



Exit taxation: quadro sistematico della disciplina

di Giuseppe Ascoli^(*)

Con la pubblicazione in GU del decreto 2 agosto 2013 un nuovo tassello è stato aggiunto al mosaico della disciplina italiana della *exit tax* che, per effetto delle diverse pronunce della Corte di Giustizia europea, è stata oggetto di recenti modifiche atte a rendere la disciplina italiana conforme ai precetti comunitari. Tuttavia, il processo di completamento del regime non si può ancora dire ultimato, poiché il medesimo decreto attuativo prevede l'emanazione di un ulteriore provvedimento amministrativo volto al completamento del regime sotto il profilo degli adempimenti strumentali. Nelle more dell'emanazione del nuovo decreto, pare opportuno affrontare in modo sistematico la disciplina al fine di segnalare alcune lacune a cui il legislatore dovrebbe porre rimedio.

1. La nozione di *exit tax*

Con la locuzione *exit tax* si fa riferimento in generale a quelle forme di tassazione che hanno come presupposto la perdita, da parte del contribuente, del collegamento con lo Stato (in genere, la residenza) e, quindi, il venir meno della potestà impositiva del predetto Stato. Tale tassazione ha l'obiettivo di evitare che redditi maturati prima della perdita del collegamento (quindi rientranti nella

potestà impositiva dello Stato di partenza) non vengano più assoggettati a tassazione. L'introduzione di misure fiscali di questo tipo può essere giustificata anche da ragioni intimamente legate alla coerenza sistematica dell'ordinamento.

Nell'ambito dell'ordinamento italiano, l'art. 166 del Tuir regola il trattamento fiscale delle plusvalenze che emergono per effetto del **trasferimento della residenza fiscale all'estero** da parte di tutti i soggetti che producono reddito d'impresa. Tale regola viene intesa dal legislatore quale norma di chiusura del sistema in quanto va ad integrare i casi di "destinazione a finalità estranee", già affrontate dal legislatore in riferimento ad altri contesti.

2. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea

L'attuale formulazione dell'art. 166 del Tuir è stata influenzata dalle diverse pronunce della Corte di Giustizia Europea (di seguito per brevità CGE o Corte di Giustizia) in tema di *exit taxation*. La giurisprudenza della Corte di Giustizia si è peraltro evoluta nel corso del tempo. E, invero, rispetto alla prima sentenza in argomento¹, in cui la Corte aveva censurato il regime di *exit taxation* in quanto violava il principio di libertà di stabilimento, la CGE successivamente ha ritenuto che tale regime, sebbene violi il principio di libertà di stabilimento, sarebbe giustificabile alla luce della salva-

^(*) Dottore commercialista in Roma e Milano. Partner CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

¹ V. sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

guardia della corretta ripartizione della potestà impositiva tra Stati². La Corte di Giustizia, peraltro, ha puntualizzato che il regime di *exit tax* non si può considerare proporzionale ove non tenga conto delle fluttuazioni di valore dei beni (nel caso di specie delle partecipazioni detenute da persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa) successive al momento del trasferimento di residenza ovvero preveda il rilascio di una garanzia proporzionale all'ammontare dell'imposta dovuta sulle plusvalenze determinate al momento del trasferimento³.

Con l'ultima pronuncia citata, la Commissione europea aveva ritenuto che la giurisprudenza della CGE in tema di *exit tax* fosse giunta a compimento e che, dunque, i principi enucleabili dai suddetti pronunciamenti potevano avere rilevanza generale e non confinata ai soli casi di trasferimento di residenza da parte di persone fisiche non esercenti attività d'impresa. Tale conclusione, tuttavia, è stata smentita dalla stessa Corte di Giustizia che, con la sentenza 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus BV*, è tornata ad occuparsi della normativa sulla *exit tax* in tema, questa volta, di trasferimento di residenza da parte di un soggetto che svolge attività d'impresa, modificando la propria posizione⁴.

