

# *La localizzazione fiscale del contribuente*

I trasferimenti di localizzazione soggettiva dell'impresa: libertà di stabilimento ed exit tax

18 novembre 2016

Simone Guidi

# Contents

	<b>Libert� di stabilimento</b>	<b>3</b>
1	Obiettivi dell'Unione Europea	4
2	Mercato interno ed imposte	5
3	Libert� di stabilimento	7
	<b>Exit tax</b>	<b>9</b>
1	Exit tax	10
2	Exit tax in ambito europeo	11
3	Exit tax: modifiche all'articolo 166 TUIR	12
4	Exit tax: effetti articolo 166 TUIR	13
5	Dall'exit tax al transfer pricing	14

# *Libertà di stabilimento*

	<b>Libertà di stabilimento</b>	<b>3</b>
1	Obiettivi dell'Unione Europea	4
2	Mercato interno ed imposte	5
3	Libertà di stabilimento	7

## *Obiettivi dell'Unione Europea*

---

### **Articolo 26 del TFUE:**

- Comma 1: «l'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del **mercato interno**»;
- comma 2: «Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle **merci**, delle **persone**, dei **servizi** e dei **capitali**».



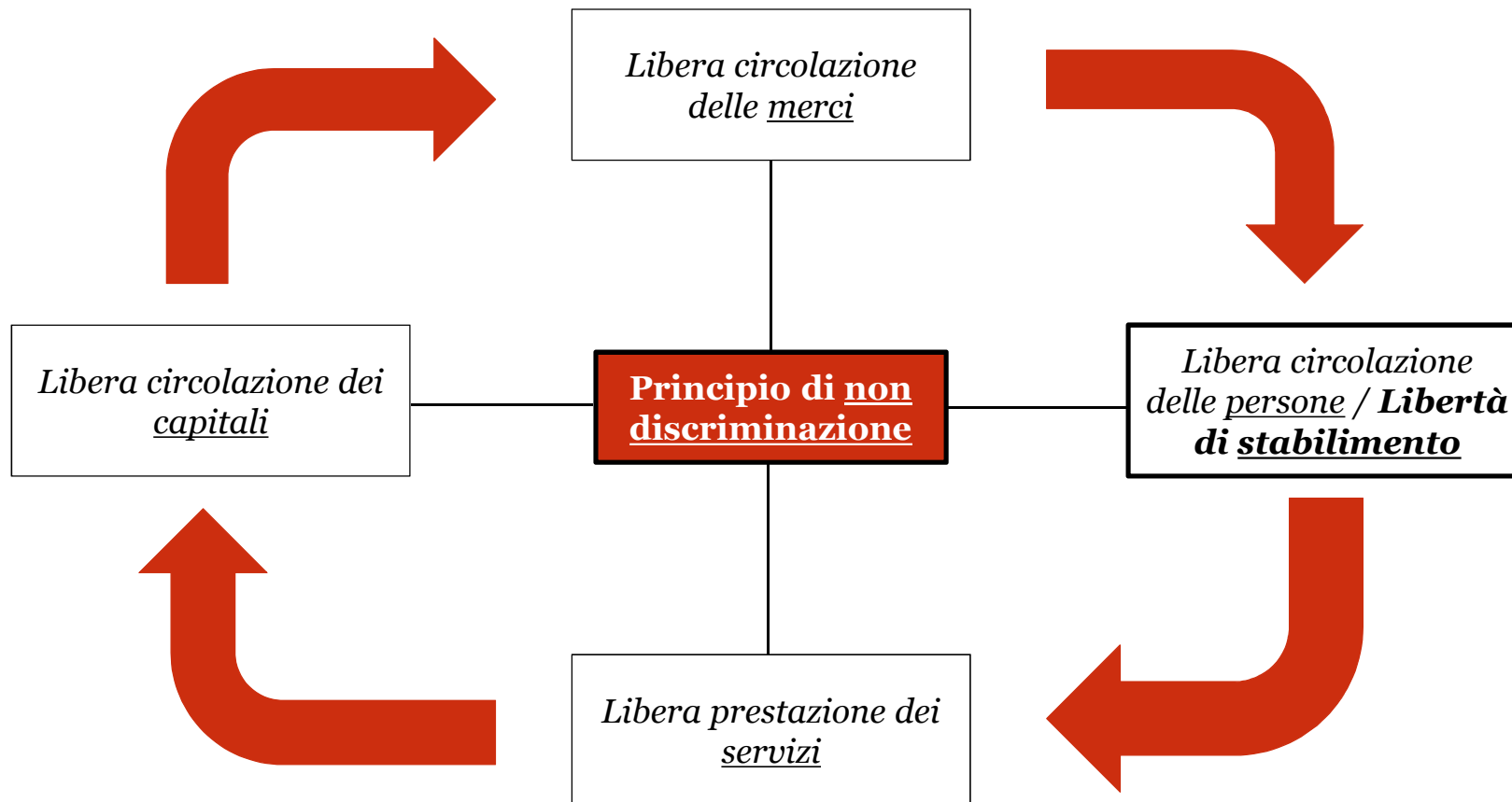
1. **Eliminare gli ostacoli** alla libera circolazione delle **merci**, delle **persone**, dei **servizi** e dei **capitali** fra gli Stati membri;
2. **garantire** che la **concorrenza** non sia falsata nel **mercato interno** (*tra cui la normativa sugli aiuti di Stato*).

