



---

Varese, 8 ottobre 2015

## CIRCOLARE N. 3/2015

Con alcuni recenti provvedimenti sono state introdotte alcune rilevanti novità in materia fiscale, che riassumiamo nella presente circolare.

### 1. IL DECRETO INTERNAZIONALIZZAZIONE (D.Lgs. 147 del 14/09/2015)

#### **RULING DI STANDARD INTERNAZIONALE (art. 1)**

Viene prevista una revisione degli accordi tra imprese aventi attività estera ed Amministrazione finanziaria, attualmente disciplinata dall'art. 8 del D.Lgs. n.269/03, che viene abrogato.

Si introduce una nuova procedura per la stipula di accordi preventivi con l'Amministrazione finanziaria, che viene ricondotta nell'alveo della disciplina generale dell'accertamento, di cui al D.P.R. 600/73 con riferimento alle seguenti tematiche:

- Prezzi di trasferimento;
- Definizione dei valori fiscali nel caso di trasferimento della sede verso o dall'Estero;
- Attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni e valutazione preventiva della loro sussistenza;
- Individuazione delle norme convenzionali applicabili per la tassazione di interessi, *royalties* e proventi simili;
- Definizione del valore normale per operazioni con residenti in Paesi *Black List*.

E' atteso specifico provvedimento attuativo per l'entrata in vigore della disposizione.

#### **INTERPELLO PER NUOVI INVESTIMENTI ESTERI (art. 2)**

Viene previsto un particolare servizio di consulenza da parte dell'Agenzia delle Entrate a favore di soggetti esteri intenzionati ad investire in Italia. Per l'entrata in vigore occorre attendere lo specifico provvedimento attuativo.

#### **TASSAZIONE DIVIDENDI DA PAESI *BLACK LIST* (art. 3)**

Vengono rideterminate le regole di tassazione in Italia per i dividendi esteri provenienti da Stati con regime fiscale privilegiato; tale disposizione si applica già dal 2015.

#### **DEDUZIONE DEGLI INTERESSI PASSIVI (art. 4)**

Vengono in parte modificate le regole per la deducibilità dalla base imponibile Ires degli interessi passivi.

Le modifiche riguardano fra l'altro la deducibilità degli interessi passivi per i finanziamenti assistiti da ipoteca, ammessa senza le limitazioni previste dall'art. 96 del TUIR per le società che svolgono attività immobiliare; secondo la disposizione in oggetto, sono da considerare tali le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, ovvero quelle società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione. Le novità si applicano dall'esercizio 2016.

#### **DEDUZIONE DEI COSTI PER ACQUISTI DA FORNITORI "BLACK LIST" (art. 5)**

Viene modificata la disciplina per la deduzione dei costi nel caso il fornitore risieda in un Paese "*Black List*", prevedendo come regola generale la deduzione dall'imponibile per le spese e gli altri componenti negativi

derivanti da operazioni commerciali intercorse con soggetti residenti, localizzati o domiciliati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, entro il limite del valore normale (come definito dall'art. 9 del TUIR) dei beni e dei servizi acquistati.

Viene inoltre chiarito che l'indeducibilità delle spese riguarda anche le prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori coi quali non vi è adeguato scambio di informazioni.

Le novità descritte si applicano già dal 2015.

#### **PRECISAZIONI IN MATERIA DI VALORE E CORRISPETTIVO (art. 5)**

Viene chiarito, con una norma di interpretazione autentica, che il valore dichiarato, accertato o definito ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, nel caso di:

- cessione di un immobile;
- cessione di azienda (o di diritti reali sugli stessi beni) non costituisce presunzione di esistenza di un maggior corrispettivo ai fini della tassazione Ires ed Irap.

Ciò vale per i beni di qualsiasi specie, vale a dire: merce, patrimonio, strumentali.

