



fisco e tributi

CIRCOLARE QUINDICINALE PER L'ASSOCIATO

numero 17 del 8 ottobre 2015

NOTIZIE IN SINTESI

- ❖ **Il decreto internazionalizzazione in sintesi. (p. 2)**

APPROFONDIMENTI

- ❖ **L'interpello sui nuovi investimenti delle imprese (p. 12)**
- ❖ **Modifiche alla disciplina degli interessi passivi ai fini Ires (p. 13)**
- ❖ **Nuove regole per la deduzione dei costi Black-list (p. 14)**
- ❖ **Il valore ai fini del registro non può essere usato per accertare la plusvalenza nelle cessioni di aziende e immobili (p. 15)**
- ❖ **Incrementare le misure delle spese di rappresentanza (p. 17)**
- ❖ **Diventa più facile dedurre le perdite sui mini crediti e sui crediti verso soggetti sottoposti a procedure concorsuali (p. 18)**
- ❖ **Nuovo regime fiscale per i crediti rinunciati dai soci (P. 20)**

Aderente a:



NOTIZIE IN SINTESI

IL DECRETO INTERNAZIONALIZZAZIONE IN SINTESI

A seguire si presenta una tabella nella quale si riassume il contenuto del D.lgs. n.147 del 14.9.2015 (pubblicato sulla G.U. n. 220 del 22.9.2015), recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'art. 12 della legge delega n. 23/2014.

Art.	Descrizione	Entrata in vigore
1	<p>Ruling di standard internazionale</p> <p>Prevista una revisione degli accordi tra imprese aventi attività estera ed Amministrazione finanziaria, attualmente disciplinata dal c.d. <i>ruling di standard internazionale</i> (art.8 D.Lgs. n.269/03) che viene abrogata.</p> <p>Si introduce, dunque, 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. n.600/73.</p> <p>Il confronto riguarda le seguenti aree:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) prezzi trasferimento infragruppo; 2) definizione dei valori di entrata e di uscita nel caso di trasferimento sede; 3) attribuzione degli utili e delle perdite alle stabili organizzazioni; 4) valutazione preventiva della sussistenza di una stabile organizzazione; 5) individuazione delle norme convenzionali applicabili per la tassazione di interessi, <i>royalties</i> e simili; 6) per i soggetti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, possibilità di definizione del valore normale delle operazioni con soggetti <i>black list</i>. <p>Resta fermo che gli accordi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi; • precludono all'Amministrazione finanziaria l'esercizio di poteri di controllo ed accertamento per le parti coperte dall'accordo. 	Dalla data prevista da un apposito provvedimento attuativo
2	<p>Interpello per nuovi investimenti da soggetti esteri</p> <p>Al fine di dare certezza al contribuente in merito ai profili fiscali del piano di investimento che intende attuare in Italia, si prevede un'attività di consulenza dell'Agenzia delle Entrate.</p> <p>In particolare, l'impresa deve presentare un <i>business plan</i> nel quale debbono necessariamente essere descritti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'ammontare dell'investimento (è prevista soglia minima); • i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso; • l'incremento occupazionale in relazione all'attività in cui avviene l'investimento; • i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano. 	Dalla data prevista da apposito provvedimento attuativo



	<p>Su tale documentazione l'Agenzia delle Entrate svolgerà un'attività di consulenza e formulerà un parere, valido sotto diversi profili, entro 120 giorni, prorogabili di ulteriori 90, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni.</p> <p>Se il contribuente dà attuazione al parere reso dall'Agenzia delle Entrate, può accedere, a prescindere dell'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi e al ricorrere degli altri requisiti previsti, al richiamato regime dell'adempimento collaborativo.</p> <p>Entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore, dovranno essere varati provvedimenti secondari per precisare le modalità applicative dell'interpello.</p>	
3	<p>Tassazione dividendi da Paesi <i>black list</i></p> <p>Si riscrive il regime di tassazione dei dividendi esteri, provenienti da Stati aventi un regime fiscale privilegiato.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • si sottopongono integralmente a tassazione i soli utili provenienti da società residenti in "paradisi fiscali" relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali società, o di partecipazioni di controllo in altre società "intermedie" residenti all'estero, che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato, e nei limiti di tali utili (solo in questo caso è nota la provenienza pericolosa dei redditi); • ove si dimostri che la società o l'ente non residente da cui provengono gli utili svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (dunque ricorre alla "prima esimente"), si riconosce al soggetto controllante residente in Italia, ovvero alle sue controllate residenti che percepiscono gli utili, un credito d'imposta in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili; • per disapplicare la norma che prevede l'imposizione integrale degli utili e delle plusvalenze "provenienti" da società ed enti localizzati in Stati o territori <i>black list</i>, il soggetto / socio residente nel territorio dello Stato (anche non titolare di una partecipazione di controllo) deve sempre dimostrare che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata, anche mediante la presentazione di apposito interpello; • si punisce con una sanzione amministrativa pecuniaria la mancata indicazione, nella dichiarazione di redditi, di dividendi e plusvalenze relativi a partecipazioni in imprese ed enti esteri siti in Paesi e territori a fiscalità privilegiata, ove previsto dalla legge. In particolare, tale sanzione è pari al 10% dei proventi non indicati, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro. <p>In tema di decorrenza, è stato precisato che l'innovata disciplina sui dividendi esteri si applica agli utili distribuiti e alle plusvalenze realizzate a partire dal periodo d'imposta</p>	<p>Si applica agli utili distribuiti dal 2015</p> <p>La spettanza del credito di imposta è limitata alle imposte pagate nel quinquennio precedente</p>