## ***Mercato interno ed imposte***

Le azioni promosse dalla UE per l'instaurazione o il funzionamento del mercato interno sono diverse a seconda che riguardino:

1. **Imposte indirette:** abolizione dei dazi doganali e divieto di imporre tasse di effetto equivalente; valutare l'armonizzazione delle imposte indirette (imposta sulla cifra di affari, imposte di consumo e altre imposte indirette).
  
2. **Imposte dirette:** non   prevista una specifica competenza comunitaria in materia (quasi totale assenza di norme ad hoc nei Trattati).
  - **“armonizzazione positiva”** esempi di Direttive ed altri atti adottati in materia di imposte dirette:
    - **Direttiva “Fusioni”** - Direttiva 2009/133/CE;
    - **Direttiva “Madre-figlia”** - Direttiva 2011/96/UE;
    - **Direttiva “Interessi-Royalties”** - Direttiva 2003/49/CE;
    - **Direttiva “Risparmio”** - Direttiva 2003/48/CE;
    - **Direttiva sullo scambio di informazioni** – Direttiva 77/799/CEE;
    - **Convenzione 90/436/CEE** in materia di prezzi di trasferimento.
  
  - **“armonizzazione negativa”** principio di non discriminazione e libert  fondamentali.

## ***Mercato interno ed imposte***



## *Libertà di stabilimento*

---

### **Libertà di stabilimento (artt. 49 – 55 del TFUE):**

- La libertà di stabilimento importa l'**accesso** alle **attività autonome** e al loro esercizio nonché la **costituzione di imprese** e, in particolare, di **società** alle condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini.
  
- La **libertà di stabilimento** comporta quindi:
  1. libertà di **accedere** al mercato di un altro Stato membro;
  2. diritto che vengano assicurate, a chi ha esercitato tale libertà, le condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini.

