

Exit Taxes

Manuel Pires¹

1. Aspetti introduttivi e generali

Il sistema fiscale portoghese comprende, oltre a fattispecie impositive applicate sul patrimonio e sulla spesa, un'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRS) e delle persone giuridiche (IRC).

Nell'ambito delle imposte sul reddito, si distingue, come usuale, tra soggetti passivi residenti e non residenti. I soggetti residenti sono sottoposti a tassazione sui redditi ovunque prodotti, compresi, quindi, quelli prodotti al di fuori del territorio portoghese ("obrigação ilimitada" – articoli 15, n. 1 del Codice della IRS e 4, n. 1 del Codice della IRC). Al contrario, i soggetti non residenti sono tassati solo sui redditi ottenuti nel territorio portoghese ("obrigação limitada" – articoli 15, n. 2 del Codice della IRS e 4, n. 2 del Codice della IRC).

Ai sensi dell'art. 16, n. 1 del Codice della IRS, si considerano fiscalmente residenti le persone fisiche che nel periodo d'imposta di riferimento:

- siano rimaste nel territorio portoghese per più di 183 giorni, anche se non in maniera continuativa; oppure
- essendo rimaste nel territorio portoghese meno di 183 giorni, abbiano, al

¹ Dottore in Scienze Giuridiche ed Economiche presso l'Università di Lisbona e Professore presso l'Università Lusíada di Lisbona.

Traduzione a cura di Eleonora Bartolotta e Cecilia de Souza Oliveira, Dottorande in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna, nonché di João Félix Pinto Nogueira, Dottore in Diritto Tributario presso l'Università di Santiago de Compostela

31 dicembre del periodo d'imposta rilevante, un'abitazione le cui condizioni lascino supporre l'intenzione di tenerla ed occuparla come dimora abituale; oppure

- si tratti di soggetto che al 31 dicembre del periodo d'imposta considerato sia membro dell'equipaggio di una nave o di un aereo, al servizio di società residenti con sede legale oppure con direzione effettiva nel territorio portoghese;
- si tratti di soggetto che svolga all'estero funzioni o anche singoli incarichi, al servizio dello Stato portoghese.

Al fine della individuazione dei redditi prodotti all'interno del territorio portoghese, i criteri adottati sono quello di tipo finanziario – residenza del soggetto passivo – e/o quello di tipo economico – localizzazione del bene all'interno del territorio portoghese o esercizio all'interno del territorio portoghese dell'attività da cui deriva il reddito (articolo 18 del Codice della IRS).

In rapporto alla IRC, i soggetti passivi – compresi, oltre alle persone giuridiche, anche gli enti senza personalità giuridica, ad esempio, l' eredità giacente, le persone giuridiche i cui atti costitutivi siano dichiarati invalidi, le associazioni e le società civili senza personalità giuridica, le società commerciali o civili sotto forma commerciale, prima della registrazione definitiva (articolo 2.º n.ºs 1, alinea b, e 2) – sono considerati residenti quando abbiano la sede o la direzione effettiva, intesa, la prima come sede amministrativa e la seconda come luogo di direzione generale dell'attività (articolo 2.º n.º 3 del Codice dell' IRC), all'interno del territorio portoghese.

I criteri di individuazione dei redditi prodotti nel territorio portoghese, coincidono con quelli adottati in riferimento alla IRS: criterio finanziario o/e criterio economico (articolo 4º n.º 3 del Codice della IRC).

2. IRS e trasferimento fuori dal territorio nazionale

2.1. Riguardo al trasferimento all'estero, il Codice dell'IRS non prevede nessuna imposizione al momento dell'uscita dal Portogallo, solo (!) una finzione che consente il mantenimento dello status di residente nel territorio portoghese.

Dunque, "sono sempre considerate residenti nel territorio portoghese le persone che fanno parte di un nucleo familiare, a condizione che nel territorio portoghese abiti una delle persone cui spetta la direzione del nucleo familiare" (articolo 16, c. 2 del Codice della IRS). Tuttavia, alla luce delle notevoli difficoltà che questa disposizione crea - come accade, ad esempio, per gli emigrati - è stato introdotto un correttivo (articolo 16, n.3 del Codice dell'IRS), ossia è stata ammessa la non applicazione di tale norma qualora si tratti di persone che:

- non essendo rimaste nel territorio portoghese per più di 183 giorni, consecutivi o meno, nell'anno di riferimento dei redditi
- dimostrino l'inesistenza di un rapporto tra la maggior parte delle proprie attività economiche ed il territorio portoghese.

In tal caso, i contribuenti saranno soggetti passivi d' imposta come non residenti, relativamente ai rispettivi redditi, che si considerano prodotti nel territorio portoghese, secondo quanto previsto dal Codice dell'IRS.