Aderente a:



	in corso alla data di entrata in vigore del decreto.	
4	<p>Deduzione interessi passivi dall'imponibile Ires</p> <p>Si modifica parzialmente la normativa in tema di deducibilità degli interessi passivi.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • intervengono sulla definizione del cosiddetto risultato operativo lordo (Rol) per includervi anche i dividendi provenienti dalle società controllate estere, ove incassati; • abrogano la disposizione che consente di calcolare il limite di deducibilità degli interessi passivi includendo "virtualmente" nel consolidato nazionale anche le società controllate estere, in modo da poter tener conto anche del Rol di tali società; • modificano le norme sulla deducibilità degli interessi passivi per i finanziamenti assistiti da ipoteca, in favore delle società che svolgono attività immobiliare, specificando che sono destinatarie di tale normativa 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. Tali disposizioni riguardano anche le società che effettuano operazioni di affitto di ramo di azienda immobiliare il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati; • abrogano la norma che limita la deducibilità degli interessi passivi su titoli obbligazionari negoziati in Paesi non "white list", apportando conseguenti modifiche di coordinamento in altre norme. 	Dal 2016
5	<p>Deduzione costi da Paesi black list</p> <p>Si modifica in più punti la disciplina della deduzione dei costi da Paese <i>black list</i>.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • si consente di dedurre dall'imponibile le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, individuati in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, entro il limite del valore normale dei beni e dei servizi acquistati in base ad operazioni che hanno avuto concreta esecuzione. Il valore normale delle operazioni viene determinato secondo le regole generali dell'art.9 Tuir; • si elimina la condizione che subordinava la deducibilità di tali costi al fatto che l'impresa estera svolgesse prevalentemente una attività commerciale effettiva; • rimane la possibilità di dedurre il costo con onere probatorio, se sussiste effettivo interesse economico e le operazioni hanno avuto reale esecuzione; 	Dal 2015

Aderente a:



	<ul style="list-style-type: none"> • si chiarisce poi che l'ineducibilità 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 e che sono elencati in apposito decreto ministeriale; • si chiarisce che il c.d. <i>transfer pricing</i> interno non è compatibile con l'attuale impianto del Tuir, introducendo apposita norma di interpretazione autentica. 	
	<p>Valore e corrispettivo: niente accertamenti automatici</p> <p>Si introduce una norma di interpretazione autentica ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, in forza della quale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'esistenza di un maggior corrispettivo ritratto dalla cessione <ul style="list-style-type: none"> - di un immobile; - di una azienda; - di un diritto reale sugli stessi beni; • non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale. <p>La norma si applica per i beni di qualsiasi specie, merce, patrimonio, strumentali.</p>	Norma di interpretazione autentica
6	<p>Consolidato fiscale</p> <p>L'articolo 6, in coerenza con la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, elimina gli attuali vincoli normativi che non consentono alle società "sorelle", residenti in Italia o stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati UE (ovvero aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo) con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, di consolidare le proprie basi imponibili, previa indicazione, da parte del soggetto non residente, della controllata designata ad esercitare l'opzione, che assume la qualità di consolidante.</p> <p>A tal fine (modificando il comma 2 dell'art.117 Tuir e aggiungendo due ulteriori commi alla fine dell'articolo) si consente il consolidamento anche da parte delle controllate: gli enti non residenti controllati possono esercitare l'opzione per il consolidamento in qualità di controllata mediante una stabile organizzazione.</p>	Dal 2015 Prevista emanazione di un provvedimento attuativo
7	<p>Tassazione in Italia di enti non residenti (<i>functionally separate entity</i>)</p> <p>Si modificano le disposizioni vigenti in materia di determinazione del reddito derivante da attività esercitate nel territorio dello Stato da parte di enti non residenti.</p> <p>Per la imposizione ai fini Ires, si dispone l'utilizzo del criterio della tassazione su base isolata dei redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato, con la sola eccezione dei redditi di impresa da stabile organizzazione per i quali si utilizzano le regole del reddito di impresa.</p> <p>L'applicazione del "<i>functionally separate entity</i>" è confermata anche ai fini Irap: il valore della produzione netta derivante da una stabile organizzazione è determinato sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili rimandando alle novellate disposizioni del Tuir.</p>	Dal 2016
8	<p>Società estere controllate e collegate</p> <p>Viene eliminato l'obbligo di interpello ai fini della disapplicazione della disciplina CFC</p>	Dal 2015 con previsione di



