



PARADIGMA
Ricerca e cultura d'impresa

Le iniziative di settembre

Governance delle società non quotate tra efficienza organizzativa e profili di responsabilità

Roma, 17 e 18 settembre 2014
St. Regis Grand Hotel

La preparazione al nuovo regime Solvency II

Milano, 17 e 18 settembre 2014
Grand Hotel et de Milan

Le tecniche biometriche

Milano, 23 e 24 settembre 2014
Hotel Hilton

Voluntary Disclosure

Milano, 23 e 24 Settembre 2014
Hotel Hilton

General Counsel Segretario del CdA Chief Compliance Officer

Milano, 24 settembre 2014
Grand Hotel et de Milan

Il contratto di agenzia

Milano, 25 settembre 2014
Grand Hotel et de Milan

Minibond

Milano, 25 e 26 settembre 2014
Grand Hotel et de Milan

Governo societario, controlli interni e gestione dei rischi nelle nuove Disposizioni di Banca d'Italia

Milano, 25 e 26 settembre 2014
Carlton Hotel Baglioni

Gli strumenti di gestione del personale in esubero

Milano, 29 e 30 settembre 2014
Grand Hotel et de Milan

Anticorruzione e trasparenza

Roma, 29 e 30 settembre 2014
Hotel Savoy

Il recepimento in Italia della Direttiva AIFM e la nuova disciplina del risparmio gestito

Milano, 29 e 30 settembre 2014
Hotel Hilton

PARADIGMA Srl Per informazioni, programma completo e iscrizioni:
C.so Vittorio Emanuele II, 68 - 10121 Torino
Tel. 011.538686 - Fax 011.5621123
www.paradigma.it - info@paradigma.it

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Trasferimenti. Il decreto rinvia alle convenzioni bilaterali e non offre risposte esaustive alle imprese

Exit tax con «buco» per il Fisco

Possibile che la società non sia residente né in Italia né oltreconfine

Riccardo Michelutti

Il nuovo decreto 2 luglio 2014 sull'exit tax prevede all'articolo 2 l'applicazione delle **convenzioni bilaterali** contro le doppie imposizioni per la determinazione del trasferimento di residenza ai fini dell'articolo 166 Tuir. Ma questo non appare sufficiente a evitare la possibilità che una società in uscita non sia considerata residente né in Italia né all'estero.

L'articolo 2 potrebbe in primo luogo essere volto a far integrare il presupposto impositivo anche nel caso di **trasferimento della residenza** ai soli fini convenzionali, e cioè di trasferimento della sede di direzione effettiva ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, del modello di Convenzione Ocse, pur mantenendo in Italia uno dei criteri di collegamento previsti dall'articolo 73, comma 3, Tuir (ad esempio la sede legale o l'oggetto principale dell'attività).

Tuttavia, a tale conclusione poteva già pervenirsi in base all'ampio tenore letterale dello stesso articolo 166, comma 1, Tuir, che fa riferimento al trasferimento "che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi", ricomprendendo quindi anche la perdita della sola residenza convenzionale. D'altra parte, se l'exit tax fosse confinata alla perdita dei criteri di collegamento previsti dalla normativa interna, l'articolo 166 avrebbe dovuto tenere ferma l'applicazione del "principio di non aggravamento" di cui all'articolo 169 Tuir, lascian-

do così intendere che trattasi di disposizione più favorevole di quella prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (tale riserva è contenuta ad esempio nell'articolo 162 sulla definizione della stabile organizzazione, introdotto anch'esso con la riforma Tremonti del 2003 che ha riformulato la disciplina sul trasferimento di sede).

Più plausibile, dunque, che l'articolo 2 del decreto intenda risolvere la problematica già sollevata

LA LACUNA

Il richiamo agli accordi contro le doppie imposizioni non consente di disciplinare i trasferimenti avvenuti nei primi sei mesi

con riguardo al previgente Dm 2 agosto 2013, riguardante la natura progressiva del presupposto impositivo, che non coincide con il momento del trasferimento civilistico delle sedi dovendo altresì integrare la perdita della residenza per la maggior parte del periodo di imposta. Con la conseguenza che, nel caso di trasferimento nella prima metà dell'esercizio la società sopravvive in Italia sul piano civilistico ma sul piano fiscale dà luogo (sussistendo i presupposti ex articolo 162 Tuir) fin dall'inizio dell'esercizio stesso ad una stabile organizzazione di un soggetto non residente, e vi-

versa nel caso di trasferimento nella seconda parte dell'anno.