Accertata la sussistenza di tali requisiti, in applicazione dell'articolo 16 n. 4 del Codice dell'IRS, il coniuge residente nel territorio portoghese presenta una dichiarazione (unica) dei redditi, nella quale si comprendono i suoi redditi personali, la sua parte di quelli comuni e quelli delle persone a carico, analogamente a quanto previsto per i coniugi che vivono in regime di separazione di fatto.

Rileva, altresì, la finzione introdotta dall'articolo 16 n. 5 del Codice dell'IRS in forza della quale si considerano ancora residenti nel territorio portoghese, le persone di nazionalità portoghese che trasferiscono la propria residenza in un Paese, territorio o regione con regime fiscale agevolato, indicato nella lista approvata con "Portaria" del Ministro delle Finanze, a meno che l'interessato non provi che il trasferimento ha avuto luogo per valide ragioni – individuate dalla norma, a titolo meramente esemplificativo, nell'esercizio in tale territorio di un'attività temporanea per conto di un datore di lavoro portoghese.

Si noti l'inadeguatezza del solo riferimento normativo ad ipotesi di lavoro temporaneo e presso datori di lavoro portoghesi. E se il trasferimento non fosse temporaneo o, comunque, presso un datore di lavoro non portoghese? Sarebbe stato meglio se il legislatore non avesse fatto riferimento ad alcuna specifica ipotesi.

La lista di cui sopra comprende i Paesi che sono solitamente considerati come Paradisi fiscali o zone a bassa fiscalità; tra questi, Andorra, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Isole Bermuda, Bolivia, Isole del Canale (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou), Isole Cayman, Cipro, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Isole Fiji, Gibilterra, Honduras, Hong Kong, Giamaica, Giordania, Kuwait, Libano, Liberia, Liechtenstein, Isole Maldive, Isole di Man, Nauru, Panama, Polinesia Francese, Porto Rico, Santa-Lucia, Seychelles, Swaziland, Tonga, Trinidad e Tobago, etc. (Portaria 150/2004, del 13 febbraio).

3. IRC e il trasferimento all'estero

3.1. La disciplina applicabile alle persone giuridiche

3.1.1. Dal 1 gennaio 2006 è stata introdotta una sottosezione nel Codice dell'IRC – la sottosezione V-A, rubricata "Trasferimento di residenza di una società all'estero e cessazione dell'attività di soggetti non residenti" – cui è stata aggiunta un'altra disposizione, entrata in vigore a partire dal 1 gennaio 2007 (art. 76-A del Codice dell'IRC²).

La norma che disciplina il trasferimento di residenza comprende :

- naturalmente, soggetti residenti, che abbiano la propria sede legale, ovvero il centro di direzione effettiva nel territorio portoghese;
- Società Europea e Società Cooperativa Europea.

Assume rilevanza la circostanza che

- la sede legale e la direzione effettiva non si trovino più nel territorio portoghese, ossia il fatto che con il trasferimento la società muti il proprio *status* in non residente.

La norma prevede che

Costituiscono componenti positive o negative del reddito societario, nell'esercizio in cui è cessata l'attività, la differenza tra il valore di mercato e quello contabile, fiscalmente rilevante, degli elementi patrimoniali, alla data della cessazione dell'attività.

Tuttavia, la norma prevede una eccezione ed una ipotesi di applicazione estensiva

² Di seguito, quando non verrà specificato il Codice cui si farà riferimento nel testo, dovrà ritenersi richiamato il Codice dell'IRC.

3.1.2 Eccezione (art. 76-A n. 2):

la regola non si applica agli elementi patrimoniali oggetto di trasferimento che siano effettivamente afferenti ad una stabile organizzazione della società emigrante, che continui ad operare all'interno del territorio portoghese; e che contribuiscano a produrre reddito imponibile

Ciò a condizione che:

- gli elementi patrimoniali figurino nella contabilità del soggetto trasferito con gli stessi valori riconosciuti prima del trasferimento di residenza;
- detti valori siano quelli risultanti dall'applicazione delle disposizioni del Codice dell'IRC o dalle rivalutazioni effettuate secondo la legislazione fiscale [cfr. art. 68, n. 3, lett *a*) e *b*)].