	<p>in caso di partecipazioni in imprese estere controllate.</p> <p>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.</p> <p>Analogo comportamento si applica al caso delle partecipazioni in soggetti <i>black list</i>. 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.</p> <p>I contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo possono presentare interpello, a prescindere dalla verifica della sussistenza di specifiche condizioni di legge (previste dal comma 8-<i>bis</i> dell'art.167 Tuir).</p> <p>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.</p>	regole transitorie															
9	<p>Spese di rappresentanza</p> <p>Si modificano i limiti percentuali di 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.</p> <p>Se presente l'inerenza, la deduzione avviene secondo le seguenti misure.</p> <table border="1" data-bbox="279 1388 1212 1590"> <thead> <tr> <th colspan="3">MISURE DI DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA</th> </tr> <tr> <th>Scaglioni di ricavi ed altri proventi</th> <th>Vecchia %</th> <th>Nuova %</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Fino 10 milioni di euro</td> <td>1,3</td> <td>1,5</td> </tr> <tr> <td>Oltre 10 milioni e fino a 50 milioni</td> <td>0,5</td> <td>0,6</td> </tr> <tr> <td>Oltre 50 milioni</td> <td>0,1</td> <td>0,4</td> </tr> </tbody> </table>	MISURE DI DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA			Scaglioni di ricavi ed altri proventi	Vecchia %	Nuova %	Fino 10 milioni di euro	1,3	1,5	Oltre 10 milioni e fino a 50 milioni	0,5	0,6	Oltre 50 milioni	0,1	0,4	Dal 2016
MISURE DI DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA																	
Scaglioni di ricavi ed altri proventi	Vecchia %	Nuova %															
Fino 10 milioni di euro	1,3	1,5															
Oltre 10 milioni e fino a 50 milioni	0,5	0,6															
Oltre 50 milioni	0,1	0,4															
10	<p>Black list e white list</p> <p>Modificate le regole di individuazione dei c.d. "paradisi fiscali".</p> <p>Viene abrogato l'art.168-<i>bis</i> Tuir, che disponeva l'emanazione di due liste: la prima che individuava i Paesi e i territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, la seconda che tiene conto, oltre al livello dello scambio informativo, anche dell'effettiva tassazione estera.</p> <p>Viene 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. Le disposizioni di coordinamento introdotte sono poi tese a chiarire 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</p>	Dal 2015 Prevista l'emanazione di un DM attuativo															



	in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti, ai sensi dell'art.167, co.4 Tuir.	
11	<p>Trasferimento di sede all'estero</p> <p>Il trasferimento di sede all'estero comporta il realizzo fiscale dei valori dell'azienda con applicazione della c.d. <i>exit tax</i></p> <p>Il regime della <i>exit tax</i> può essere sospeso nel caso di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • trasferimento, da parte di un'impresa non residente nel territorio dello Stato, di una parte o della totalità degli attivi collegati ad una stabile organizzazione ed aventi ad oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, verso altro Stato appartenente all'Unione Europea ovvero aderente all'Accordo sullo Spazio Economico; • trasferimenti che conseguono indirettamente ad altre operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti), alle condizioni di legge. 	Dal 2015
12	<p>Trasferimento della sede in Italia</p> <p>Si regolamentano le conseguenze fiscali del trasferimento della sede in Italia da parte di un soggetto estero, differenziando i regime in base allo Stato estero di provenienza.</p> <p>Infatti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se la provenienza è da Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, si assume quale valore fiscale il valore normale delle stesse, anche se lo Stato estero non ha applicato la <i>exit tax</i>; • negli altri casi, invece (salvo stipula di accordo sul valore normale), il valore si determina: <ul style="list-style-type: none"> - per le attività: minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale; - per le passività: maggiore tra il costo di sostenimento, il valore di bilancio e il valore normale. <p>Si demanda a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione delle modalità di segnalazione dei valori delle attività e delle passività oggetto di trasferimento.</p>	Dal 2015. Previsto un provvedimento attuativo
13	<p>Sopravvenienze attive (co.1, lettera a)</p> <p>Si prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la rinuncia dei soci ai crediti vantati verso la società è considerata sopravvenienza attiva solo per la parte che eccede il relativo valore fiscale, con obbligo di segnalazione di tale parametro da parte del socio; • non sono considerate sopravvenienze le riduzioni di debiti operate in relazione a procedure, pur prevedendo che, talvolta, tale condizione sia limitata dall'ammontare delle perdite pregresse e degli interessi passivi non dedotti. 	Dal 2016
	<p>Valutazione dei titoli (co.1, lettera b)</p> <p>La rinuncia alla restituzione di finanziamenti incrementa il costo della partecipazione nei soli limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia.</p>	Dal 2016
	Perdite su crediti (co.1, lettera c)	Dal 2015