Tale problematica troverebbe piena soluzione mediante l'introduzione del cosiddetto split year, e cioè della determinazione della residenza fiscale in modo puntuale e non già avendo riguardo alla maggior parte del periodo di imposta. Tuttavia, a tale risultato può pervenirsi solamente mediante una modifica dell'articolo 73, comma 3, Tuir e non già invocando l'applicazione delle disposizioni convenzionali. In questa prospettiva, l'articolo 2 del decreto appare efficace solamente con riferimento ai casi in cui vi sia un conflitto di residenza in base alle norme interne (trasferimento di sede nella seconda metà dell'esercizio, con residenza per l'intero periodo in base alle norme italiane e residenza nello Stato estero dalla data di trasferimento). Il richiamo alle convenzioni bilaterali rende infatti direttamente operante la cosiddetta tie breaker rule di cui all'articolo 4, paragrafo 3, del modello di Convenzione Ocse nel caso di doppia residenza anche per una parte soltanto del periodo di imposta, prevista dal paragrafo 10 del commentario Ocse all'articolo 4, paragrafo 2 relativo alle persone fisiche (sul quale l'Italia, a differenza della Spagna, non ha posto una osservazione in dipendenza dell'assenza di un criterio analogo nella legislazione interna).

Risulterebbe in tal modo superata l'interpretazione assunta

I punti chiave

01 | L'OBIETTIVO

L'articolo 2 del decreto sull'exit tax prevede l'applicazione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni per la determinazione del trasferimento di residenza ai fini dell'articolo 166 Tuir. Infatti, in caso di trasferimento nella prima metà dell'esercizio la società sopravvive sul piano civilistico ma dà luogo ad una stabile organizzazione fin dall'inizio dell'esercizio stesso sul piano fiscale, e viceversa nel caso di trasferimento nella seconda parte dell'anno

02 | IL PROBLEMA

La norma non appare in grado di porre rimedio alla doppia non tassazione che potrebbe determinarsi, quanto meno sui redditi di fonte estera, in caso di trasferimento di sede nella prima parte dell'anno, qualora lo Stato estero di destinazione preveda la residenza fiscale dalla data di trasferimento. Anche a questi fini, è pertanto urgente l'approvazione della delega fiscale (legge 23/2014) il cui articolo 12, comma 1, lettera b), prevede tra l'altro la riformulazione dei criteri di individuazione della residenza fiscale.

con la risoluzione 471/E del 3 dicembre 2008, relativa ad un trasferimento di una persona fisica nella seconda parte dell'anno, secondo cui la regola dello split year enunciata dal citato paragrafo 10 può operare solamente in presenza di una disposizione espressa in tal senso nella Convenzione bilaterale. Rimane però il fatto, correttamente rilevato nella stessa risoluzione, che il richiamo alle convenzioni permette la risoluzione di un conflitto di residenza in base alle norme interne, ma non è idoneo a modificare la definizione convenzionale di soggetto residente di cui al paragrafo 1 del medesimo articolo 4 del modello di Convenzione Ocse, né può integrare la definizione di soggetto residente in base alle norme interne richiamate. Da questo punto di vista, in assenza di una modifica all'articolo 73, comma 3 del Tuir, l'articolo 2 del decreto non è quindi in grado di porre rimedio alla doppia non tassazione che potrebbe determinarsi, quanto meno sui redditi di fonte estera, in caso di trasferimento di sede nella prima parte dell'anno, qualora lo Stato estero di destinazione preveda la residenza fiscale dalla data di trasferimento.

Anche a questi fini, è pertanto urgente l'approvazione della delega fiscale (legge 23/2014) il cui articolo 12, comma 1, lettera b), prevede tra l'altro la riformulazione dei criteri di individuazione della residenza fiscale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Diritto societario. La Cassazione ribadisce il permanere dei rapporti in essere

La sede all'estero non cancella i debiti

Angelo Busani

Il **trasferimento** della sede legale all'estero di una società italiana (e l'assunzione di una forma giuridica vigente nello Stato "di atterraggio") non fa venir meno la continuità giuridica della società trasferita e quindi i rapporti giuridici di cui è parte permangono in capo ad essa. È quanto ribadito dalla Cassazione nella sentenza 15596 del 9 luglio 2014.