#### **CONSOLIDATO FISCALE (art. 6)**

Viene allargato il perimetro per la tassazione secondo le regole del consolidato fiscale; si è in attesa dell'emanazione di un provvedimento attuativo già per il 2015.

#### **ENTI NON RESIDENTI (art. 7)**

Si modificano a partire dal 2016 le disposizioni per la determinazione del reddito derivante da attività esercitate nel territorio dello Stato da parte di enti non residenti.

#### **MODIFICA IN MATERIA DI SOCIETA' CONTROLLATE E COLLEGATE ESTERE (art. 8)**

Viene eliminato l'obbligo di presentazione di interpello per la disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* (CFC), vale a dire nel caso di partecipazioni in imprese estere controllate.

L'obbligo viene sostituito dalla facoltà di presentare interpello per ottenere il parere preventivo in merito alla disapplicazione della norma in esame, ferma restando l'indicazione obbligatoria nella dichiarazione dei redditi della esistenza della partecipazione.

Analogo comportamento si applica al caso delle partecipazioni in soggetti *Black List*. In relazione a tali ipotesi, si affida a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di indicare criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione applicato alla società estera, ferma restando l'irrelevanza di variazioni non permanenti della base imponibile.

Sono altresì modificate le norme in materia di sanzioni amministrative tributarie, prevedendo l'applicazione di una sanzione amministrativa, pari al 10% del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 Euro ed un massimo di 50.000 Euro, ove l'omissione o incompletezza dichiarativa riguardino la segnalazione relativa alla detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate. La sanzione, nella misura minima, si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo. Le modifiche si applicano, con specifiche regole transitorie, già dal 2015.

#### **DEDUCIBILITA' SPESE DI RAPPRESENTANZA (art. 9)**

Vengono modificati a partire dal 2016 i limiti percentuali per la deduzione delle spese di rappresentanza, fermo restando che il requisito di inerenza è stabilito con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. I nuovi limiti sono i seguenti:

Scaglioni di ricavi e proventi	Vecchie %	Nuove %
Fino ad Euro 10 milioni	1,3	1,5
Oltre Euro 10 milioni e fino a 50 milioni	0,5	0,6
Oltre Euro 50 milioni	0,1	0,4

### **PAESI BLACK LIST (art. 10)**

A partire dal 2015 e previa emanazione di apposito decreto attuativo, vengono modificate le regole di individuazione dei cosiddetti "paradisi fiscali".

Viene abrogato l'art.168-*bis* TUIR, e conferito al Ministro dell'Economia e delle Finanze il potere di individuare, con uno o più decreti, l'elenco degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni. E' inoltre chiarito che il riferimento ai "regimi fiscali privilegiati" è da intendersi effettuato a Stati o territori individuati in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti, ai sensi dell'art.167, comma 4 del TUIR.

### **TRASFERIMENTO DI SEDE ALL'ESTERO ED IN ITALIA (artt. 11 e 12)**

Vengono regolamentate le modalità di tassazione nel caso di trasferimento all'estero della sede dell'impresa (*Exit tax*), con la possibilità in taluni casi di sospensione della stessa, e del rimpatrio in Italia da parte di un soggetto estero, nel cui caso la tassazione dipende dallo Stato di provenienza.

La disposizione si applica dal 2015 previa emanazione di apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

### **PERDITE SU CREDITI (art. 13)**

Già dal 2015, vengono riviste ed individuate con maggior precisione e chiarezza le regole per la deducibilità ai fini delle imposte dirette delle perdite su crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali.

Vengono inoltre previste disposizioni più flessibili per consentire l'imputazione a conto economico (e la conseguente deducibilità) dei crediti di modesta entità e, più in generale, con norma di interpretazione autentica, si prevede che le perdite su crediti siano deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione di corretti principi contabili.

### **FINANZIAMENTI E CREDITI DEI SOCI (art. 13)**

A partire dal 2016, viene previsto che la rinuncia del socio al rimborso dei propri crediti (sia a titolo di finanziamento che di natura commerciale) verso la società costituisca sopravvenienza attiva (tassata per la società), per l'importo eccedente il valore fiscale del finanziamento stesso; tale valore fiscale deve essere attestato con atto notorio da parte del socio alla società (in mancanza dell'attestazione si presume pari a zero, con conseguente tassazione integrale della sopravvenienza).

Inoltre, viene previsto che la rinuncia alla restituzione di finanziamenti da parte del socio determini un incremento del costo della partecipazione nei soli limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia.

### **BRANCH EXEMPTION (art. 14)**

Si prevede a partire dal 2016 e previo apposito decreto attuativo che, per un'impresa residente nel territorio dello Stato, non assumano rilevanza fiscale gli utili e le perdite realizzati da proprie stabili organizzazioni all'estero, da determinarsi in ogni caso con i criteri di cui all'art. 152 TUIR ed a specifiche condizioni di legge. Per effetto del nuovo articolo 168-*ter* del TUIR, viene consentito ad un'impresa residente in Italia di esercitare l'opzione per esentare utili e perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero;

essa è irrevocabile ed è esercitata al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta.

### **CREDITO DI IMPOSTA PER REDDITI ESTERI (art. 15)**

Si estendono a tutti i contribuenti, già dal 2015, le disposizioni in materia di credito di imposta, attualmente previste per i redditi d'impresa prodotti all'estero (criterio di competenza). Nello specifico, viene prevista:

- la detraibilità delle imposte estere è ammessa nel periodo in cui il reddito estero concorre alla formazione del reddito complessivo in Italia, purché le medesime imposte estere siano state pagate a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo;
- la possibilità di riporto in avanti ed indietro delle eccedenze di imposta estera rispetto all'imposta italiana.

### **RIMPATRIO DI LAVORATORI ALTAMENTE QUALIFICATI (art. 16)**

Viene prevista una tassazione agevolata, in presenza di specifiche e determinate condizioni, (imponibilità del 70% del reddito prodotto in Italia per effetto del rientro) per i lavoratori altamente qualificati che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato.

Viene demandata ad un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze la determinazione della disciplina attuativa, anche relativamente alle disposizioni di coordinamento con le altre norme agevolative vigenti in materia, nonché in relazione alle cause di decadenza dal beneficio.

## **2. CREDITO DI IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO**

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 174 del 29 luglio 2015 il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 27 maggio 2015, attuativo del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 1 comma 35 della Legge 190/2014.

Sono interessate tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza e dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, dal 2015 al 2019.

Si considerano attività di ricerca e sviluppo (art. 2 del D.M.):

- a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);
- c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

I costi ammessi all'agevolazione sono:

1) le spese effettivamente sostenute (costituite dalla retribuzione lorda) per il personale altamente qualificato che opera, sia in qualità di dipendente dell'impresa, con esclusione del personale addetto a mansioni amministrative, contabili e commerciali, sia come collaboratore dell'impresa ma a condizione che l'attività venga svolta presso i locali dell'impresa stessa;

2) le quote di ammortamento relative agli strumenti e attrezzature acquistati, determinate secondo i coefficienti fiscali fissati del D.M. 31 dicembre 1988 e, comunque, in rapporto all'effettivo impiego nelle attività di ricerca e sviluppo; se il bene è acquisito in *leasing*, le quote capitali dei canoni sono determinate nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'art.102, comma 7 del TUIR;

3) le spese relative alla ricerca commissionata a università, enti di ricerca e organismi equiparati nonché ad altri soggetti, comprese le *start up* innovative (sono esclusi i costi relativi ad attività commissionate a società appartenenti allo stesso gruppo).

Deve comunque trattarsi di soggetti residenti o localizzati in uno Stato UE o aderente all'accordo sul SEE o, ancora, in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni;

4) le spese per competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà di vegetali.