	<p>Si sancisce la deducibilità automatica delle perdite su crediti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • risultanti da un piano di rientro dai debiti (attestato da un professionista e iscritto nel Registro Imprese, ai sensi dell'art.67, co.3, lett. d) L.F.); • nei casi in cui il debitore sia assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle italiane, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. 	
	<p>Norma sulla competenza per crediti di modesta entità (co.1, lettera d)</p> <p>Viene scritta una norma per regolare il parallelo tra regole di imputazione contabile e momento di deduzione fiscale di talune perdite su crediti.</p> <p>In particolare, si chiarisce che la mancata deduzione - in tutto o in parte - come perdite fiscali delle svalutazioni contabili dei crediti nell'esercizio in cui già sussistevano i requisiti per la deduzione non costituisce violazione del principio di competenza fiscale, a condizione che la deduzione avvenga non oltre il periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione del credito dal bilancio.</p>	Dal 2015
	<p>Misura della deduzione della rinuncia alla restituzione del credito (co.1, lettera e)</p> <p>Si prevede che la rinuncia alla restituzione del finanziamento soci si cumula al costo della partecipazione, limitatamente al valore fiscale del credito oggetto di rinuncia.</p>	Dal 2016
	<p>Norma di interpretazione autentica sulla competenza (co.3)</p> <p>Si prevede che le perdite su crediti sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi Oic.</p>	Norma di interpretazione autentica
14	<p>Branch exemption</p> <p>Si prevede che, per un'impresa residente nel territorio dello Stato, non assumano rilevanza fiscale gli utili e le perdite realizzati dalle sue stabili organizzazioni all'estero, da determinarsi in ogni caso con i criteri di cui all'art.152 Tuir ed a specifiche condizioni di legge.</p> <p>Viene introdotto un nuovo art.168-ter Tuir, che consente a 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.</p> <p>Se la stabile organizzazione è localizzata in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, l'opzione per la <i>branch exemption</i> si esercita, relativamente alle stabili organizzazioni site in detti territori, purché ricorrano le "esimenti" previste dalla legge.</p> <p>Su richiesta delle Commissioni parlamentari, è stato introdotto un regime transitorio, ossia la possibilità per un'impresa di passare dal metodo del credito d'imposta a quello della <i>branch exemption</i>, senza che ciò determini l'emersione di plusvalenze latenti tassabili o minusvalenze latenti deducibili.</p> <p>Si segnala inoltre che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli art.165 e 168-ter Tuir, l'impresa residente nel territorio dello Stato può interpellare l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art.11 L. n.212/00, in merito alla sussistenza di una stabile organizzazione all'estero, da valutarsi anche in base ai criteri previsti da accordi internazionali contro le doppie imposizioni, ove in vigore.</p>	Dal 2016 Prevista emanazione di provvedimento attuativo



15	<p>Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero</p> <p>Si estendono a tutti i contribuenti le disposizioni attualmente riservate ai redditi d'impresa prodotti all'estero tramite una stabile organizzazione.</p> <p>In particolare si prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la detraibilità delle imposte estere nel periodo in cui il reddito estero concorre al 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. <p>Il credito d'imposta sorge in relazione all'imposta estera pagata, a titolo definitivo, sui redditi prodotti nello stesso Stato estero eccedente la quota d'imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, così ripristinando la c.d. <i>per country limitation</i> (ovvero il criterio secondo cui il calcolo del credito per le imposte pagate all'estero deve essere effettuato separatamente per ciascuno Stato in cui sono state pagate imposte, per il reddito ivi prodotto).</p>	Dal 2015
16	<p>Rimpatrio di lavoratori altamente qualificati: benefici fiscali</p> <p>Si introduce una disposizione fiscale di favore, in forza della quale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i lavoratori che rivestono una posizione per la quale sia richiesta alta qualificazione o specializzazione e siano in possesso del titolo di laurea; • non essendo stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti; • trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato; <p>il reddito di lavoro dipendente ivi prodotto concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al settanta per cento del suo ammontare. Per conseguire il beneficio sono necessarie alcune condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'attività lavorativa va prestata prevalentemente nel territorio italiano; • la stessa deve essere svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. <p>Si demanda 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 relativamente alle cause di decadenza dal beneficio.</p>	Dal 2015 Previsto un D.M. attuativo
17	<p>Copertura finanziaria</p> <p>L'articolo contiene le necessarie norme di copertura finanziaria delle disposizioni sopra dettagliate</p>	



