



Trasferimento all'estero della residenza fiscale dei soggetti che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 166 del TUIR.

Definizione delle modalità e delle condizioni di esercizio dell'opzione di cui al comma 2-*quater* dell'articolo 166 del TUIR, ai sensi del Decreto ministeriale previsto dal successivo comma 2-*quinq*ues, da ultimo pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente Provvedimento,

Dispone:

1. *Esercizio dell'opzione*

I soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 2 luglio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 156 dell'8 luglio 2014 (in seguito, "decreto"), esercitano le opzioni di cui ai commi 6 e 7, del medesimo articolo, presentando, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative all'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia, un'apposita comunicazione all'Ufficio territorialmente competente, unitamente alla documentazione indicata al successivo punto 2. L'Ufficio può richiedere ulteriori informazioni e in caso di documentazione o informazioni infedeli, le opzioni esercitate non producono effetti.

2. *Obbligo di tenuta e conservazione della documentazione*

2.1 I soggetti di cui al punto 1 sono tenuti in ogni caso a predisporre e

conservare su supporto informatico documentazione contenente le seguenti informazioni:

- a) l'inventario analitico dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto non confluiti in una stabile organizzazione in Italia;
- b) l'ammontare della plusvalenza complessiva, unitariamente determinata, in base al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale di cui alla precedente lettera *a*);
- c) l'ammontare complessivo della plusvalenza unitaria nonché della relativa imposta sospesa e/o rateizzata;
- d) l'indicazione per ciascun bene, diritto e passività del costo fiscale, del valore normale, della relativa plusvalenza o minusvalenza, che ha concorso alla determinazione della plusvalenza complessiva, e della parte della plusvalenza complessiva sospesa o rateizzata allocata sugli stessi;
- e) l'illustrazione delle concrete modalità di determinazione del valore normale di cui alla precedente lettera *d*);
- f) in caso di opzione per la sospensione, il piano di ammortamento o la durata residua di beni e diritti;
- g) lo Stato di destinazione, l'indirizzo della sede legale estera e, se diverso, l'indirizzo valido al fine della notifica degli atti;
- h) le informazioni utili per la valutazione della solvibilità attuale e prospettica del soggetto, ivi inclusa, se disponibile, la categoria di rating allo stesso assegnata dalle agenzie di cui al punto 5.1.

2.2 La documentazione deve essere aggiornata per rilevare gli eventi realizzativi di cui all'articolo 1, comma 6, del decreto. Tale documentazione deve essere conservata secondo i termini di cui all'articolo 22 del Decreto del

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'Agenzia delle Entrate può richiedere la trasmissione e/o l'esibizione della documentazione anche mediante invio di un questionario ai sensi dell'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che può anche essere notificato all'indirizzo estero sopra indicato o, se modificato, a quello comunicato in base al comma 3.

2.3 In ogni caso, la modifica dell'indirizzo di cui al punto 2.1, lettera g) deve essere comunicata dal contribuente mediante gli ordinari modelli anagrafici entro trenta giorni dalla variazione.

3 Monitoraggio

3.1 Per i periodi d'imposta successivi a quello di esercizio dell'opzione per la sospensione di cui all'articolo 1 il contribuente presenta annualmente la dichiarazione dei redditi limitatamente ai quadri inerenti all'indicazione della plusvalenza complessiva di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto, con indicazione dell'importo della plusvalenza ancora sospesa, dell'ammontare dell'imposta ancora dovuta, nonché del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio. In caso di fusione, scissione o conferimento d'azienda, effettuati successivamente al trasferimento di residenza, tali obblighi ricadono sull'incorporante, sulla società risultante dalla fusione, sulla beneficiaria o sul conferitario. Resta fermo l'obbligo di monitoraggio del soggetto conferente in relazione al periodo intercorrente tra l'inizio del periodo di monitoraggio annuale e la data di efficacia dell'operazione. Nella dichiarazione inerente il periodo di cui al paragrafo precedente, il soggetto conferente indica altresì i dati identificativi del conferitario o beneficiario.

3.2 La dichiarazione va presentata anche qualora non sia dovuta alcuna imposta, indicando l'ammontare dell'*exit tax* sospesa.

4 Pagamenti

4.1 Il pagamento della prima rata di cui all'articolo 1, comma 7, del decreto

va effettuato entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative all'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia. Gli altri pagamenti dovuti ai sensi dei commi 6 e 7 del citato articolo, unitamente ai relativi interessi, sono versati negli anni successivi, entro il medesimo termine. Le restanti rate, nonché le restanti somme dovute ai sensi del comma 6 dell'articolo 1 del decreto, aumentate dei relativi interessi, sono versate, negli anni successivi, entro il medesimo giorno.