In particolare, in detta sentenza sono stati espressi i seguenti principi:

1. non costituisce ostacolo alla libertà di stabilimento, l'applicazione da parte dello Stato di uscita di un'*exit tax* sulle **plusvalenze latenti degli attivi trasferiti**. Le plusvalenze realizzate dopo il trasferimento di sede sono imponibili esclusivamente nello Stato di destinazione;
2. l'importo dell'*exit tax* va determinato in via definitiva dallo Stato di uscita **al momento di trasferimento della residenza**, senza tener conto delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate successivamente;
3. non rispetta il **principio di proporzionalità** la riscossione immediata dell'*exit tax* da parte dello Stato di uscita. Tale tassazione va differita al momento dell'effettivo realizzo dei plusvalori latenti nello Stato di destinazione. L'imposizione immediata delle plusvalenze latenti, non realizzate, è una misura che è idonea ad ostacolare o, quantomeno, a rendere meno attraente, da parte delle

imprese dello Stato di uscita, l'esercizio della libertà di stabilimento;

4. non osta alla libertà di stabilimento e nello stesso tempo rispetta il principio di proporzionalità una normativa nazionale che riconosca alle imprese la **possibilità di optare tra la riscossione immediata dell'*exit tax* e la sua riscossione differita** al momento del realizzo dei plusvalori latenti nello Stato di destinazione (cd. *tax deferral*). In quest'ultimo caso, il rischio di una mancata riscossione, che aumenta con il trascorrere del tempo, potrebbe essere ridotto prevedendo la costituzione di garanzie a favore dello Stato.

Sono, dunque, questi i principi seguiti dal legislatore italiano nella formulazione dell'attuale testo dell'art. 166 del Tuir.

3. Le modifiche all'art. 166 del Tuir

L'art. 166 del Tuir prevede, in generale, l'imposizione delle plusvalenze maturate sui beni dell'impresa per i soggetti che esercitano imprese commerciali i quali, per effetto del trasferimento della propria sede all'estero, perdono la residenza fiscale in Italia. Le plusvalenze, invero, si ritengono realizzate per effetto della perdita della residenza. L'*exit tax* anticipa l'assoggettamento a imposizione delle plusvalenze rispetto al momento ordinariamente previsto se non vi fosse stato trasferimento della residenza. Fa eccezione alla predetta regola il caso in cui, a seguito del trasferimento di residenza, i beni d'impresa confluiscono in una stabile organizzazione situata in Italia.

Per effetto del pronunciamento sul tema della *exit tax* da parte della Corte di Giustizia con la sentenza *National Grid Indus BV* e al fine di ovviare al procedimento di infrazione aperto dalla Commissione europea sulla *exit tax*, il legislatore italiano ha apportato alcune modifiche al testo originario dell'art. 166 del Tuir.

In particolare, l'art. 91, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, ha inserito all'art. 166 del Tuir i commi 2-*quater* e 2-*quinqies*, in base ai quali è stata, per un verso, introdotta la possibilità per il contribuente di chiedere, **in alternativa alla tassazione immediata** prevista dall'art. 166, comma 1, del Tuir, la **sospensione della riscossione** della *exit tax*, in conformità ai principi san-

² V. sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N.

³ V. sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N.

⁴ C. Alagna e P. Valente, *La sentenza National Grid Indus BV*:

l'exit tax nel caso di trasferimento all'estero, in "il fisco" n. 20/2012, pag. 3111.

citi dalla sentenza *National Grid Indus BV*, quando il trasferimento avviene verso un Paese appartenente all'Unione Europea ovvero aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consenta un adeguato scambio di informazioni e che abbia stipulato con l'Italia un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari; e, per l'altro, è stata prevista l'emaneazione di un decreto attuativo di tali disposizioni da parte del Ministro dell'economia e delle finanze "al fine di individuare, tra l'altro, le fattispecie che determinano la decadenza della sospensione, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le modalità di versamento".

4. Il decreto attuativo

Il D.M. 2 agosto 2013 a cui rinvia l'art. 166, comma 2-*quinquies*, del Tuir è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 12 agosto 2013. Esso introduce le disposizioni attuative dell'art. 166, comma 2-*quater*, del Tuir, in materia di sospensione della riscossione delle imposte sui redditi che emergono a fronte del trasferimento all'estero, con conseguente perdita della residenza fiscale in Italia.