Il credito d'imposta spetta nell'importo massimo annuale di Euro 5 milioni, a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo per ogni periodo d'imposta per cui si intende fruire del beneficio ammonti almeno ad Euro 30.000 ed ecceda la media degli investimenti della medesima natura realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti al 2015, quindi negli anni 2012, 2013, 2014 in ipotesi di coincidenza del periodo d'imposta con l'anno solare; per le imprese costituite da meno di tre periodi di imposta, la media degli investimenti è calcolata sul minor periodo dalla costituzione.

Il beneficio è riconosciuto nella misura del 50% della spesa incrementale relativa al personale e alla ricerca commissionata a terzi, ovvero del 25% della spesa incrementale delle quote di ammortamento degli strumenti e attrezzature nonché di quella relativa a competenze tecniche, con la precisazione che è innanzitutto necessario determinare la spesa incrementale agevolabile per ciascuna delle due categorie evidenziate, confrontando le relative spese sostenute nel periodo per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai tre periodi d'imposta precedenti al 2015.

### **3. PATENT BOX**

E' stato emanato ad agosto 2015 dal Ministero per lo Sviluppo Economico il Decreto attuativo previsto dall'art. 1, commi da 37 a 45, della Legge 23/12/2014 n. 190 (Legge di stabilità 2015) e relativo al regime opzionale di tassazione per i redditi d'impresa derivanti dall'utilizzo delle opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (cosiddetto "*Patent Box*"). L'opzione, irrevocabile e della durata di 5 anni, può essere rinnovata e permette, a specifiche condizioni, la tassazione agevolata della quota di reddito riferibile all'utilizzo dei suindicati *intangibles*.

### **4. NOVITA' IVA LEGGE EUROPEA 2014**

E' in vigore dal 18 agosto 2015 la L. 115/2015 (Legge Europea 2014) che contiene alcune disposizioni in materia di Iva, di seguito riassunte.

### **SERVIZI CONNESSI AD IMPORTAZIONI DI MODICO VALORE**

Viene introdotto il numero 4-bis) all'articolo 9 del D.P.R. n.633/72, al fine di qualificare non imponibili le prestazioni di servizi accessori a spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile, sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile e cioè nel valore dei beni dichiarati in dogana all'atto dell'importazione.

### **BENI INVIATI IN CONTO LAVORAZIONE IN ALTRO PAESE UE**

Vengono introdotte modifiche per adeguare le disposizioni interne a quelle contenute nella direttiva 2006/12/Ce. Le modifiche riguardano gli articoli 38 e 41 del D.L. n.331/93; il caso è quello dei trasferimenti di beni inviati a scopo di lavorazione in un altro Paese della UE.

Per effetto delle citate modifiche, ai predetti trasferimenti viene ora riconosciuta l'applicazione del regime sospensivo solo se la merce, una volta fuoriuscita per subire delle lavorazioni in altro paese UE, viene rispedita (dopo le lavorazioni) al committente nazionale.

In caso contrario, il committente nazionale è tenuto ad identificarsi ai fini IVA (o a nominare un rappresentante fiscale) nel Paese del prestatore.

### **5. COMPENSAZIONE DI CREDITI CERTIFICATI**

Il Decreto Ministeriale del 13 luglio 2015 pubblicato sulla G.U. n. 176 del 31 luglio 2015 ha esteso al 31 dicembre 2014 il termine di notifica delle cartelle di pagamento ai fini della compensabilità delle stesse (anche nel 2015, seppur scadute) con i crediti relativi a somministrazioni, forniture e appalti oggetto di certificazione rilasciata dall'ente debitore e richiesta mediante la Piattaforma telematica PCC. Requisito obbligatorio per effettuare la compensazione del ruolo è che lo stesso sia pari o inferiore al credito certificato e che quest'ultimo non sia stato oggetto di cessione ad un istituto di credito.

