Reshoring, tre criteri per valutare le attività

EMERGENZA COVID-19

IMPRESE



Nella pianificazione va verificato se la residenza risulterà italiana o estera

Sul valore fiscale d'ingresso incide la localizzazione della società che si impatria

Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

L'emergenza legata alla diffusione del coronavirus sta portando alla luce l'importanza della produzione locale e della localizzazione delle imprese sul territorio nazionale. Avere oggi una filiera corta, che permetta di ridurre le tempistiche di approvvigionamento, produzione e distribuzione e, non meno importante, evitare lo spostamento di merci e personale da e verso l'estero, si sta rivelando vincente.

Se, quindi, fino a pochi mesi fa, rimpatriare una o più fasi della produzione svolte oltre confine da una società partecipata o da una filiale estera appariva troppo complesso, anche in relazione agli aspetti societari e fiscali, la gestione emergenziale sta dimostrando che la strada può essere percorribile o addirittura necessaria in relazione alle filiere produttive in settori strategici, a partire dalla sanità.

Il nodo della residenza fiscale

Al riguardo, nella pianificazione del rientro in Italia in primo luogo va ricordato che, ai fini fiscali, il periodo d'imposta va considerato in maniera unitaria. Il trasferimento della sede non determina, infatti, due diversi periodi d'imposta e, di conseguenza, occorre verificare se nell'anno del rimpatrio la società debba essere considerata residente in Italia o all'estero.

A questo fine rilevano le previsioni contenute nell'articolo 73, comma 3 del Dpr 917/1986 (Tuir), in base al quale un soggetto si considera fiscalmente residente quando ha in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta almeno uno degli elementi che fanno presumere la residenza (sede legale, sede amministrativa, ovvero l'oggetto sociale).

Tenendo conto che il 2020 è un anno bisestile, tale condizione si verifica al superamento dei 184 giorni. Semplificando, quindi, se una società trasferisce la propria sede in Italia entro il 1° luglio 2020, si considera residente in Italia a partire da tale anno. Tuttavia, è necessario verificare come il trasferimento della sede in Italia sia trattato dalla legislazione dello stato estero di provenienza per i diversi effetti che ne possono scaturire. Se in continuità giuridica, rileva la cancellazione della società dal Registro delle imprese dello Stato estero (risposta 73 del 20 novembre 2018 e risoluzione 9 del 17 gennaio 2006) a nulla rilevando la successiva iscrizione presso il Registro delle imprese italiano in data successiva. Nell'esempio precedente, quindi, la società rimpatriata risulterà fiscalmente residente in Italia nel 2020 se la cancellazione della stessa dal registro imprese estero avverrà entro il 1° luglio 2020. Se, invece, il trasferimento si qualifica come ipotesi di scioglimento, la società assumerà come data iniziale del proprio periodo d'imposta in Italia quella del trasferimento, a prescindere dal fatto che lo stesso avvenga nella prima o nella seconda parte dell'anno.

Criteri di valorizzazione

I criteri di valorizzazione fiscale delle attività e delle passività facenti capo all'impresa che si è trasferita in Italia sono invece disciplinati dall'articolo 166-bis del Tuir (nella versione in vigore dal 2019 per effetto del recepimento della direttiva cosiddetta Atad 2016/1164/Ue).

La prima valutazione va fatta in base alla localizzazione della società estera.

1. Se proviene da uno stato appartenente alla Ue o *white list* (Dm 4 settembre 1996), il valore fiscale in entrata delle attività e passività è quello di mercato (articolo 166-bis, comma 4 del Tuir) senza possibilità di deroga (risposta a Telefisco 2019) anche se lo stato estero non ha applicato alcuna *exit tax* (risoluzione 5 agosto 2016, n. 69).

2. Stesso criterio vale anche nelle ipotesi di provenienza da stati extra Ue o non *white list* in caso di accordo a seguito di ruling in base a quanto stabilito dall' articolo 31-ter del Dpr 600/73.

3. Nelle altre ipotesi, invece, il valore fiscale di ingresso delle attività è assunto nel minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato; per le passività, invece, va assunto il maggiore tra i medesimi valori (articolo 166-bis, comma 5 del Tuir).

Infine va segnalato che, qualora oggetto del trasferimento sia un'azienda o un ramo d'azienda, il valore deve essere considerato tenendo conto dell'avviamento.

Monitoraggio e sanzioni

A partire da quest'anno il valore fiscale delle attività e delle passività rimpatriate è monitorato nei modelli di dichiarazione. In particolare, nel nuovo prospetto «Monitoraggio dei valori fiscali in ingresso» inserito nel quadro TR del modello Redditi Sc 2020.

In caso di omessa o incompleta segnalazione dei valori all'interno del nuovo quadro, in base all'articolo 166-bis, comma 6 del Tuir è prevista una sanzione del 10%, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro, commisurata all'importo non indicato (articolo 8, comma 3-bis del Dlgs 471/97).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ESEMPIO

1. Il caso

La direzione di un gruppo multinazionale Alfa, con base in Italia e operante nel settore dell'abbigliamento e accessori, che aveva delocalizzato parte dell'attività in Cina attraverso la propria partecipata Beta, decide di rimpatriare la produzione per far fronte alle richieste di un prodotto 100% "made in Italy".
Il rientro avviene mediante il trasferimento in Italia della residenza fiscale della partecipata estera Beta.

2. Le cifre

Si ipotizzano i seguenti valori delle attività (a saldi chiusi quindi già al netto dei fondi di ammortamento) e delle passività raggruppando i valori in macro-categorie e ipotizzando un maggior valore di mercato della partecipazione.

IL MODELLO

ATTIVO			PASSIVO	
DESCRIZIONE	VALORE CONTABILE	VALORE DI MERCATO	DESCRIZIONE	VALORE (in euro)
Impianti e macchinari	150.000	150.000	Capitale sociale	100.000
Partecipazioni in imprese controllate	250.000	1.000.000	Debiti	450.000
Crediti	150.000	150.000	-	-
Totale attivo	550.000	-	**Totale passivo**	550.000

3. Il modello reddituale

Compilazione del prospetto per il monitoraggio dei valori in ingresso (Quadro TR):

Monitoraggio dei valori fiscali in ingresso (art. 166-bis del TUIR)

	Codice identificativo	Denominazione	Codice Stato estero	Accordo preventivo
TR11	00000000012345678	BETA	016	

	Descrizione attività/passività	Valore attività	Valore passività	N. Mod.
TR12	IMPIANTI E MACCHINARI	150.000,00	,00	
TR13	PARTECIPAZIONI IN IMPRESE CONTROLLATE	1.000.000,00	,00	
TR14	CREDITI	150.000,00	,00	
TR15	DEBITI	,00	450.000,00	
TR16		,00	,00	

Compilazione del prospetto di riconciliazione dei dati di bilancio e fiscali (Quadro RV):

SEZIONE I
RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI

Tipo di bene/Voce di bilancio: PARTECIPAZIONI IN IMPRESE CONTROLLATE — Causa — IAS/IFRS 13/1/2015 — Valore precedente ,00

		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
RV1	Valore contabile	250.000,00	,00	,00	250.000,00	,00
	Valore fiscale	1.000.000,00	,00	,00	1.000.000,00	

		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
RV2	Valore contabile	,00	,00	,00	,00	,00
	Valore fiscale	,00	,00	,00	,00	