5. L'ambito soggettivo di applicazione

L'art. 1, comma 1, del decreto, in linea con quanto già disposto dall'art. 166, comma 2-*quater*, del Tuir, conferma che la disciplina in materia di sospensione (opzionale) della riscossione dell'*exit tax* si applica solo ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in uno Stato:

- appartenente all'Unione europea; oppure
- appartenente allo Spazio economico europeo (SEE) che consenta lo scambio di informazioni e che abbia stipulato con l'Italia un accordo per la reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari.

Tuttavia, nel decreto è stata introdotta una novità di rilievo, inserita nell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 1 del decreto, ovvero la estensione del regime di sospensione anche al caso in cui sia trasferita una **stabile organizzazione** situata nel territorio dello Stato. I primi commenti hanno sottolineato come la novità legislativa riguardi in-

differentemente la stabile organizzazione italiana venutasi a creare a seguito di trasferimento di residenza da parte del soggetto esercente attività d'impresa in altro Stato UE o SEE e quella preesistente di soggetto estero. Mentre, per le stabili organizzazioni all'estero del soggetto che trasferisce la propria residenza non sono previste deroghe e, pertanto, le plusvalenze collegate ai beni allocati presso la stabile sono assoggettati a imposizione senza possibilità di differimento⁵.

Tale novità dovrebbe ricollegarsi alla giurisprudenza della CGE successiva al caso *National Grid Indus BV*. Più in particolare, si fa riferimento alle sentenze 6 settembre 2012, causa C-38/10, Commissione vs. Portogallo e 25 aprile 2013 causa C-64/11, Commissione vs. Spagna, nelle quali la Corte di Giustizia ha esteso le conclusioni raggiunte nella sentenza *National Grid Indus* anche al caso di trasferimento in altro Stato UE di una parte o di tutti gli attivi di una stabile organizzazione, a prescindere se questa residui o meno da un precedente trasferimento di residenza. In base alle predette sentenze, dovrebbe inoltre concludersi che il **trasferimento** della stabile organizzazione riguarda, in primo luogo, l'**attività** in tutto o in parte da essa condotta e, di conseguenza, **non** trovi applicazione nel caso di trasferimenti di **singoli beni**; in secondo luogo, riguarda i casi di trasferimento di attività in altro Stato UE o SEE e non il caso di trasferimento di beni a seguito di cessazione *tout court* dell'attività della stabile organizzazione in Italia.

6. La determinazione della plusvalenza

Secondo quanto stabilito dal D.M. 2 agosto 2013, la plusvalenza viene determinata in maniera unitaria in relazione ai beni che compongono il patrimonio del soggetto trasferito, salvo essi non confluiscono - come detto - in una stabile organizzazione situata in Italia. La determinazione della plusvalenza, in assenza di un evento realizzativo, viene determinata sulla base del loro **valore normale**. Nonostante la norma faccia, da un lato, riferimento al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale trasferito e, dall'altro, al valore attribuito ad avviamento, funzioni e rischi propri dell'impresa (e, quindi, anche tutti i valori immateriali dell'impresa stessa) in

⁵ V. C. Galassi e L. Miele, *Disciplinate le modalità di differimento della riscossione della "exit tax"*, in "Corr. Trib." n. 33/2013, pag. 2598.

base a quello che imprese indipendenti avrebbero riconosciuto per il loro trasferimento, è stato osservato che in entrambi i casi i criteri applicabili sono quelli fissati dall'art. 9 del Tuir⁶.

Il decreto, inoltre, distingue tra componenti reddituali per cui l'imposizione della plusvalenza può accedere al regime sospensivo e quelli che, invece, devono necessariamente essere assoggettati a imposizione all'atto del trasferimento. E, invero, l'art. 1, comma 2, del decreto **esclude la possibilità di sospensione** della riscossione dell'imposta relativamente a **taluni componenti reddituali**, tra cui, i plusvalori dei cd. **beni merce** (salvo non confluiscono nella stabile organizzazione in Italia del soggetto trasferito) e le **riserve in sospensione d'imposta** non ricostituite nella stabile organizzazione venutasi eventualmente a formare a seguito del trasferimento. Restano, inoltre, esclusi dal regime di sospensione gli altri **componenti positivi e negativi** che concorrono a formare il **reddito dell'ultimo periodo d'imposta** di residenza in Italia, ivi compresi quelli relativi a esercizi precedenti, e non attinenti ai cespiti trasferiti, la cui deduzione o tassazione sia stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir. In tal modo, viene riconosciuta la rilevanza fiscale, in sede di trasferimento, delle posizioni fiscali soggettive (fondi rischi tassati, oneri deducibili in più esercizi, plusvalenze rateizzate, ecc.), che assumono rilievo integrale nel periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento.

7. L'utilizzo delle perdite

Individuata la base imponibile dell'*exit tax*, come somma algebrica delle plusvalenze relative ai beni oggetto di trasferimento, il decreto stabilisce altresì la possibilità di abbattere tale imponibile con eventuali perdite fiscali. Nello specifico, l'art. 1, comma 4, del decreto prevede che le **perdite fiscali di esercizi precedenti** all'ultimo periodo di imposta di residenza in Italia non ancora utilizzate possano compensare prioritariamente il reddito di tale ultimo periodo, comprensivo di quei componenti per i quali è negata la sospensione indicati al precedente paragrafo.

L'eccedenza, unitamente all'eventuale perdita di tale periodo, inoltre, compensa la plusvalenza

che emerge in sede di trasferimento. Posto l'espreso richiamo operato dall'art. 166, comma 2-*bis*, del Tuir agli artt. 84 e 181 del Tuir, si ritiene che l'utilizzo di un'eventuale perdita fiscale per abbattere la plusvalenza da assoggettare ad *exit tax* debba rispettare le limitazioni ivi previste: in questo modo la perdita fiscale - a meno che non sia stata realizzata nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione della società in fase di uscita - può essere computata in diminuzione della plusvalenza in misura non superiore all'80% della stessa. A tal proposito deve rilevarsi come, secondo parte della dottrina, in caso di trasferimento della residenza fiscale ed in assenza di una stabile organizzazione venutasi a costituire a seguito di tale trasferimento, appare concreto il rischio che le eccedenze di perdite non compensate vengano definitivamente perse. Pertanto, si è sostenuto la necessità che il contribuente possa utilizzare in pieno la perdita, senza le limitazioni dell'art. 84 del Tuir⁷.

Valga, altresì, rilevare che, in base ad alcuni recenti pronunciamenti della CGE⁸, le **perdite rimaste inutilizzate** (*i.e.* non compensate) non andrebbero perse ma dovrebbero essere riconosciute dallo Stato UE o SEE di destinazione. Sul punto, tuttavia, si attendono ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria⁹.

8. Il regime di sospensione e l'opzione di rateizzazione

Il decreto ha previsto un regime di sospensione che consente la riscossione dell'imposta nell'esercizio in cui, secondo le regole ordinarie del Tuir, la plusvalenza si considera realizzata. Unica deroga alla suddetta procedura riguarda le partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni. Secondo il decreto, infatti, il momento di realizzo per tali beni si verifica non soltanto con la loro cessione, ma altresì con la distribuzione dei dividendi a essi relativi. Ciò comporta per il contribuente il dovere di monitorare annualmente le vicende dei beni trasferiti mediante apposita dichiarazione o comunicazione.

L'art. 1, comma 7, del decreto, prevede, inoltre, la possibilità di optare, in luogo del pagamento immediato al momento del trasferimento di residenza, per il pagamento rateale di quanto dovuto. In

⁶ Circolare Assonime n. 5 del 2014, pag. 59.

⁷ Circolare Assonime n. 5 del 2014, pag. 63.

⁸ V. sentenza 21 febbraio 2013, causa C-123/11.

⁹ Per un'analisi più approfondita del tema v. R. Michelutti e A. Prampolini, *Ripporto delle perdite nella exit tax*, in "Corr. Trib." n. 46/2013, pag. 3655.

particolare, è consentito **rateizzare l'imposta in dieci quote annuali** di pari importo a partire dall'esercizio in cui ha efficacia il trasferimento. In questo caso, il contribuente, peraltro, non è tenuto ad alcun obbligo di monitoraggio.

Il comma 5 del decreto chiarisce anche che l'opzione può essere esercitata distintamente **per singoli beni**. Pertanto, è possibile che il contribuente opti per il pagamento immediato dell'imposta per taluni beni, mentre opti per il regime di sospensione per altri beni ovvero per la rateizzazione decennale relativamente ad altri cespiti.

In riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione e del versamento rateale, si attende di capire se la scelta dovrà essere operata in sede di **dichiarazione dei redditi** o attraverso un'apposita comunicazione. Come è stato rilevato dalla dottrina, nel primo caso occorrerà indicare se la dichiarazione dei redditi in cui il contribuente opererà l'opzione dovrà essere quella relativa all'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia o al periodo di imposta nel quale "ha efficacia il trasferimento" coerentemente al testo letterale del decreto (art. 1, comma 7, del decreto)¹⁰.

Dubbi, inoltre, sorgono in relazione a quale tipo di **informazione** il contribuente dovrà fornire in sede di opzione per il regime di sospensione piuttosto che per quello di versamento rateale. Nello specifico, il provvedimento dovrebbe chiarire se il contribuente dovrà fornire l'indicazione della plusvalenza di cui all'art. 1, comma 1, del decreto unitariamente determinata o se, invece, sarà necessario indicare anche ciascuno dei cespiti o componenti non confluiti in una stabile organizzazione italiana. In questo senso, si ritiene che una indicazione analitica dei componenti, unitamente alle relative plusvalenze, che concorrono alla determinazione della plusvalenza complessiva, risponda meglio alle esigenze di monitoraggio dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, sarebbe necessario chiarire la periodicità con cui tali informazioni dovranno essere fornite.

Alla luce di quanto riferito, risulta interessante capire altresì come le indicazioni relative alle tematiche finora affrontate saranno applicate nel caso in cui il soggetto di cui al primo comma dell'articolo 1 del decreto si identifichi con un'impresa commerciale di cui agli artt. 5, 115 e 116 del Tuir (*i.e.*, società di persone e società di capitali che abbiano optato per il regime di **trasparenza**

fiscale). In particolare, è plausibile attendersi indicazioni su chi, tra la società e i soci, dovrà effettuare l'opzione per il differimento della riscossione dell'imposta, gli eventuali obblighi di monitoraggio e di prestazione della garanzia in caso di esercizio dell'opzione per il regime di sospensione o la rateizzazione dell'*exit tax*.

9. Le garanzie e gli interessi

Nella sentenza *National Grid Indus BV*, la Corte di giustizia ha precisato che è legittima, in caso di applicazione del regime di sospensione, la previsione di interessi e garanzie conformemente alla legislazione nazionale in materia. Al riguardo, il decreto distingue l'ipotesi di sospensione da quella di rateizzazione. Infatti, mentre le garanzie sono dovute, in entrambi i casi, in misura proporzionale all'importo di cui è sospesa la riscossione, gli interessi sono previsti soltanto in caso di rateizzazione decennale. In tal modo si è, probabilmente, inteso tener conto del fatto che gli interessi possono essere legittimamente richiesti solo a seguito dell'effettivo realizzo della plusvalenza sospesa, che nella riscossione rateizzata è immediato¹¹.

10. Le ipotesi di decadenza dalla sospensione

L'art. 1, comma 8, del decreto prevede talune ipotesi di decadenza dal beneficio della sospensione, le quali sono finalizzate a limitare il beneficio stesso ai soli casi in cui occorre tutelare la libertà di stabilimento. Nello specifico, il regime di sospensione viene meno quando ricorrono le ipotesi di **liquidazione o estinzione del soggetto trasferito**, nonché in caso di trasferimento di sede in uno Stato extra UE o SEE, nonché di **conferimento, fusione o scissione** che comportino il trasferimento dei beni a soggetti fiscalmente residenti in Stati extra UE o non SEE.

11. I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Occorre rilevare che, nonostante i molteplici interventi legislativi che hanno interessato la nor-

¹⁰ Sul punto si vedano le osservazioni di R. Michelutti e A. Prampolini, *Oggetto, presupposto e momento impositivo della exit tax*, in "Corr. Trib." n. 45/2013, pag. 3559.

¹¹ V. C. Galassi e L. Miele, *op. loc. cit.*, pag. 2598.

mativa in commento, la regolamentazione del regime non è ancora compiuta posto che il medesimo decreto rinvia ad ulteriore provvedimento la disciplina degli adempimenti strumentali ad esso connessi. In particolare, l'art. 1, comma 9, del decreto rinvia ad altri provvedimenti del Direttore dell'Agenzia di prossima emanazione, che dovranno disciplinare le **modalità di esercizio dell'opzione e del versamento rateale**, di prestazione delle **garanzie** ai fini del riconoscimento della sospensione e del rilascio delle stesse, nonché le modalità di **monitoraggio annuale** delle plusvalenze in sospensione.