La sentenza è importante perché non sono isolati i casi di società italiane che fisiologicamente cercano di allocarsi all'estero, alla ricerca di benefici di ogni tipo (fiscali, burocratici, lavoristici, eccetera). Ci sono poi anche le vicende patologiche: le società che credono,

con il trasferimento all'estero, di rendersi inaggregabili dai creditori e quelle che si trasferiscono solo fittiziamente (e cioè che all'estero non apprestano alcun tipo di organizzazione, riducendosi all'acquisizione di un mera domiciliazione). È chiaro che queste ultime non reggono a qualsiasi prova di resistenza e cioè rispetto alla pretesa di una controparte (ad esempio un creditore che inten-

IL PRINCIPIO

Per i giudici di legittimità la cancellazione dal Registro delle imprese non determina il venir meno della continuità giuridica

da far valere le sue ragioni) che ne asserisca la perdurante vigenza in Italia, a discapito del formale (e fittizio) trasferimento di sede (si veda sul punto la sentenza di Cassazione n. 1508 del 24 gennaio 2014).

Quanto invece ai casi di trasferimento effettivamente organizzato, si pone il tema se la società trasferita sia un soggetto giuridico "nuovo" rispetto a quello preesistente alla trasformazione. Se si trattasse di un soggetto nuovo indubbiamente ci sarebbe un problema di interruzione dei rapporti giuridici che facevano capo al soggetto giuridico esistente anteriormente al trasferimento.

La Cassazione scongiura questa eventualità: laddove la

cancellazione di una società dal Registro delle imprese italiano sia avvenuta non a compimento di un procedimento di liquidazione della società (o per il verificarsi di altra situazione che implichi la cessazione dell'esercizio dell'impresa e da cui la legge faccia discendere l'effetto necessario della cancellazione dal Registro imprese) bensì come conseguenza del trasferimento all'estero della sede della società, e quindi sull'assunto che questa continui, invece, a svolgere attività imprenditoriale, tale trasferimento (benché in altro Stato) non determina il venir meno della continuità giuridica della società trasferita.

Insomma, il trasferimento di

sede e l'assunzione di una forma giuridica propria della legislazione vigente nello Stato "di atterraggio" non valgono quale cancellazione delle posizioni debitorie della società "decollata". In particolare, sotto il profilo fallimentare, non si rende applicabile la norma (articolo 10 del decreto 267/42) per il quale il fallimento della società cancellata dal Registro delle imprese può essere fatto valere solo entro un anno dalla cancellazione. Invero, la cancellazione cui allude l'articolo 10 della legge fallimentare è quella che deriva per cessazione dell'attività sociale e non quella derivante da trasferimento di sede: in quest'ultimo caso la società trasferita continua a subire la legislazione del Paese "di decollo" (e cioè la legge italiana) per l'insolvenza che essa manifesti in relazione a posizioni debitorie maturate prima del trasferimento di sede.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Anticorruzione. Le istruzioni sulle verifiche dei lavori

Appalti, all'Anac le varianti approvate dal 25 giugno

Alberto Barbiero

Le stazioni appaltanti devono comunicare all'Autorità nazionale anticorruzione l'adozione di tutte le varianti in corso d'opera approvate dal 25 giugno in poi, trasmettendo un'ampia serie di documenti. Con un comunicato del presidente, l'autorità anticorruzione fornisce le indicazioni per la corretta applicazione delle verifiche introdotte dall'articolo 37 del Dl 90/2014.

La disposizione stabilisce che entro 30 giorni dall'approvazione delle varianti, l'amministrazione trasmette il progetto esecutivo, l'atto di validazione e una relazione del responsabile del procedimento. Il comunicato del presidente dell'Anac specifica gli atti che devono essere forniti all'Autorità, individuandoli nella relazione del responsabile del procedimento, nel quadro comparativo di variante, nell'atto di validazione e nel provvedimento definitivo di approvazione: non è quindi compreso nel set documentale l'intero progetto esecutivo, ma le stazioni appaltanti devono essere disponibili a fornirlo qualora gli uffici dell'autorità lo richiedano.

Nei vari documenti da tras-

mettere deve essere indicato, qualora non già presente, il codice identificativo gara (Cig).