APPROFONDIMENTI

L'INTERPELLO SUI NUOVI INVESTIMENTI DELLE IMPRESE

Il decreto internazionalizzazione all'art.2, introduce un nuovo interpello preventivo per le imprese che intendono effettuare investimenti di rilevante ammontare nel territorio nazionale.

La *ratio* della norma è la volontà di dare certezza e trasparenza alle disposizioni tributarie permettendo all'azienda di conoscere in tempo utile i risvolti fiscali delle operazioni di investimento che essa intende realizzare.

Tecnicamente il Legislatore ha dato attuazione all'art.12 della delega fiscale nell'ambito del più ampio piano di incentivazione della internazionalizzazione delle imprese italiane.

Requisiti soggettivi

Potranno presentare interpello all'Amministrazione finanziaria le imprese nazionali o estere.

Requisiti oggettivi

Devono contemporaneamente sussistere due requisiti di carattere oggettivo:

- 1) l'impresa deve effettuare investimenti di rilevante entità, oltre cioè 30 milioni di euro;
- 2) gli investimenti devono comportare incrementi occupazionali significativi e durevoli.

Per provare il raggiungimento della soglia dei 30 milioni di euro è necessario dettagliare l'investimento che si intende effettuare, a tale fine si evidenzia che nella definizione di investimento, rientra anche la ristrutturazione delle imprese in crisi. È quindi chiaro, tanto per il primo requisito tanto per il secondo, che l'azienda deve predisporre un vero e proprio piano di investimento (*business plan*) dove descrivere anche:

- i tempi di realizzazione;
- le modalità;
- gli incrementi occupazionali.

che caratterizzano l'investimento.

Caratteristiche dell'interpello

La nuova forma di interpello prevista dal Legislatore si affianca alle altre forme da noi già conosciute, divenendo quindi, dopo l'interpello ordinario, antielusivo, disapplicativo e delle società estere controllate la quinta tipologia di interpello possibile. Esso può riguardare:

- qualsiasi imposta (anche non di competenza dell'Agenzia delle Entrate, come ad esempio i tributi locali),
- l'esame della eventuale sussistenza di abuso del diritto o di operazioni elusive.

Esso potrà anche essere multiplo, contenere cioè al suo interno diversi quesiti.

Funzionamento dell'interpello

Le regole dell'interpello verranno dettate con apposito D.M. dell'Economia e delle Finanze da emanarsi entro 60 giorni dalla entrata in vigore del decreto in commento, allo stesso modo l'ufficio competente alla risposta sarà individuato da apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 10 giorni dal D.M. di cui sopra. Si immagina, tuttavia, che l'Agenzia dovrà rispondere all'interpello entro 120 giorni, eventualmente prorogabili di altri 90 in caso di necessaria acquisizione di nuova documentazione, in assenza di risposta vale il silenzio



assenso sul comportamento che il contribuente intende adottare come riportato nel testo dell'interpello stesso.

In ogni caso la risposta all'interpello vincola l'Agenzia delle Entrate e anche il contribuente (il quale è anche soggetto all'eventuale controllo da parte dell'amministrazione sulla veridicità delle condizioni per accedere all'istituto e sul piano di investimenti come riportato nell'istanza).

11

Conclusioni

Restano quindi da attendere sia il D.M. che il Provvedimento dell'Agenzia, e allo stesso tempo ci si augura che in breve venga chiarito cosa deve intendersi con il termine "significative e durature ricadute occupazionali".

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEGLI INTERESSI PASSIVI AI FINI IRES

Dal periodo d'imposta 2016 entrano in vigore le modifiche che il Decreto Crescita ed internazionalizzazione apporta alla disciplina contenuta nell'art.96 Tuir, la disposizione che disciplina la deducibilità degli interessi passivi nei soggetti Ires.