In questo caso, secondo quanto previsto dall'art. 76-A, n. 3, la determinazione dell'imposta che la stabile organizzazione, creata al momento del trasferimento, dovrà scontare ha luogo in conformità ai seguenti principi:

- la determinazione del reddito derivante dagli elementi patrimoniali è condotta come se il trasferimento della residenza non fosse avvenuto;
- le reintegrazioni e gli ammortamenti sugli elementi delle immobilizzazioni trasferite, hanno luogo secondo il regime vigente per la società prima del trasferimento;
- alle provviste trasferite si applica, agli effetti fiscali, lo stesso regime che si applicava prima del trasferimento;
- le perdite realizzate prima della cessazione dell'attività, possono essere dedotte dall'imponibile della stabile organizzazione di società

non residente a condizione che siano riferibili agli elementi patrimoniali afferenti alla stessa stabile organizzazione; ciò su specifica autorizzazione del "director-geral dos impostos", previa domanda da parte degli interessati, inoltrata entro il mese successivo a quello in cui è avvenuta la cessazione dell'attività, dimostrando la pertinenza delle perdite all'attività svolta dalla stabile organizzazione.

Tuttavia, tale eccezione non troverà applicazione – applicandosi quindi, la regola generale, di cui all'articolo 76-A, n. 5 - nei casi in cui si reputi che le operazioni di cui sopra abbiano come scopo principale, o comunque tra quelli di maggior rilievo, l'evasione fiscale, che si ritiene ricorrere quando

la totalità dei redditi non sia soggetta allo stesso regime di imposizione previsto nell'IRC; e

le operazioni siano state realizzate senza valide ragioni economiche, che ricorrono, ad esempio, nel caso di ristrutturazione o razionalizzazione delle attività della società,

procedendo, conseguentemente, alla liquidazione addizionale dell'imposta.

3.1.3.

Al di là della eccezione alla regola - secondo la quale ha rilevanza la differenza positiva o negativa tra il valore di mercato e quello contabile, fiscalmente rilevante, degli elementi patrimoniali al giorno della cessazione dell'attività - è prevista una estensione della stessa regola: essa si applica, con i necessari adattamenti, anche nel caso di determinazione del reddito imponibile di una stabile organizzazione situata in territorio portoghese di società non residente .

I presupposti di detta applicazione estensiva sono:

- la cessazione dell'attività nel territorio portoghese;

- il trasferimento, in senso materiale o giuridico, all'estero degli elementi patrimoniali della stabile organizzazione.

Ciò significa consentire l'assoggettamento ad imposta anche nei casi di successivi trasferimenti degli elementi patrimoniali afferenti alla stabile organizzazione.

3.2. La disciplina applicabile ai soci

Il trasferimento della sede legale e della direzione effettiva di una società produce effetti fiscali, non solo in relazione alle persone giuridiche, ma anche in capo ai soci, fatta eccezione per l'ipotesi in cui il trasferimento riguardi la Società Europea o la Società Cooperativa Europea, nel qual caso i principi di seguito enunciati non trovano applicazione. Al di là di tale ultima eccezione, il trasferimento della società determina la tassazione in capo ai soci dell'eventuale differenza positiva tra il valore di mercato del patrimonio netto della società al momento del trasferimento (articolo 76-C, n. 2) ed il prezzo di acquisto delle partecipazioni sociali, secondo quanto previsto dall'articolo 76-C, n. 1. Vi è, poi, una disciplina speciale per le società assoggettate al regime di trasparenza (art. 75, n. 4, ex articolo 76-C, n. 1), disciplina secondo cui nel computo della differenza si applicano le seguenti regole:

- la plusvalenza imponibile, qualificabile come reddito di capitale, risulta dalla differenza tra il valore storico e quello che, secondo quanto risulta dalla contabilità della società liquidata, corrisponde alle entrate effettivamente realizzate (articolo 75-A, n. 2) ex articolo 76-C n. 1;
- la differenza negativa é considerata come minusvalore, deducibile solo quando le quote di partecipazione sociale siano rimaste nella titolarità del soggetto passivo per i tre anni immediatamente antecedenti la data del trasferimento della società (articolo 75 - B,

n. 2), ex articolo 76-C, n. 1).

In caso di tassazione dell'eventuale plusvalenza, considerata come reddito di capitale ai sensi del menzionato art. 75-A, n. 2, si applicano, ex articolo 75, n. 3, le regole che consentono l'eliminazione o l'attenuazione della doppia imposizione economica. In particolare sarà possibile la deduzione totale dei redditi compresi nella base imponibile, corrispondenti agli utili distribuiti, a condizione che la partecipazione soddisfi, tra gli altri, i requisiti di percentuale previsti nella partecipazione al capitale sociale o quelli di valore e temporali, negli altri casi, la deduzione solamente del 50% dei redditi computati nella base imponibile corrispondenti agli utili distribuiti.

4. Il diritto comunitario

4.1. La problematica delle "Exit Taxes"

La problematica delle "exit taxes" nel diritto fiscale, è strettamente connessa alla libertà di circolazione dei fattori di produzione: libertà di uscita e libertà di entrata (esemplificativamente artt. 43 e 48 del Trattato)³. La libertà di stabilimento, sancita dall'art. 43 del Trattato CE, è uno dei principi fondamentali su cui si fonda il sistema di diritto dell'Unione Europea; essa implica "il diritto di accedere alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese alle stesse condizioni definite dallo Stato membro di stabilimento nei confronti dei propri cittadini." (cfr. Sentenza del 5 Novembre, 2002 ÜBERSEERING, C-208/00, n. 56⁴; cfr. Sentenza del 13 Dicembre, 2005 SEVIC, C-411/03, nn. 17 e 18⁵), implica altresì il diritto di acquisto della totalità delle quote di una società. In altri casi

³ Trattato CE

⁴ Corte Giust., sentenza 5 novembre 2002, causa C-208/00, Überseering, Racc. 2002, pag I 9919.

⁵ Corte Giust., sentenza 13 dicembre 2005, causa C-411/03, SEVIC Systems, Racc. 2005, pag. I-10805.

si applica la libertà di circolazione di capitali (ÜBERSEERING n. 77⁶; più in generale per le persone fisiche, cfr. sentenza del 7 Settembre 2006, C-470/04, n. 26⁷). Significa, dunque, che il trattamento nello Stato di destinazione deve essere il medesimo per residenti e non residenti. Allo stesso tempo, non potranno crearsi impedimenti od ostacoli ai cittadini residenti che vorranno trasferirsi fuori dallo Stato di origine. I medesimi principi si applicano anche alle società poiché le società costituite in conformità alla legislazione di uno Stato membro e che abbiano la propria sede sociale, la propria sede di amministrazione centrale o il proprio stabilimento principale nel territorio comunitario, sono equiparate alle persone fisiche cittadini di uno Stato membro (sentenza ÜBERSEERING, n. 56 e 75⁸). Nella sentenza Daily Mail and General Trust⁹, il Giudice comunitario afferma in linea di principio - sebbene non compiutamente - e, comunque, sotto un profilo di diritto commerciale - l'impossibilità, in ossequio alle norme comunitarie, che uno Stato membro ostacoli il trasferimento di una società in un altro Stato membro (nello stesso senso, v. sentenza del 14 Luglio 1994, MATTEO PERALTA, C-379/92, n. 31¹⁰). Inoltre, in relazione alla libertà di prestazione di servizi occorre dire che detta libertà è ostacolata dall'applicazione di una legislazione nazionale che "abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna a uno Stato membro" (sentenza del 5 ottobre 1994, COMMISSIONE FRANCIA, C-381/93, 17¹¹). Dette due facce della libertà sono evidenti quando, molto chiaramente, si scrive: "E' importante precisare, inoltre, che, sebbene, così come formulate, le norme relative alla libertà di stabilimento mirino in special modo ad assicurare il beneficio della

⁶ Corte Giust., sentenza 5 novembre 2002, causa C-208/00, Überseering, Racc. 2002, pag I-9919.

⁷ Corte Giust., sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, racc. 2006, pag. I-7409.

⁸ Corte Giust., sentenza 5 novembre 2002, causa C-208/00, Überseering, Racc. 2002, pag I-9919.

⁹ Corte Giust., sentenza del 27 settembre 1988, causa C-81/87, The Queen / Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC, Racc. 1988, pag.5483.

¹⁰ Corte Giust., sentenza 14 luglio 1994, causa C-379/92, Criminal proceedings against Peralta, Racc. 1994, pag. I-3453).

¹¹ Corte Giust., sentenza 05 ottobre 1994, causa C-381/93, Commission / France, Racc. 1994, pag. I-5145)

disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione e corrispondente alla definizione dell'art. 58 del Trattato" (sentenza del 16 Luglio 1998, ICI, C-264/96¹², n. 21, in cui si cita anche la sentenza DAILY MAIL AND GENERAL TRUST¹³). Questa posizione viene ribadita nella sentenza del 18 novembre 1999, X AB e Y AB¹⁴ al punto n. 26, dove si citano le sentenze DAILY MAIL e ICI, nella quale si penalizzava una società rispetto alle sue controllate all'estero. Questa posizione appare, altresì, chiara nella decisione del 13 aprile 2000, BAARS, C-251/98, n. 28¹⁵, dove si richiamano ancora le sentenze precedenti e anche la sentenza del 14 Dicembre 2000, AMID, C-141/99¹⁶, n. 21, che, a sua volta, cita altra giurisprudenza (in particolare, con riferimento al trasferimento, cfr. sentenza del 21 novembre 2002, X e Y, C-436/00¹⁷, nn. 37 e 38).

Nel caso specifico della imposizione conseguente al trasferimento, la sentenza HUGHES de LASTEYRIE DU SAILLANT¹⁸, del 11 Marzo 2004, C-9/02, n. 42, afferma chiaramente che detta forma impositiva è inaccettabile per le persone fisiche. D'altronde, il divieto di maggiori oneri tributari, quando ha luogo un trasferimento di residenza, riguarda anche le prestazioni relative alla previdenza sociale, come affermato nella decisione TERHOEVE, del 26 gennaio 1999, C-18/95¹⁹, in cui si afferma: "Le disposizioni che impediscano ad un cittadino di uno Stato membro di lasciare il Paese d'origine per esercitare il suo diritto di libera circolazione, o che lo dissuadano dal farlo, costituiscono quindi

¹² Corte Giust., sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96, Imperial Chemical Industries / Colmer, Racc. 1998, pag. I-4695.

¹³ Corte Giust., sentenza del 27 settembre 1988, causa C-81/87, The Queen / Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC, Racc. 1988, pag. 5483.

¹⁴ Corte Giust., sentenza 18 novembre 1999, C-200/98, XAB and YAB, Racc. 1999, pag. I-8261.

¹⁵ Corte Giust., sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars, Racc. 2000, pag. I-2787.

¹⁶ Corte Giust., sentenza 14 dicembre 2000, causa C-141/99, AMID, racc. 2000, pag. I-11619.

¹⁷ Corte Giust., sentenza 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, Racc. 2002, pag. I-10829.

¹⁸ Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Racc. 2004, pag. I-240.

¹⁹ Corte Giust., sentenza 26 gennaio 1999, causa C-18/95, Terhoeve, Racc. 1999, pag. I-345.

ostacoli frapposti a tale libertà anche se si applicano indipendentemente dalla cittadinanza dei lavoratori interessati” (n. 39, in cui si citano ancora le sentenze MASGIO²⁰ e BOSMAN²¹, rispettivamente C-10/90 e C-415/93).

4.2. Possibilità di deroga

Occorre chiedersi se il principio che sancisce la libertà di stabilimento possa essere derogato in forza di disposizioni preordinate alla lotta contro l'evasione fiscale che si intenda attuare con il trasferimento. Ed ulteriormente se, sempre sotto tale profilo, le clausole di salvaguardia contenute in alcune Direttive possano condurre ad una risposta affermativa. La giurisprudenza della Corte di Giustizia, relativamente al tema dell'imposta conseguente ai trasferimenti, in stretta connessione alla giurisprudenza sull'abuso del diritto, conduce ad una risposta negativa (ICI²², n. 26 e X e Y²³, n. 62; nella sentenza del 12 Settembre, 2006, CADBURY SCHWEPPE²⁴, C-196/04, n. 36 è chiaramente affermato che l'obiettivo di conseguire vantaggi fiscali non può, di per sé, impedire la delocalizzazione). È ovvio che ci si sta riferendo ad un'ipotesi in cui, nello Stato di destinazione, la società è soggetta ad imposta secondo il regime vigente per tutte le persone giuridiche, non essendo previsto un regime di *ring fencing*, perché in quest'ultima situazione sarebbero applicabili le disposizioni del Codice di Condotta, che integrano i principi di *soft law*. Saremmo nel campo delle pratiche fiscali dannose.

Così, nel caso oggetto della nostra analisi, non sembra possibile invocare alcuna limitazione alla libertà di stabilimento non solo secondo quanto previsto

²⁰ Corte Giust., sentenza 7 marzo 1991, causa C-10/90 Masgio / Bundesknappschaft, Racc. 1991, pag. I-1119.

²¹ Corte Giust., sentenza 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Union royale belge des sociétés de football association e altri / Bosman e altri. Racc. 1995, pag. I-4921.

²² Corte Giust., sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96, Imperial Chemical Industries / Colmer, Racc. 1998, pag. I-4695.

²³ Corte Giust., sentenza 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, Racc. 2002, pag. I-10829.

²⁴ Corte Giust., sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04 Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, Racc. 2006, pag. I-7995.

all'art. 46 del Trattato CE²⁵ - motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica - ma anche in base a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia.

Secondo il Giudice comunitario - infatti - (sentenze HUGHES de LASTEYRIE DU SAILLANT²⁶, n. 49, N²⁷, n. 40, INSPIRE ART ²⁸ n. 133 e SEVIC²⁹, nn. 28 e 29) la libertà di stabilimento, sancita dagli articoli 43 e 48 del Trattato UE, può essere limitata solo quando detta restrizione

- sia giustificata da ragioni imperative di interesse generale, con esclusione della perdita di entrate fiscali (ICI n. 28³⁰);
- persegua un obiettivo legittimo e compatibile con il Trattato;
- sia idonea all'ottenimento dell'obiettivo perseguito;
- rispetti il principio di proporzionalità;
- non si applichi in modo discriminatorio;
- sia imposta da ragioni di coerenza fiscale (sentenza del 28 Gennaio 1992, BACHMAN, C-204/90³¹, v.g., nn. 22, 23 e 27; Commissione/Belgio, C-300/90³², v.g., n. 20 e 21. Nel senso di escluderne l'applicazione, v.g., sentenza del 11 Agosto 1995, WIELOCKX, C-80/94³³, n. 24; sentenza del 18 Settembre 2003; BOSAL HOLDING, C-168/01³⁴, nn. 29 e 30; sentenza del 7 settembre 2004,

²⁵ Trattato CE

²⁶ Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Racc. 2004, pag. I-2409.

²⁷ Corte Giust., sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, racc. 2006, pag. I-7409.

²⁸ Corte Giust., sentenza 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art, Racc. 2003, pag. I-10155.

²⁹ Corte Giust., sentenza 13 dicembre 2005, causa C-411/03, SEVIC Systems, Racc. 2005, pag. I-10805.

³⁰ Corte Giust., sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96, Imperial Chemical Industries / Colmer, Racc. 1998, pag. I-4695.

³¹ Corte Giust., sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. 1992, pag. I-249.

³² Corte Giust., sentenza 28 gennaio 1992, causa C-300/90, Commissione / Belgio, Racc. 1992, pag. I-305.

³³ Corte Giust., sentenza 11 agosto 1995, causa C- 80/94, Wielockx, Racc. 1995, pag. I-2493.

³⁴ Corte Giust., sentenza 18 settembre 2003, causa C-168/01, Bosal, Racc. 2003, pag. I-9409.

MANNINEN, C- 319/02³⁵, n. 42).

5. Confronto con il diritto tributario portoghese

5.1. Contribuenti persone fisiche

Come già precisato più sopra, l'IRS non contempla vere e proprie imposte di uscita, tuttavia, trovano applicazione due disposizioni che determinano, comunque, un effetto restrittivo quando le persone si trasferiscono ma continuano ad essere considerate fiscalmente residenti, nonostante si possa evitare la finzione (ad esempio emigrazione stagionale).

Queste disposizioni incidono sulla situazione fiscale globale del contribuente, non limitandosi ad una particolare categoria di beni. Dall'altro lato una di queste disposizioni si applica solo ai cittadini portoghesi. Ciò implica una discriminazione a rovescio nei confronti degli stranieri, sia di quelli che sono cittadini di Stati membri, che dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione Europea.

In base all'orientamento della giurisprudenza comunitaria (casi DE LASTEYRIE DU SAILLANT³⁶ e N³⁷), sembra chiaro che non sussiste alcun contrasto tra il sistema portoghese e le norme comunitarie rilevanti in tale contesto. Può, tuttavia, porsi l'interrogativo se il persistere dello *status* di soggetto residente non rappresenti, comunque, una misura idonea a dissuadere dal trasferirsi i contribuenti che intendano effettivamente stabilirsi in un altro Stato Membro. Essi, difatti, in assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, e malgrado le regole unilateralmente poste dai singoli Stati, si trovano ad essere considerati fiscalmente residenti tanto in Portogallo, quanto nello Stato di

³⁵ Corte Giust., sentenza 07 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. 2004, pag. I-7477.

³⁶ Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Racc. 2004, pag. I-2409.

³⁷ Corte Giust., sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, racc. 2006, pag. I-7409.

destinazione. Ciò determina che i contribuenti che si trasferiscono ricevono un trattamento più svantaggioso rispetto a quelli che mantengono la residenza in Portogallo e che sono considerati residenti solo in territorio portoghese.

Evidentemente – poi - non si pone in relazione alla legislazione portoghese il problema della necessità di prestare delle garanzie, sebbene, fatta eccezione per alcune specifiche ipotesi, è necessario nominare un rappresentante. Tuttavia, si verifica una limitazione della libertà di circolazione, anche – ripeto – per la difficoltà di disapplicare quanto disposto dalla normativa portoghese.

E non si dica che lo scopo della disposizione è quello di combattere l'evasione fiscale, ciò che non è nel caso di specie. Peraltro, in ogni caso, in ossequio all'orientamento della Corte di Giustizia europea non è possibile introdurre clausole generali, ma occorre individuare le caratteristiche proprie del caso concreto. Ciò accade quando gli stessi criteri si applicano a tutti i casi tipici rientranti nella stessa fattispecie, indipendentemente dallo scopo effettivo o apparente, secondo quanto riconosciuto dalla stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia. In altri termini, il cambiamento di residenza non deve comportare un aumento reale o potenziale dell'imposizione globale.

Diversa è l'ipotesi dei soci della società che si trasferisce. In questo caso è prevista un'imposta di uscita, secondo le modalità indicate, con tutte le conseguenze a livello comunitario.

5.2. Disciplina applicabile alle persone giuridiche

5.2.1. Prima di analizzare la questione relativa al confronto tra la disciplina tributaria portoghese e l'orientamento dell'Unione Europea, ci soffermeremo su alcuni aspetti propri del diritto commerciale portoghese.

Posto che il termine "sede" è usato nel significato di "quartier generale" o "ufficio principale" di una società, il diritto portoghese considera legge

applicabile alla società «la legge dello Stato in cui si trova la principale ed effettiva sede dell'amministrazione» (art. 3, n° 1, del "Código das Sociedades Comerciais" - (Codice delle Società Commerciali) -, in seguito denominato CSC).

Se una società trasferisce la propria sede effettiva da uno Stato estero al Portogallo, l' articolo 3, n° 2 del CSC prevede che la società continui ad esistere, se la legge del Paese di origine lo consente. Lo Statuto societario deve – però - essere adattato alla legge portoghese.

Uguualmente, la legislazione portoghese consente il trasferimento all'estero della sede di una società incorporata in Portogallo. Infatti, l' articolo 3, n° 5, del CSC prevede che: «Una società, che ha la propria sede effettiva in Portogallo può trasferirsi all'estero, mantenendo la propria personalità giuridica, se la legge straniera lo consente».³⁸

Conseguentemente, ai sensi della legislazione portoghese, il trasferimento all'estero della sede di una società incorporata o stabilita in Portogallo non determina la liquidazione della società.

Le uniche condizioni del trasferimento della sede della società all'estero sono quelle indicate al n° 6 del detto articolo 3 del CSC: "La delibera avente ad oggetto il trasferimento della sede centrale, ai sensi del numero precedente, deve rispettare i requisiti per le modifiche dello statuto della società ed essere adottata con almeno il 75% dei voti del capitale azionario. I soci che non hanno votato a favore della delibera possono recedere dalla società ed a tale scopo renderanno formalmente nota tale decisione entro 60 giorni dalla pubblicazione della delibera." Alla luce di quanto sopra, non si pongono problemi di conformità con la legge comunitaria.

Il CSC portoghese è stato pubblicato e successivamente modificato, dopo che il Portogallo é diventato Membro dell' Unione Europea, adeguandolo alle

³⁸ L'autore ha curato la traduzione in inglese della legge, da cui, poi, é derivata la presente versione.

previsioni del Trattato ed alle Direttive, compresa la Direttiva-fusioni (n. 78/855/CEE del 9 ottobre 1978, in JO L 295 del 20 ottobre 1978³⁹).

Poiché il CSC consente ampiamente il trasferimento della sede societaria, esso risulta pienamente in accordo con i principi del Trattato UE ed il diritto comunitario derivato.

Nel caso di trasferimento in Portogallo, viene riconosciuta la capacità giuridica e processuale della società che trasferisce la sede legale o effettiva in Portogallo. Lo stesso vale anche nel caso in cui la società venga acquistata da soggetti residenti nello Stato in cui è stata trasferita la sede.

Inoltre, nel diritto portoghese, non rilevano i motivi di costituzione di una società in Portogallo o all'estero e non deriva alcuna conseguenza in relazione alla libertà di stabilimento, a meno che non si tratti di frode (sentenza del 30 settembre 2003, INSPIRE ART LTD, C-167/01, n. 95, 96 e 121⁴⁰).

Ad ogni modo, il Portogallo può agire contro le ccdd. *caixas de correio* ("caselle postali"), nel qual caso si verifica una "mancanza di connessione effettiva con lo Stato dove siano state costituite", non potendosi tuttavia definire come abuso del diritto "dal semplice fatto che una società non eserciti alcuna attività economica nello Stato di costituzione" (nn. 95, 96 e 120 della sentenza INSPIRE ART⁴¹). Lo stesso vale per il caso in cui si vogliano trarre vantaggi dalle misure fiscali più favorevoli (nn. 121 e 138)

³⁹ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO E AL PARLAMENTO EUROPEO - Modernizzare il diritto delle società e rafforzare il governo societario nell'Unione europea - Un piano per progredire

⁴⁰ Corte Giust., sentenza 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art, Racc. 2003, pag. I-10155.

⁴¹ Corte Giust., sentenza 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art, Racc. 2003, pag. I-10155.

5.2.2. Si verifica, dunque, che i principi stabiliti dalla giurisprudenza comunitaria – sebbene relativi all'imposizione nei confronti delle persone fisiche - debbano essere applicati anche con riferimento alle persone giuridiche, considerata l'ampiezza della libertà di circolazione dei fattori di produzione. Secondo quanto affermato dalla Commissione Europea (COM (2006) 825, ultima parte), la libertà di stabilimento implica anche la non imposizione nel caso di trasferimento di beni in una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, evitandosi in ogni caso un trattamento diverso rispetto a quello che si avrebbe nella situazione di trasferimento interno, ma ammettendo la Commissione, in via alternativa, un' imposizione differita o il pagamento.

6. Conclusioni

In base alla legge portoghese, le situazioni di pluri-localizzazione delle persone giuridiche sono così disciplinate:

- il trasferimento di residenza all'estero, mantenendo o meno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- il trasferimento, totale o parziale, dal Portogallo in altro Stato, della stabile organizzazione di società non residente.

Di queste due ipotesi, solo la prima non genera alcuna imposizione relativamente ai beni che non siano stati oggetto di trasferimento, in caso di trasferimento di residenza (sede e direzione effettiva) all'estero e con il mantenimento in Portogallo di una stabile organizzazione. In questo caso non ci sarà imposizione relativamente agli elementi patrimoniali da cui derivano i relativi redditi a patto che siano osservate determinate condizioni.

Occorre, inoltre, non dimenticare le conseguenze che il trasferimento della sede e della direzione effettiva determina in capo ai soci, anche nel caso in cui

esista nel territorio portoghese una stabile organizzazione.

Le stesse regole, fatta eccezione per le conseguenze derivanti in capo ai soci, saranno applicabili nel caso in cui il trasferimento riguardi la sede della Società Europea o della Società Cooperativa Europea. Tuttavia, per ciò che concerne le perdite, l'applicazione delle regole generali relative alle società le cui sedi non siano state trasferite, non saranno applicabili in via automatica, in quanto soggette a specifica autorizzazione.

Considerando, quindi, che, per le ragioni già più sopra esposte, i principi enunciati nel caso HUGHES de LASTEYRIE du SAILLANT⁴² sono applicabili ai beni trasferiti dalle società, c'è, dunque, un'imposizione al momento "dell'uscita", non solo nel caso di trasferimento di residenza, ma anche quando cessi l'attività della stabile organizzazione di un soggetto non residente, oppure si tratti del trasferimento all'estero di beni afferenti a questa stabile organizzazione.

Ciò implica una differenza di trattamento perché, il "critério da realização" - che di solito viene utilizzato nella tassazione delle plusvalenze - nei casi di trasferimento all'estero viene sostituito con un "critério do acrescido".

Ciò determina un ostacolo alla libertà di stabilimento. Affinché ciò non si verifichi, occorre che - conformemente a quanto prospettato dalla Commissione - l'imposizione non abbia luogo né secondo il "critério da realização", né in via differita, nel caso in cui l'imposizione sia soggetta a specifiche condizioni, eccetto l'obbligo di comunicare regolarmente la situazione patrimoniale e sempre tenendo presente il principio di proporzionalità. Si potrebbero prevedere obblighi dichiarativi in tal senso: una dichiarazione al momento del trasferimento dichiarando che non c'è stato trasferimento di beni; una dichiarazione annuale sulla situazione al momento di ciascuna di queste dichiarazioni ed, infine, un'ultima dichiarazione da presentare al momento della cessione. Tutte queste dichiarazioni potrebbero

⁴² Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Racc. 2004, pag. I-2409.

essere controllate mediante gli strumenti propri dell'accertamento dell'imposta e, se necessario, attivando i meccanismi di riscossione, previsti a livello europeo. Quindi, ritornando a quanto affermato dalla Commissione, sarebbe possibile prevedere un regime impositivo basato sulla libera scelta tra l'imposizione differita e quella contestuale al momento del trasferimento.

Tutto quanto detto induce a concludere che la legislazione portoghese, alla luce delle sentenze menzionate, nonché dell'orientamento della Commissione, debba essere modificata allo scopo di evitare che l'imposizione abbia luogo su valori latenti, in caso di trasferimento.

Appaiono comprensibili le riserve a queste soluzioni espresse tanto dalla Commissione in relazione all'EEA quanto dagli altri Stati (non membri), in considerazione della minore efficacia degli strumenti di garanzia della riscossione al momento dell'effettivo compimento di atti di disposizione dei beni.