## ***Libertà di stabilimento***

---

### **Soggetti tutelati:**

- **persone fisiche** (lavoratori autonomi ed imprenditori individuali);
- **società**, per effetto del rinvio all'**articolo 54**, TFUE:

*“Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, sono equiparate [...] alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri”.*

### **Per la società è tutelata:**

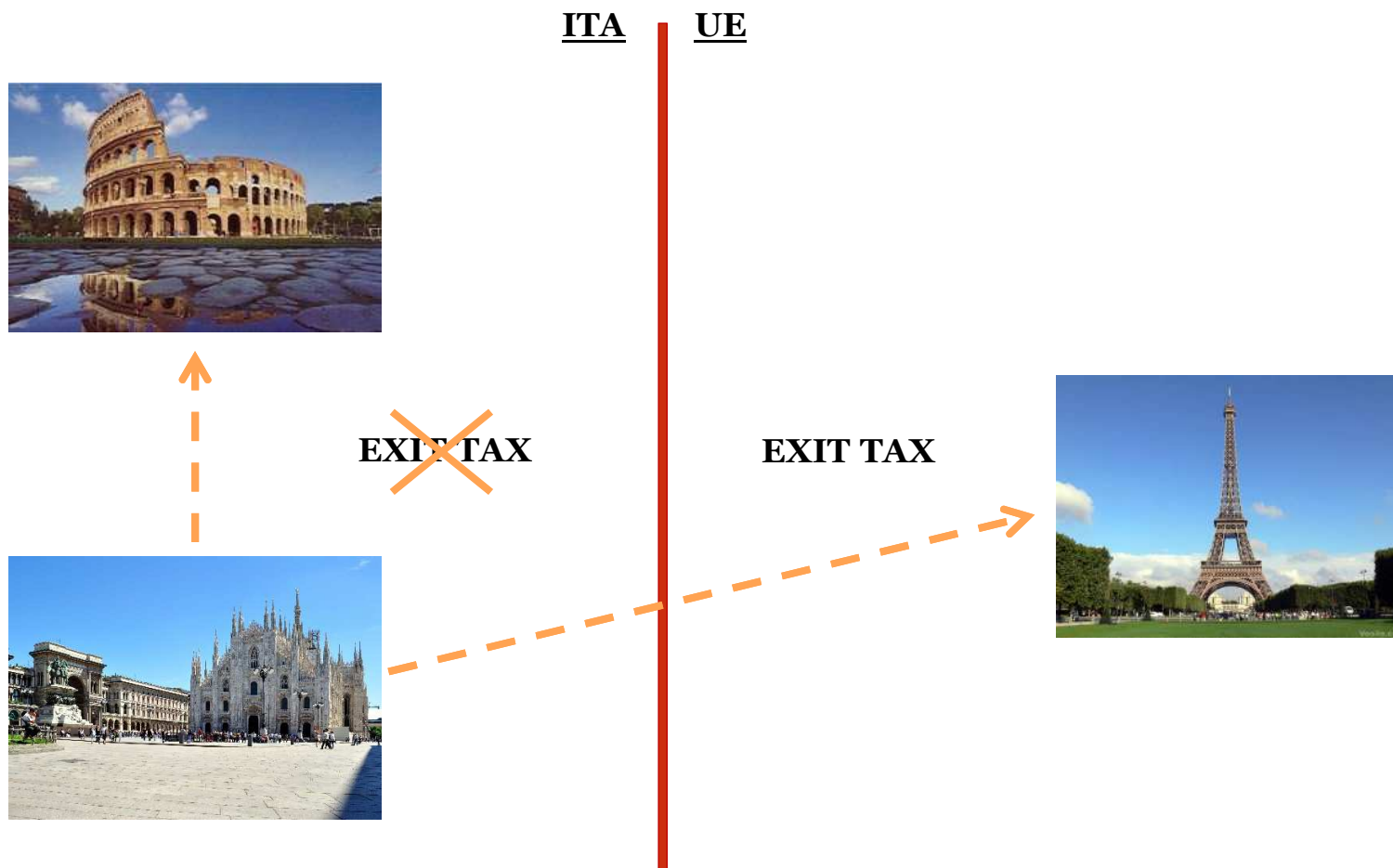
- la libertà di stabilimento «**primaria**» (sede legale);
- la libertà di stabilimento «**secondaria**» (sede secondaria).



# *Exit tax*

	<b>Exit tax</b>	<b>9</b>
1	Exit tax	10
2	Exit tax in ambito europeo	11
3	Exit tax: modifiche all'articolo 166 TUIR	12
4	Exit tax: effetti articolo 166 TUIR	13
5	Dall'exit tax al transfer pricing	14

## Exit tax



## ***Exit tax in ambito europeo***

- **De Lasteyrie du Saillant (C-9/02):** prima sentenza che dispone la sospensione del pagamento dell'exit tax per le persone fisiche.
- **N (C-470/04):** viene disposto che è contraria alla libertà di stabilimento la normativa che (i) condizioni il beneficio della sospensione nella riscossione alla costituzione di idonee garanzie e che non tenga conto delle riduzioni di valore che possono intervenire successivamente al cambio di residenza.
- **COM (2006) 825:** principi precedentemente esposti estesi ai trasferimenti di sede delle società.
- **National Grid Indus BV (C-371/10):** la **exit tax** è **giustificata** da **motivi imperativi di interesse generale**. Tuttavia, non è proporzionato l'obbligo di **riscossione immediata della exit tax**; gli Stati membri dovrebbero offrire al contribuente trasferito la possibilità di optare tra:
  1. **pagamento immediato** dell'imposta;
  2. **pagamento differito:**
    - interessi per ritardato pagamento;
    - garanzie bancarie per la riscossione;
    - monitoraggio della situazione dei beni trasferiti

## ***Exit tax: modifiche all'articolo 166 TUIR***

- **D.L. 24 gennaio 2012 n.1:** i soggetti che trasferiscono la residenza in Stati appartenenti all'UE o al SEE *“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”*.
  
- **D.M. 02.08.2013:**
  - ✓ Opzione: sospensione della riscossione; rateizzazione della riscossione in 10 anni;
  - ✓ determinazione definitiva delle plusvalenze realizzate nel periodo in cui avviene il trasferimento.
  - ✓ garanzie: sia in caso di sospensione che di rateizzazione.
  
- **D.M. 02.07.2014:**
  - ✓ Opzione: sospensione della riscossione; rateizzazione della riscossione in 6 anni;
  - ✓ determinazione definitiva delle plusvalenze alla fine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza;
  - ✓ garanzie: definite dal Provvedimento del 10 luglio 2014 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.
  
- **D.Lgs. 147/2015:**
  - ✓ Interpretazione autentica comma 2 quater Art. 166 (estensione a parte degli attivi di una Stabile Organizz.)
  - ✓ il regime di sospensione della riscossione è concesso a condizione che gli attivi trasferiti abbiano ad oggetto un'azienda o un ramo d'azienda;
  - ✓ Applicabilità alle operazioni straordinarie.

## *Exit tax: effetti articolo 166 TUIR*

---

- Tassazione al valore normale dei beni non confluiti nella stabile organizzazione in Italia;
- Scelta di un unico regime (tassazione, rateazione o sospensione) da applicare su tutti i beni trasferiti;
- Corposa documentazione da produrre e mantenere in caso di opzione della rateazione o della sospensione (Provvedimento AdE 10.7.2014):
  - Inventario analitico dei beni del ramo aziendale;
  - Ammontare della plusvalenza complessiva, unitariamente determinata al valore normale e divisa per ciascun bene;
  - Illustrazione delle modalità di determinazione del valore normale;
  - Piano di ammortamento o la durata residua dei beni e diritti;
  - Stato di destinazione
  - Valutazione della solvibilità.
- Monitoraggio: mantenimento obblighi dichiarativi limitatamente ai quadri rilevanti per la plusvalenza;
- Ipotesi che determinano il pagamento dell'imposta;
- Decadenza della sospensione.

---

*Grazie per l'attenzione*



© 2016 TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti .  
"PwC" & "TLS" refers to TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti or PwC Tax and Legal Services and may sometimes refer to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.