Si ricorda brevemente che il citato articolo 96 stabilisce la regola per la quale l'eccedenza degli interessi passivi rispetto a quelli attivi, risulta deducibile in ciascun periodo d'imposta solo nel limite del 30% del ROL (il risultato operativo lordo della gestione caratteristica). L'eccedenza rispetto a questo limite dovrà considerarsi indeducibile nel periodo d'imposta ma potrà essere riportata nei periodi d'imposta successivi per essere successivamente dedotta nel caso vi sia un ROL capiente.

Gli interventi sono sostanzialmente quattro, che vengono di seguito così sintetizzati:

- viene previsto che alla formazione del ROL concorrano anche i dividendi incassati da società controllate estere, al fine di non penalizzare gli investimenti in società estere in alternativa a società italiane;
- viene abrogata la disposizione che consentiva di calcolare il limite di deducibilità degli interessi passivi includendo "virtualmente" nel consolidato nazionale anche le società controllate estere, in modo da poter tener conto anche del ROL di tali società; tale norma, seppur finalizzata a non creare sperequazioni tra gruppi con società italiane e gruppi con società estere si è prestata in passato a "utilizzi strumentali" e quindi è stata abrogata;
- viene abrogata la disposizione che limita la deducibilità degli interessi passivi su titoli obbligazionari negoziati in Paesi non "white list", apportando conseguenti modifiche di coordinamento in altre norme;
- viene meglio definito l'ambito applicativo della disposizione che consente alle società immobiliari di dedurre integralmente e senza limitazioni gli interessi passivi derivanti da contratti di finanziamento assistiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

La deducibilità degli interessi passivi nelle immobiliari di gestione

La modifica di maggior impatto e diffusione è sicuramente quella che interviene sulla disposizione contenuta nel comma 36, art.1 L. n.244/07 (Finanziaria per l'anno 2008) descritta nell'ultimo punto dell'elenco precedente.

Al fine, infatti, di superare le penalizzanti interpretazioni di una norma poco chiara fornite in passato dall'Amministrazione finanziaria, il Legislatore ha provveduto a definire meglio sotto un profilo normativo l'ambito di applicazione della richiamata disposizione.

In particolare, viene specificato che risultano destinatarie della disposizione agevolata "le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare", intendendosi per tali "quelle

Aderente a:



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 o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati”.

Particolare attenzione deve essere posta al richiamo al valore normale e non al valore di iscrizione in contabilità dell'immobile: tale criterio, seppur non sempre facile da definire (in tal senso un richiamo ai valori OMI costituisce certamente un parametro di riferimento), consentirà il beneficio dell'agevolazione anche a soggetti che avendo riscattato immobili acquisiti con contratti di locazione finanziaria o avendoli acquistati in anni lontani, presentano valori di iscrizione in bilancio non più adeguati al valore di mercato degli stessi.

Va, infine, evidenziato che al fine di agevolare anche le società che svolgono attività di affittanza d'azienda nella quale è ricompresa in modo preponderante la componente immobiliare (da valutare sempre secondo il criterio del valore normale), viene previsto che nel parametro dei ricavi si debbano considerare anche i relativi canoni di affitto d'azienda.

NUOVE REGOLE PER LA DEDUZIONE DEI COSTI BLACK LIST

Da sempre i costi sostenuti da imprese ubicate in paradisi fiscali (si pensi, ad esempio, a paesi come la Svizzera, il Principato di Monaco, il Lussemburgo, Hong Kong, etc.) sono posti sotto attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria: siccome in tali paesi la fiscalità è mediamente molto più tenue rispetto all'Italia, ricevere fatture da tali paesi potrebbe nascondere delle manovre per spostare (quindi tassare) in questi paradisi fiscali degli utili prodotti in Italia.

Il Decreto Internazionalizzazione interviene su tale materia, con disposizioni immediatamente applicabili: l'art.5 stabilisce infatti quanto segue.

OK le operazioni a valore normale

La nuova disciplina opera in maniera inversa rispetto alla precedente disposizione:

- mentre in passato i costi subiti da imprese localizzate in paradisi fiscali erano considerati indeducibili, salvo che si verificasse l'esistenza di determinate esimenti;
- oggi i costi subiti da tali soggetti si considerano deducibili, a patto che essi siano stati sostenuti per un importo non superiore al valore normale.

Per valore normale si intende, in via generale, il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

In altre parole, semplificando, se acquisto un bene dalla Svizzera ad un prezzo analogo a quello praticato da altro fornitore Italiano, ipotizzando che la transazione sia del tutto reale, non rischierò contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Anche nella nuova previsione vi è comunque un'esimente. Va infatti evidenziato che, qualora tali costi siano superiori al valore normale, non si rischierà una indeducibilità totale del costo, ma sarà solo la parte eccedente ad essere considerata indeducibile, a meno che non si dimostri l'effettivo interesse economico a servirsi da un fornitore ubicato in un paradiso fiscale (occorrerà dimostrare,



ad esempio, che quel determinato bene/servizio non può essere paragonato ad altri che avrei potuto acquistare a prezzi più bassi da altri fornitori).