12. Le operazioni straordinarie

Il decreto attuativo prevede che il regime di sospensione si applichi soltanto in caso di trasferimento di residenza all'estero tramite il trasferimento della sede effettiva dall'Italia ad un altro Stato UE o SEE, nonché in caso di trasferimento all'estero di stabili organizzazioni.

Non rientrano, pertanto, nell'ambito di applicazione del decreto le ipotesi di trasferimento all'estero della residenza per il tramite di operazioni straordinarie. Tuttavia, occorre rilevare che il trasferimento di residenza può essere realizzato anche tramite il trasferimento della sede effettiva dall'Italia ad un altro Stato UE o SEE, per il mezzo di operazioni straordinarie transfrontaliere. E, invero, l'art. 179, comma 6, del Tuir prevede che gli **elementi patrimoniali dell'azienda e del complesso aziendale** che hanno formato oggetto delle operazioni indicate alle lettere da a) a d) dell'art. 178 (comprese, quindi, anche quelle di fusione o scissione), che non siano confluiti in seguito a tali operazioni in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, si considerano **realizzati al valore normale**.

In entrambe le ipotesi (trasferimento della residenza all'estero e operazioni straordinarie intracomunitarie), dunque, la fuoriuscita di un bene dal regime d'impresa determina il realizzo al valore normale del bene stesso e quindi l'applicazione dell'*exit tax* sull'eventuale plusvalenza latente, la

cui riscossione è però disciplinata in modo diverso: **riscossione immediata**, in caso di **operazioni straordinarie**, possibilità di **differimento** in caso di **trasferimento di residenza**.

Dinanzi a **due fattispecie similari**, ma **disciplinate in modo diverso** dal punto di vista della riscossione dell'imposta, il soggetto non residente potrebbe invocare la violazione della libertà di stabilimento determinata dalla riscossione immediata dell'*exit tax* nell'ambito delle operazioni straordinarie, qualora siano realizzate senza lasciare in Italia una stabile organizzazione¹².

La scelta operata, in sede di adozione del decreto, deriva, probabilmente, dalla constatazione che la procedura d'infrazione contro l'Italia e la sentenza *National Grid Indus BV*, da cui è scaturita la modifica alla *exit tax* nazionale, non riguardano tali fattispecie. Inoltre, l'estensione della sospensione della riscossione alle operazioni straordinarie avrebbe comportato dubbi di legittimità sul decreto attuativo in quanto provvedimento di natura non regolamentare e, perciò, impossibilitato a modificare norme di rango primario contenute nel Tuir¹³.

13. Gli ulteriori aspetti da chiarire

La necessità – come segnalato in precedenza – di emanare un ulteriore provvedimento, atto a completare sotto il profilo degli adempimenti strumentali la disciplina in commento, potrebbe essere anche l'occasione per chiarire alcuni aspetti ancora dubbi circa le **modalità di monitoraggio** delle plusvalenze in sospensione ovvero gli **Uffici competenti** alle attività di verifica, controllo e più in generale all'accertamento dei contribuenti¹⁴.

Si segnala, a tal proposito, come una parte della dottrina abbia sostenuto la necessità che si arrivi ad una disciplina comune del regime di *exit tax* al fine di evitare eccessive divergenze nell'applicazione del predetto regime che, in qualche modo, possano richiedere un nuovo intervento della CGE e che, dunque, inneschino inevitabilmente un'ulteriore revisione dei regimi nazionali¹⁵.

¹² Cfr. art. 179, comma 6, del Tuir.

¹³ V. C. Galassi e M. Savi, *Exit tax: stabili organizzazioni estere e notional tax credit*, in "Fiscalità e commercio internazionale" n. 8-9/2013, pag. 5.

¹⁴ Circolare Assonime n. 5 del 2014, pag. 90.

¹⁵ R. Rizzardi, *L'exit tax nel vicolo cieco della mancanza di regole comuni*, in "Corr. Trib." n. 21/2013, pag. 1665.