Ingresso a valore di mercato con la provenienza da Ue o See

L'accordo preventivo consente il fair value in caso di «arrivo» da uno Stato non comunitario

PAGINA A CURA DI
Alessandro Germani

L'ipotesi di entry tax, ovvero di valori in ingresso, all'articolo 166-bis del Tuir è speculare rispetto alla exit tax analizzata nella pagina a lato. Pertanto la riformulazione della disciplina apportata dalla direttiva Atad (Dlgs 142/2018) segue la stessa impostazione dell'altra previsione. Ed è tarata sul valore di mercato che sostituisce il vecchio concetto di valore normale. Vediamo in ogni caso come la norma è stata concepita.

La disposizione sui valori fiscali in ingresso riguarda le seguenti ipotesi:
a) il trasferimento in Italia della residenza fiscale di soggetti esteri;
b) il trasferimento di attivi di soggetti non residenti ad una stabile organizzazione in Italia;
c) il trasferimento di un complesso aziendale in Italia da parte di un soggetto non residente;
d) il trasferimento di attivi di una stabile organizzazione estera a cui si applica la branch exemption alla sede centrale da parte di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato;
e) l'incorporazione di un soggetto non residente da parte di uno residente, oppure la sua scissione a favore di beneficiaria residente o il conferimento di una propria stabile organizzazione estera a favore di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

Il successivo comma 2 si sofferma a chiarire le ipotesi di trasferimento di attivi a una stabile organizzazione o da parte di una stabile organizzazione (lettere b e d), cioè i casi in cui gli attivi si considerano rispettivamente entrati o usciti dal patrimonio della stabile organizzazione. Valgono al riguardo la prescrizioni Ocse in base alle quali la branch si deve considerare un'entità separata e indipendente, che svolge le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, e tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati (*functionally separate entity approach*).

Il comun denominatore di tutti i casi in cui si verificano dei valori fiscali in ingresso è l'applicazione del valore di mercato. Ciò, tuttavia, deve rispondere a una condizione ben precisa, ovvero che lo Stato di provenienza in tutte e cinque le fattispecie precedentemente analizzate corrisponda ad uno Stato Ue oppure See che consente un adeguato scambio di informazioni.

In base alla logica per cui la disciplina dell'entry tax è strutturata in maniera speculare a quella dell'exit tax è previsto, similmente, che il criterio del valore di mercato al comma 3 sia determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti fra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, tenendo conto delle indicazioni contenute nel Dm 14 maggio 2018 emanato in base alla disciplina sui prezzi di trasferimento all'articolo 110, comma 7, del Tuir.

Nel caso in cui tale valore sia riferibile ad un complesso aziendale o a un ramo d'azienda, si terrà conto anche del valore dell'avviamento, calcolato tenuto conto delle funzioni e dei rischi trasferiti.

Al comma 5 il legislatore stabilisce cosa succeda in tutti quei casi disciplinati dalla norma e relativi a fattispecie di valori in ingresso (comma 1) se non sono rispettate le condizioni previste dal comma 3 in relazione alle caratteristiche dello Stato di provenienza (Ue o See). In prima battuta è previsto che si faccia riferimento, quale valore fiscale, al valore di mercato come determinato a seguito di accordo preventivo in base all'articolo 31-ter del Dpr 600/73. In seconda battuta, ovvero in assenza di tale accordo, il valore fiscale di ingresso sarà meno conveniente per il soggetto residente e cioè:

- il minore fra costo di acquisto, valore di bilancio e valore di mercato in base al Dm sui prezzi di trasferimento per ciò che concerne le attività
- il maggiore fra essi, di contro, per ciò che concerne invece le passività.

La logica sembra chiara, in quanto in tali situazioni scatta un meccanismo di cautela fiscale per cui il costo fiscale dell'asset tende ad essere il minimo consentito (massimizzando quindi l'eventuale successiva plusvalenza da trasferimento), mentre all'esatto opposto si andrà per il valore fiscale di una passività.

La norma prevede, infine, che attraverso un provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate si stabiliranno le modalità di segnalazione dei valori delle attività e delle passività con riferimento ai commi 3 e 5. Nel caso di omessa o incompleta segnalazione si applicherà la sanzione amministrativa prevista all'articolo 8, comma 3-bis, del Dlgs 471/1997, ovvero pari al 10% dell'importo complessivo, con un minimo di 500 e un massimo di 50mila euro.

Infine l'agenzia delle Entrate ha chiarito che la disciplina dell'entry tax si applica anche a una holding che detiene partecipazioni in società immobiliari (risoluzione 69/E/2016), andando oltre la mera commercialità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE MODALITÀ DI ATTRIBUZIONE

Il valore d'ingresso
Il trasferimento di sede dall'estero, di una stabile organizzazione o di un complesso aziendale estero, oppure di una stabile organizzazione estera assoggettata a branch exemption, così come alcune operazioni straordinarie, comportano la necessità di attribuire un valore di ingresso alle poste recepite in Italia

I casi coinvolti
La disposizione sui valori fiscali in ingresso riguarda i seguenti casi:
a)trasferimento in Italia della residenza fiscale di soggetti esteri;
b)trasferimento di attivi di soggetti non residenti ad una stabile organizzazione in Italia
c)trasferimento di un complesso aziendale in Italia da parte di un soggetto non residente
d)trasferimento di attivi di una stabile organizzazione estera a cui si applica la branch exemption alla sede centrale da parte di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato
e)incorporazione di un soggetto non residente da parte di uno residente, oppure la sua scissione a favore di beneficiaria residente o il conferimento di una propria stabile organizzazione estera a favore di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato

Valore di mercato
Si applica nel caso in cui il trasferimento avvenga da paese Ue o See. In alternativa si fa ricorso al valore di mercato determinato in base ad un accordo preventivo.