In altre parole, per sintetizzare, mentre in passato occorreva in ogni caso dimostrare l'interesse economico a porre in essere operazioni con soggetti ubicati in paesi a fiscalità privilegiata, oggi non vi sarà più alcuna dimostrazione da rendere, se l'operazione avviene per valori non superiori al valore normale.

13

Va notato comunque che, malgrado la norma sia oggi più favorevole per i contribuenti rendendo più agevole la gestione degli acquisti, tali costi sono comunque tenuti sotto osservazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, proprio per il rischio che in relazione a tali operazioni possano nascondersi degli intenti elusivi da parte dei contribuenti.

Occorre pertanto una cauta gestione della parte documentale.

La norma, anche oggi, nello stabilire la deducibilità, richiede che si tratti di spese e altri componenti negativi derivanti da operazioni "che hanno avuto concreta esecuzione".

Pertanto, in ogni caso, soprattutto se si tratta di operazioni di valore consistente, chi effettua acquisti da soggetti ubicati in paradisi fiscali è bene che conservi tracce della transazione e ogni forma di documentazione di supporto, a dimostrazione che la cessione di beni/prestazione di servizi si sia materialmente realizzata (ad esempio copia dei contratti, scambi di mail e altra corrispondenza, ricevute dei bonifici con i quali sono state pagate tali transazioni, documenti che attestino la consegna della merce, etc).

IL VALORE AI FINI DEL REGISTRO NON PUÒ ESSERE USATO PER ACCERTARE LA PLUSVALENZA NELLE CESSIONI DI AZIENDE E IMMOBILI

Il Decreto Internazionalizzazione all'art.5, co.3 prevede una interessante disposizione che dovrebbe consentire di risolvere un significativo problema che si veniva a creare a seguito di cessione di azienda o immobili: detta disposizione evita che il valore definito in relazione ai fini dell'imposta di registro possa automaticamente essere utilizzato per l'accertamento della plusvalenza realizzata in sede di cessione, tassata ai fini delle imposte dirette.

L'automatismo

La questione è sorta a causa di una devianta interpretazione della giurisprudenza (consta anche una recente sentenza della Cassazione, n.16254/15) secondo cui il valore accertato ai fini dell'imposta di registro nel caso di cessione di immobili o aziende sarebbe immediatamente ed automaticamente utilizzabile dall'Agenzia delle Entrate per accertare la plusvalenza in capo al cedente.

Secondo tale orientamento l'Amministrazione finanziaria sarebbe legittimata a procedere automaticamente all'accertamento di un maggior valore dell'immobile o dell'azienda ceduti, senza necessità di raccogliere altri elementi probatori, con l'effetto di accertare una maggiore plusvalenza facendo riferimento al valore accertato in sede di applicazione dell'imposta di registro.

Tale tesi era dibattuta e apertamente contrastata dalla quasi totalità della dottrina. Detto automatismo, infatti, non sarebbe praticabile in quanto le due imposte prevedono parametri di riferimento diversi:

- se, ai fini dell'accertamento della plusvalenza patrimoniale, occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di cessione, sicché è rilevante il corrispettivo pagato;

Aderente a:



- invece, la base imponibile dell'imposta di registro va individuata, in relazione ai trasferimenti di aziende e di immobili, nel valore di mercato del bene ceduto.

Pertanto, potrebbe ben verificarsi il caso per cui la cessione di un immobile o di una azienda possa avvenire anche ad un prezzo ben inferiore a quello che può essere ritenuto il valore effettivo di quanto ceduto; si pensi, ad esempio, al caso in cui il cedente ha urgenza di cedere (ad esempio perché in crisi di liquidità) e, per tale motivo, è disposto ad accettare un prezzo più basso a quello che potrebbe spuntare attendendo lo sviluppo delle contrattazioni.

Pertanto potrebbe verificarsi che il valore, da assoggettare a tassazione ai fini dell'imposta di registro, sia ben diverso (e maggiore) rispetto all'importo tassabile ai fini delle imposte dirette.

Potrebbe anche verificarsi il caso che l'acquirente, sui cui gravano le imposte di trasferimento, possa addivenire ad una adesione per chiudere la controversia, anche non condividendo il valore accertato; pare assurdo che tale valore venga automaticamente utilizzato dall'Agenzia delle Entrate per contestare una maggiore plusvalenza in capo al cedente.

