

Residenze estere al valore normale

Trasferimento di residenza: valore normale anche in caso di una fusione per incorporazione e attività economica irrilevante. Con la Risoluzione 69/E del 5 agosto 2016, l'Agenzia delle entrate chiarisce che il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, è il criterio da utilizzare per attribuire il corretto valore fiscale alle attività e passività di una società di capitali proveniente da uno stato o territorio collaborativo che trasferisce nel nostro paese la residenza fiscale anche a seguito di un'operazione di fusione per incorporazione. In ogni caso, non rileva l'attività economica concretamente esercitata dal soggetto incorporato.

L'articolo 166-bis del Tuir, introdotto a partire dal periodo di imposta 2015 dall'articolo 12 del decreto per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (dlgs 147/2015) stabilisce che, in caso di trasferimento in Italia della residenza di soggetti che esercitano imprese commerciali provenienti da stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con il nostro paese, il valore fiscale delle attività e delle passività del soggetto «in entrata» è costituito dal valore normale delle stesse, da determinarsi ai sensi dell'articolo 9 del Tuir. In caso contrario, a meno che sia stato stipulato un ruling internazionale ai sensi dell'articolo 31-ter del dpr 600/1973, il valore fiscale delle attività e passività trasferite è pari: per le attività, al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, e per le passività al maggiore tra questi.

La ratio dell'articolo 166-bis è quindi quella di ripartire correttamente la potestà impositiva tra le giurisdizioni coinvolte nell'operazione di trasferimento ed evitare, conseguentemente, che plusvalori e minusvalori che sono maturati fuori dal reddito d'impresa italiano possano concorrere alla formazione dello stesso. Attraverso la Risoluzione 69/2016 l'Agenzia delle entrate

interpreta il concetto di «impresa commerciale» individuato dal legislatore, chiarendo che per applicare la disposizione del 166-bis è sufficiente che il soggetto che trasferisce la residenza sia titolare di reddito d'impresa secondo l'ordinamento domestico, a prescindere dall'attività economica concretamente svolta dai medesimi. Viene quindi privilegiato il criterio territoriale: ovvero la provenienza o meno da uno stato o territorio collaborativo. Inoltre, l'Agenzia delle entrate chiarisce che l'articolo 166-bis del Tuir si applica anche nel caso di trasferimento di residenza in Italia da uno stato o territorio collaborativo a seguito di un'operazione di fusione per incorporazione; in quanto, la norma intende regolare gli effetti che derivano dall'acquisizione della residenza fiscale nello stato, avendo riguardo soprattutto agli aspetti sostanziali, più che alle concrete modalità con cui avviene il trasferimento. L'Agenzia stabilisce che la valorizzazione, ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, prevista dall'articolo 166-bis, assume piena rilevanza anche per quelle attività e passività che, ad esito della fusione, non risultino iscritte in bilancio perché, ad esempio, sono state totalmente ammortizzate, ovvero che siano iscritte al costo per un importo inferiore rispetto al valore normale. L'Agenzia delle entrate precisa, infine, che il principio generale individuato dalla precedente Risoluzione 345/E del 5 agosto 2008, in base al quale era riconosciuto il valore corrente degli assets quando lo stato di provenienza assoggettava a tassazione in via ordinaria i maggiori valori ivi formati, mentre, in caso contrario, si faceva riferimento al costo storico, posto alla base degli ordinari principi di determinazione del reddito d'impresa, resta ancora valido per le annualità precedenti al 2015.

Andrea Millani