All'impresa che si abilita alla Piattaforma PCC (<http://certificazionecrediti.mef.gov.it/CertificazioneCredito/home.xhtml>) viene concessa la possibilità di immettere i dati di dettaglio di ciascuna fattura relativamente alla quale l'ufficio pubblico competente dovrà valorizzare le informazioni connesse con le singole fasi di vita del credito commerciale.

E' noto infatti che le imprese e/o i lavoratori autonomi che vantano crediti nei confronti di tutte le Amministrazioni dello Stato non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, possono utilizzarli compensandoli con debiti derivanti da cartelle notificate entro il 31 dicembre 2014.

Per effettuare la compensazione con un ruolo notificato entro il 31 dicembre 2014, la certificazione andrà presentata agli sportelli di Equitalia (in forma cartacea o tramite presentazione del numero di certificazione e del codice di controllo rilasciato dalla Piattaforma PCC).

Equitalia verificherà la conformità della certificazione per poi procedere, in caso positivo, alla compensazione, rilasciando l'attestazione di pagamento. Il credito verso l'ente pubblico utilizzato parzialmente per il pagamento del ruolo sarà evidenziato sulla Piattaforma PCC al netto della compensazione effettuata.

### **6. FINANZIAMENTI DEI SOCI**

Come noto, entro il prossimo 30 ottobre 2015 (trentesimo giorno successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni di redditi per l'anno 2014) occorre effettuare in via telematica la presentazione della comunicazione relativa:

- ai beni concessi in godimento dalla società ai soci;
- ai finanziamenti e/o capitalizzazioni effettuati dai soci (persone fisiche) o loro familiari alla società.

Secondo quanto chiarito dalla circolare n.24/E/2012, i familiari dell'imprenditore e dei soci vanno individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5 TUIR; pertanto, sono tali "il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado".

Non è previsto l'obbligo di comunicazione ove il valore dei finanziamenti e delle capitalizzazioni, autonomamente considerati, non superino il valore di Euro 3.600; nel caso di restituzione, l'apporto originario va comunque comunicato.

## **7. NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER EROGAZIONI A ISTITUTI SCOLASTICI**

Viene introdotto con la legge 107/2015 di riforma del sistema nazionale di istruzione e formazione un credito di imposta (cosiddetto "school bonus") per le erogazioni liberali effettuate nei confronti degli istituti scolastici (più precisamente "del sistema nazionale di istruzione").

I beneficiari dell'agevolazione dovrebbero essere sia le persone fisiche che gli enti non commerciali, nonché i titolari di reddito di impresa.

Il credito di imposta viene riconosciuto alle sole erogazioni liberali in denaro effettuate per la realizzazione di nuove strutture scolastiche, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e per il sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti; lo stesso non è cumulabile, per le medesime spese, con altre agevolazioni.

Per quanto riguarda le modalità di utilizzo, la norma specifica che il credito di imposta è concesso limitatamente al triennio 2015-2016-2017 ed in misura differenziata a seconda dei periodi di imposta in cui vengono effettuate le erogazioni liberali: il beneficio, infatti, spetta nella misura del 65% delle erogazioni effettuate negli anni 2015 e 2016 e del 50% per quelle effettuate nel 2017.

## **8. RIMESSIONE IN TERMINI DEBITORI DECADUTI**

Entro il 21 novembre 2015 è possibile presentare ad Equitalia domanda di remissione in termini da parte di debitori decaduti non oltre il 22 ottobre 2013; la possibilità di presentare una nuova istanza di dilazione è concessa in relazione a precedenti piani di pagamento rateale non rispettati e scaduti.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

I nostri più cordiali saluti.

REGGIORI E ASSOCIATI

***N.B.: Lo Studio Reggiori e Associati ha assunto ogni ragionevole precauzione per assicurare la correttezza delle informazioni contenute nella presente Circolare; desidera tuttavia precisare che le stesse non possono considerarsi completamente esaurienti ed esaustive, ma solo indicative, del contenuto degli argomenti trattati.***