4.2 In caso di fusione e scissione che determini il trasferimento dei cespiti o dell'intero complesso aziendale, o di conferimento dell'azienda, ad altro soggetto residente in uno degli Stati di cui all'articolo 166, comma 2-*quater*, del TUIR, i versamenti residui sono effettuati dalla società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria, con riferimento all'imposta relativa ai cespiti acquisiti per effetto dell'operazione.

5 *Garanzie*

5.1 L'Ufficio, con atto motivato e sulla base delle informazioni disponibili o comunque raccolte ai sensi dei punti 1 e 2, può subordinare l'efficacia dell'opzione per la sospensione o rateizzazione alla presentazione di idonea garanzia, nel caso in cui vi sia un grave e concreto pericolo per la riscossione. A tal fine l'Ufficio considera sia la natura e l'entità degli eventuali carichi pendenti, sia la solvibilità, attuale e prospettica, del contribuente, anche sulla base di indici di natura patrimoniale, economica e finanziaria e tenendo conto, se disponibili, delle categorie di *rating* attribuiti dalle apposite agenzie di cui al Regolamento (CE) N. 1060/2009 del 16 settembre 2009 e successive modificazioni.

5.2 Nei casi di cui al punto precedente, la garanzia è fissata in modo che la stessa, sommata al patrimonio netto, risultante dall'ultimo bilancio, sia pari all'imposta dovuta.

5.3 La garanzia può essere prestata mediante:

- a) concessione in favore dell’Agenzia delle entrate da parte del contribuente o di un terzo datore, di ipoteca di primo grado su immobili di esclusiva proprietà del concedente, localizzati nel territorio dello Stato. Tale valore deve risultare da apposita perizia giurata di stima, cui si applica l’articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, dei periti agrari o dei periti industriali edili. Sono a carico del contribuente le spese di perizia, di iscrizione e di cancellazione dell’ipoteca;
- b) concessione in favore dell’Agenzia delle entrate da parte del contribuente o di un terzo datore di ipoteca di primo grado o di altro diritto di prelazione su beni o diritti di esclusiva proprietà del concedente, da rilasciarsi secondo le modalità previste dalla legge applicabile e la cui validità, efficacia ed opponibilità a terzi sia attestata da un notaio o altra figura equivalente riconosciuta dallo Stato estero. Il valore di mercato tali beni e diritti deve essere attestato da apposita perizia giurata di stima, certificata da una società di revisione indipendente;
- c) rilascio a favore dell’Agenzia delle entrate di idonea fidejussione bancaria o di polizza assicurativa.

5.4 In caso di esercizio dell’opzione per la sospensione di cui all’articolo 1, del decreto, la garanzia, se dovuta, va prestata per un periodo non inferiore a tre anni e va rinnovata, per ulteriori tre anni, nel caso in cui al termine del periodo di validità risultino ancora importi dovuti. La documentazione attestante il rinnovo della garanzia va presentata all’Ufficio territorialmente competente, direttamente dal soggetto non residente o dal garante almeno sei mesi prima della scadenza. In caso di esercizio dell’opzione per la rateizzazione, prevista dall’articolo 1 del decreto, la garanzia è dovuta per un periodo pari a quello di rateazione, incrementato di un anno. L’Ufficio

territorialmente competente autorizza il rilascio totale o parziale della garanzia in relazione all'imposta pagata, previa verifica dei versamenti effettuati.

5.5 La garanzia non è dovuta quando i soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, in ciascuno dei tre esercizi antecedenti al trasferimento della residenza non hanno conseguito perdite risultanti dai rispettivi bilanci, ed hanno un patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio almeno pari a 120 per cento dell'importo dell'imposta sospesa e/o rateizzata.

5.6 In caso di fusione o scissione che comporti il trasferimento dei cespiti in relazione ai quali è stata esercitata una delle opzioni di cui all'articolo 1, commi 6 e 7 del decreto ad un soggetto residente in uno degli Stati di cui all'articolo 166, comma 2-*quater*, del TUIR, entro 30 giorni dalla data di efficacia dell'operazione, la società risultante dalla fusione o incorporante, ovvero la società beneficiaria, presenta all'Ufficio territorialmente competente una dichiarazione del garante attestante la persistente validità della garanzia, ovvero presta nuova garanzia secondo quanto previsto dalle disposizioni precedenti.

6 Decadenza

6.1 Il contribuente decade dal beneficio della sospensione o della rateazione, oltre che nelle ipotesi previste dall'articolo 1, comma 8, del decreto, nelle seguenti ipotesi:

- a) la mancata presentazione della garanzia o il mancato rinnovo della stessa;
- b) il venir meno della garanzia in assenza dell'autorizzazione dell'Ufficio territorialmente competente o comunque delle condizioni di cui al punto 5;
- c) la mancata presentazione della dichiarazione di cui al punto 3.1 solo in caso di opzione per la sospensione;

- d) il mancato assolvimento dell'obbligo di tenuta e conservazione della documentazione di cui al punto 2.1;
- e) la mancata risposta al questionario di cui al punto 2.2;
- f) la mancata comunicazione della variazione dell'indirizzo di cui al punto 2.1, lettera g);
- g) il mancato pagamento di una rata o di una quota degli importi dovuti, salve le ipotesi di ravvedimento previste dall'ordinamento.

6.2 In caso di decadenza, l'importo sospeso o rateizzato ancora dovuto, maggiorato degli eventuali interessi, è iscritto a ruolo. Se è stata prestata garanzia, si procede alla riscossione coattiva nei confronti del contribuente non residente e/o del garante.

7. Società trasparenti

7.1 Per i soggetti esercenti imprese commerciali di cui all'articolo 5 del TUIR, la comunicazione di cui al punto 1 va presentata da ciascun socio presso l'ufficio competente in base al domicilio fiscale della società, che deve confermarla nella propria dichiarazione dei redditi in cui confluisce la plusvalenza di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto. Ciascun socio è tenuto agli obblighi di versamento e prestazione delle eventuali garanzie. L'obbligo di monitoraggio è invece assolto dalla società trasferita, limitatamente all'indicazione dell'ammontare della plusvalenza ancora sospesa, nonché dell'importo della plusvalenza per la quale si sono verificati gli eventi realizzativi. Nel caso in cui si siano verificati tali eventi, i soci indicano nella propria dichiarazione dei redditi l'importo della plusvalenza realizzata di loro spettanza.

7.2 Per le società di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, la predetta comunicazione va presentata dalla medesima società, che è anche tenuta agli obblighi di dichiarazione, monitoraggio, pagamento e prestazione di eventuali

garanzie.

8. Entrata in vigore

Le disposizioni del presente provvedimento compatibili con quelle del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 2 agosto 2013, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 12 agosto 2013, si applicano anche ai trasferimenti all'estero della residenza effettuati antecedentemente all'entrata in vigore del decreto da ultimo pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Nel caso in cui il termine di cui al punto 1 sia già scaduto o scada nei sei mesi successivi alla data di entrata in vigore del presente provvedimento, i soggetti ivi indicati dovranno presentare l'apposita comunicazione entro i sei mesi successivi alla data di entrata in vigore del decreto ministeriale da ultimo citato.

Motivazioni

L'articolo 166, comma 2-*quinques*, del TUIR demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di natura non regolamentare il compito di disciplinare le modalità di attuazione dell'esercizio dell'opzione per la sospensione dell'*Exit Tax*, prevista dal comma 2-*quater* del medesimo articolo, al fine, tra l'altro, di individuare le cause di decadenza, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le sue modalità di versamento.

Il decreto ministeriale 2 agosto 2013, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 12 agosto 2013, contiene le prime indicazioni sull'esercizio di tale opzione e a sua volta affida ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di regolare le concrete modalità di esercizio dell'opzione per la sospensione o la rateizzazione dell'*Exit tax*, la prestazione delle garanzie e il rilascio delle stesse, nonché l'obbligo di monitoraggio annuale.

A seguito di approfondimenti e di pronunce giurisprudenziali a livello comunitario, si è reso necessario modificare il citato decreto. Tali modifiche sono

contenute nel decreto 2 del Ministro dell'Economia e delle Finanze del luglio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 156 dell'8 luglio 2014.

Le disposizioni del presente Provvedimento, pertanto, si applicano ai trasferimenti all'estero della residenza fiscale effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del novellato decreto, nonché a quelli effettuati antecedentemente, in vigore del D.M. 2 agosto 2013, ove compatibili.

Riferimenti normativi

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate:

- Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68 comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);
- Statuto dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (articolo 5, comma 1; articolo 6, comma 1);
- Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (articolo 2, comma 1);
- Decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 febbraio 2001;
- articolo 1, comma 361, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244;

b) Disciplina normativa di riferimento:

- Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (articolo 166);
- Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 2 agosto 2013, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 188 del 12 agosto 2013;
- Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 2 luglio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 156 dell'8 luglio 2014.

Roma, 10 luglio 2014

IL DIRETTORE VICARIO DELL'AGENZIA

Marco Di Capua