La disposizione richiede l'invio delle varianti determinate da cause imprevedute e imprevedibili, da eventi inerenti alla natura e alla specificità dei beni sui quali si interviene verificatisi in corso d'opera, da rinvenimenti imprevisti o

I DOCUMENTI

Per ogni intervento devono essere trasmessi la relazione del responsabile, l'atto di validazione, e il via libera definitivo

non prevedibili nella fase progettuale, nonché quelle causate da difficoltà di esecuzione derivanti da cause geologiche, idriche e simili, non previste, che rendano notevolmente più onerosa la prestazione dell'appaltatore (fatti specie regolata dall'articolo 1664, comma 2, del Codice civile).

Non devono pertanto essere inviate le varianti derivanti da nuove disposizioni legislative o causate da errori progettuali.

L'obbligo previsto dall'arti-

colo 37 riguarda peraltro solo le varianti per lavori pubblici, non comprendendo quelle per appalti di beni e servizi, disciplinate dagli articoli 310 e 311 del Dpr 207/2010.

Lastessa Anac, nel documento di osservazione inoltrato al Governo sulle disposizioni del Dl 90/2014, ha sollecitato una modifica normativa che circoscriverebbe il profilo dimensionale il novero delle varianti sottoposte alla sua analisi: in base alla disposizione, infatti, ogni variante rientrante nelle tipologie previste deve essere trasmessa, anche se di importo modesto, mentre l'autorità ha suggerito di inserire nella norma una soglia di riferimento (pari a milioni di euro).

La comunicazione e l'invio della documentazione riguarda le varianti approvate a far data dal 25 giugno (data di entrata in vigore del Dl 90/2014).

L'inoltro degli atti dovrà essere effettuato entro trenta giorni dall'approvazione, preferibilmente mediante posta elettronica certificata e, se non possibile, mediante posta ordinaria, specificando comunque nell'oggetto l'invio i riferimenti della norma e il Cig dell'appalto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tributi. Le risposte al question time

Sanità senza Imu, calcoli caso per caso

Gianni Trovati

MILANO.

La convenzione o l'accreditamento che "salvano" la sanità privata dall'Imu e dalla Tasi riguardano le singole attività, e non la struttura. A precisarlo, in risposta a un'interrogazione presentata da Giovanni Paglia (Sel) nel question time in commissione Finanze alla Camera, è il sottosegretario all'Economia Enrico Zanetti, che riprende le istruzioni al modello di dichiarazione per l'Imu degli enti non commerciali (si veda Il Sole 24 Ore del 2 luglio) e su questa base respinge la richiesta di rivedere le regole per ridurre gli ambiti di esenzione per sanità e scuola.

Nelle istruzioni, si spiega che convenzioni, accreditamenti e contratti con lo Stato o gli enti territoriali fanno rientrare la sanità fra le attività «non commerciali», e quindi esenti da Imu e Tasi, perché le rendono «complementari o integrative rispetto al servizio pubblico». Accrediti e convenzioni, però, vanno misurate in base alla singola attività, e non all'intera struttura: un ospedale o una clinica privata convenzionati con il servizio sanitario, quindi, non sono automaticamente esenti, perché per esempio le attività libero-professionali che non rientrano nell'ambito della

convenzione sono da considerare attività «commerciali», a meno che la tariffa chiesta sia «simbolica». In questi casi, di conseguenza, scatterebbero i meccanismi pensati per gli immobili «a uso promiscuo».

Un sistema di questo tipo prova a tracciare con precisione il confine fra le attività da "tutelare" e quelle da sottoporre a tassazione, ma rischia di incagliarsi sul piano pratico. In teoria, infatti, ogni struttura sanitaria dovrebbe misurare la quota di superficie e di tempo impiegati per la parte "commerciale", e su questa base calcolare le imposte da pagare. Il Comune, a sua volta, dovrebbe essere in grado di verificare la correttezza del conteggio, e anche il livello tariffario sotto al quale i corrispettivi possono essere considerati «simbolici». Senza contare il fatto che, per tutti gli usi promiscui, le istruzioni chiedono di sommare la quota di superficie e quella di tempo (o di utenza) a cui si rivolgono le attività commerciali, distorcendo così in aumento il conto finale: un altro fattore che probabilmente spingerà i potenziali contribuenti a essere molto "prudenti" nei calcoli sulla quota tassabile.

gianni.trovati@ilssole24ore.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA