sulla specifica questione anche: «*Trasferimento della sede e mutamento della residenza fiscale in corso d'anno: l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate. La risoluzione n. 9/E del 17 gennaio 2006*», di Alberto Righini (in «*Il fisco*» n. 13 del 27 marzo 2006, pag. 1-1950); «*Il trasferimento della residenza fiscale in Italia secondo l'Agenzia delle Entrate: alcuni dubbi*», di Fabio Gallio (in «*Il fisco*» n. 7 del 13 febbraio 2006, pag. 1-1022).

La società cancellata in Italia e trasferita in altro Paese UE

Le problematiche riguardanti la residenza estera assunta da un soggetto societario precedentemente «italiano» - esaminate dalla Suprema Corte – possono dar luogo a considerazioni in parte sovrapponibili a quelle che scaturiscono dalla riflessione sulle norme anti-esterovestizione presenti nel TUIR.

Le SS.UU. civili della Corte di Cassazione sono intervenute con sentenza n. 8426 del 9.4.2010 (udienza del 9.3.2010), pronunciandosi in via definitiva sulla questione decisa dalla Corte d'Appello di Roma, relativa alla residenza di una società fallita e alla conseguente individuazione della giurisdizione nazionale competente.

Nel caso esaminato dalla Corte, la sede dell'impresa era stata formalmente oggetto di trasferimento in Romania, e quindi era stato affermato il difetto di giurisdizione del giudice italiano.

In particolare, il carattere fittizio del trasferimento era stato riconosciuto sulla base delle dichiarazioni dello stesso rappresentante legale della società e da altri soggetti, le quali avevano altresì rivelato le motivazioni meramente fiscali del «trasferimento» medesimo. In tale contesto, il ruolo degli amministratori stranieri era di meri prestanome, ai quali erano state corrisposte delle somme per sottoscrivere gli atti societari.

Tali dichiarazioni comportavano, secondo la Corte, il superamento della presunzione di cui all'art. 3, primo comma, del Regolamento CE 29.5.2000 n. 1346, « ... *dovendo negarsi che il centro degli interessi societari fosse effettivamente in Romania ove la società aveva sede solo fittizia a scopi fiscali, continuando a svolgere in Italia la sua attività produttrice di reddito*».

La sintesi delle argomentazioni esposte dai giudici consente di ravvisare nella fattispecie descritta un'ipotesi di residenza estera fittizia il cui riconoscimento viene fondato non sulle presunzioni legali che contraddistinguono-

no le norme tributarie, bensì sull'accertamento compiuto in sede giurisdizionale.

Tale accertamento, rispetto alle norme anti-esterovestizione del Testo Unico, si colloca in una fase ulteriore e successiva rispetto a quella dell'accertamento tributario.

I nuovi commi dell'art. 73 introdotti dal D.L. n. 223/2006 sono infatti direttamente rivolti agli uffici, che possono azionare la presunzione di residenza in Italia al solo ricorrere delle condizioni ivi indicate (controllo italiano del soggetto «estero», ovvero prevalenza di italiani degli organi amministrativi; sub-controllo di società italiane da parte di quest'ultimo). La pronuncia della Cassazione riguarda invece una realtà che è stata conosciuta solamente in sede giudiziale, grazie alle prove acquisite (e non per effetto della semplice inversione dell'onere probatorio).

Si consideri quindi che:

- le norme anti-esterovestizione hanno tra i propri presupposti la circostanza che il soggetto formalmente non residente (e controllato/diretto da soggetti residenti) controlli una società italiana;
- il disconoscimento del trasferimento della sede all'estero da parte della società italiana opera in ogni caso.

Può essere inoltre sviluppato il profilo relativo all'*exit tax*, evidenziando che, in presenza di un trasferimento riconosciuto fittizio, che tuttavia abbia a suo tempo dato luogo alle conseguenze di cui all'art. 166 del TUIR, le società fittiziamente trasferite all'estero avrebbero il diritto di rettificare gli effetti fiscali del comportamento posto in essere (mediante dichiarazione integrativa e istanza di rimborso).

È possibile disconoscere le motivazioni economiche del trasferimento della sede societaria?

Le disposizioni relative all'elusione fiscale «codificata», inserite nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, prevedono che il sindacato di «elusività», con l'eventuale contestazione della «non ragionevolezza» economica delle operazioni in presenza di un vantaggio fiscale disapprovato dall'ordinamento, possa esercitarsi anche rispetto alle ipotesi di:

- trasferimento all'estero della sede societaria [oltre che alle operazioni societarie straordinarie intracomunitarie, cfr. la lett. e) del terzo comma];
- operazioni su partecipazioni [lett. f)];
- pagamenti di interessi e canoni, se effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea [lett. f-ter]⁶;
- pattuizioni tra società, una delle quali con sede in uno Stato o territorio «*black list*», aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale [lett. f-quater)].

Da quanto è possibile notare, il legislatore ha esteso quindi le possibilità di applicare la norma antielusiva (con la derivante facoltà – da parte degli uffici – di riqualificare le operazioni poste in essere) a diversi comportamenti nell'ambito dei quali è ravvisato il pericolo di «abuso», in relazione alle transazioni internazionali e – per l'appunto – al formale spostamento all'estero della sede della società.

Ciò non significa, chiaramente, che il trasferimento all'estero – presidiato peraltro da una norma sostanziale quale quella dell'art. 166 del TUIR - sia

⁶ Si tratta di ipotesi di c.d. «*passive income*», cioè di redditi non generati da una reale struttura industriale/commerciale, e che pertanto sono visti con sostanziale sfavore anche nell'ambito della normativa sulle CFC, giacché la loro prevalenza, dopo le modificazioni apportate dal D.L. n. 78/2009, rende possibile l'applicazione del regime di trasparenza fiscale in capo al soggetto controllante italiano anche se la partecipata non è fiscalmente residente in uno Stato o territorio «*black list*».

di per sé elusivo, ma che esso, in combinazione con ulteriori situazioni e comportamenti, potrebbe dar luogo alle situazioni contrastate dal legislatore.

In tale contesto, l'apprezzamento della sussistenza o dell'insussistenza delle valide ragioni economiche del trasferimento può certamente aver luogo, in base per l'appunto alla normativa antielusiva, e del resto tale «sindacato» viene talora effettuato anche nell'ambito dell'interpello sui costi esteri *black list* (art. 110, decimo e undicesimo comma, TUIR; artt. 11 e 21, L. n. 413/1991), nonché dell'interpello sulle CFC (art. 167, quinto comma, TUIR).

Diversamente da quanto accade in tali ambiti però, nei quali esiste una forma di *ruling* finalizzata alla produzione della «controprova» richiesta dalla norma (effettivo insediamento e radicamento della struttura commerciale/industriale all'estero; non-delocalizzazione dei redditi imponibili; effettivo interesse economico e concreta esecuzione dei costi), il trasferimento all'estero non è assistito da una particolare forma di interpello preventivo (se non in quanto ipotesi elusiva *ex art. 37-bis*, come si è detto sopra).

La disposizione dell'art. 166 non è infatti una norma antielusiva specifica, bensì una disposizione ordinaria che prevede - semplicemente - che i componenti dell'azienda o del complesso aziendale trasferiti si ritengono realizzati al valore normale: non c'è dunque traccia in essa di presunzioni legali relative (susceptibili di prova contraria).

L'obbligo di comunicazione del trasferimento della sede all'estero

Sotto il profilo degli adempimenti da porre in essere nel caso in cui la sede societaria venga trasferita all'estero, si segnala l'obbligo di effettuare una comunicazione al registro delle imprese presso la Camera di Commercio.

L'art. 1, quarto comma, della L. 22.5.2010, n. 73, stabilisce infatti che «*ai fini del contrasto degli illeciti fiscali internazionali e ai fini della tutela del diritto di credito dei soggetti residenti, con decorrenza dal 1° maggio 2010, anche la comunicazione relativa alle deliberazioni di modifica degli atti costitutivi per trasferimento all'estero della sede sociale della società nonché tutte le comunicazioni relative alle altre operazioni straordinarie, quali conferimenti d'azienda, fusioni, scissioni societarie, sono obbligatorie, da parte dei soggetti tenuti, mediante la comunicazione unica di cui all'art. 9 del decreto legge 31 gennaio 2007 n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2007 n. 40, nei confronti degli uffici del registro delle imprese delle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, dell'Agenzia delle Entrate, dell'INPS e dell'INAIL*».

A tale scopo, alcune tipologie di deliberazioni societarie relative alle operazioni con l'estero (sia con Paesi UE che con Paesi extra-UE) – devono essere presentate al registro delle imprese utilizzando la «comunicazione unica» prevista dal D.P.C.M. 6.5.2009 (*software* «Comunica»).

Le fattispecie contemplate dalla norma sono le seguenti:

- trasferimento della sede all'estero;
- conferimenti d'azienda;
- fusioni;
- scissioni.

Per adempiere all'obbligo di informazione e comunicazione tra amministrazioni pubbliche, alla luce della *ratio* della normativa richiamata, il sistema informativo delle Camere di Commercio garantisce la disponibilità

dei dati di interesse ai fini fiscali, previdenziali e assicurativi alle amministrazioni di riferimento: in particolare all'Agenzia delle Entrate per la verifica delle circostanze previste dall'art. 166 del TUIR.

Si fa presente a tale riguardo che nelle banche dati dell'anagrafe tributaria, in uso agli uffici finanziari, sono integrate le banche dati camerali; è quindi consentita agli uffici l'interrogazione delle posizioni specifiche delle società controllate anche relativamente ad atti societari, operazioni straordinarie, documenti di bilancio...

13 agosto 2013

Fabio Carriolo