Come detto, purtroppo, la costante linea interpretativa della giurisprudenza andava in senso contrario, esponendo il cedente a forti rischi di accertamento quando il prezzo pattuito fosse inferiore al teorico valore dell'azienda o dell'immobile. E questo, si badi bene, ipotizzando che non vi sia corrispettivo occulto.

La nuova disposizione

Come detto, la previsione contenuta nell'art.5, co.3 del Decreto Internazionalizzazione vuole porre rimedio a tale problema e lo fa affermando che:

- per le cessioni di immobili e di aziende ovvero;
- per la costituzione di diritti reali su tali beni;

"l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito, ai fini dell'imposta di registro ... ovvero ai fini dell'imposte ipotecaria e catastale".

Tale disposizione mira quindi a superare l'automatismo precedentemente descritto, che costringeva il contribuente a fornire la prova contraria, necessaria per vincere la presunzione di corrispondenza tra il maggior valore dell'immobile/azienda accertato ai fini dell'imposta di registro ed il corrispettivo pattuito, rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza.

In particolare, la nuova norma esclude la possibilità di presumere l'esistenza di un maggior corrispettivo soltanto per il valore definito ai fini dell'imposta sui trasferimenti.

Di conseguenza, il solo accertamento di un maggior valore dell'immobile ceduto ai fini del registro non basterebbe all'Agenzia delle Entrate per presumere che il corrispettivo pattuito sia maggiore e, quindi, per determinare una maggiore plusvalenza, dovendo reperire altri elementi di prova idonei a dimostrare che il corrispettivo dichiarato non sia quello effettivamente pagato.

In altre parole, se l'Agenzia intende accertare una maggiore plusvalenza in sede di cessione, dovrà provare l'esistenza di un maggior corrispettivo percepito, non essendo sufficiente desumere tale dato dal valore applicato ai fini delle imposte indirette.

Va inoltre evidenziato come la nuova disposizione "protegge" il contribuente da accertamenti "automatici" sia quando l'immobile / azienda sia ceduto da un "privato" che da un imprenditore o da una società e risulta applicabile, oltre che per la determinazione dell'Irpef, anche per il calcolo dell'Ires, nonché dell'Irap.

Decorrenza



Va infine ricordata la decorrenza di tale previsione. La norma stessa afferma che le disposizioni richiamate “si interpretano” come visto in precedenza, quindi si tratta di un disposizione che viene definita “di interpretazione autentica”, pertanto valevole anche per il pregresso.

Questo significa che essa si applica:

- oltre che per le cessioni che avvengono dalla data di entrata in vigore del provvedimento in avanti;
- anche per le cessioni intervenute precedentemente;
- nonché avrà effetto su eventuali contenziosi in corso.

INCREMENTATE LE MISURE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Dal periodo d'imposta 2016 si incrementa la misura della deduzione forfetaria delle spese considerate di rappresentanza.

Infatti, il Decreto Crescita ed internazionalizzazione ha previsto tre interventi:

- 1) inserito, direttamente nell'art.108 Tuir, la misura per scaglioni prima contenuta nel decreto attuativo, in modo tale da far risultare il tetto direttamente nella norma;
- 2) incrementato il *plafond* percentuale di deduzione;

Rimane invece fermo il requisito generale di “inerenza” da verificare secondo le pregresse indicazioni già note.

La nuova misura di deduzione delle spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza (D.M. 19 novembre 2008), anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

La misura della deduzione è commisurata all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, secondo le seguenti aliquote:

MISURE DI DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA		
Scaglioni di ricavi ed altri proventi	Vecchia %	Nuova %
Fino 10 milioni di euro	1,3	1,5
Oltre 10 milioni e fino a 50 milioni	0,5	0,6
Oltre 50 milioni	0,1	0,4

Rimane ferma la previsione in forza della quale sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

Le misure di cui sopra potranno essere aggiornate con semplice decreto ministeriale.

Il nuovo scenario complessivo

Dopo l'intervento la disposizione normativa si presenta complessivamente più chiara, in quanto:

- la norma fissa il principio di deduzione secondo inerenza;
- la stessa norma prevede i *plafond* complessivi di deduzione;
- il D.M. del 19 novembre 2008 stabilisce i criteri per determinare l'inerenza (le misure percentuali presenti in tale decreto devono ritenersi sostituite, dal 2016, dalle nuove inserite direttamente nella norma).

In particolare, il più volte citato decreto aiuta gli operatori, in quanto prevede:



- 1) una elencazione delle spese che sono considerate di rappresentanza, quindi da assoggettare alla deduzione a *plafond*;
- 2) una elencazione di spese che non sono considerate di rappresentanza, quindi deducibili secondo gli ordinari criteri del Tuir.

Si ricorda, infine, che le predette spese possono essere soggette ad ulteriori limitazioni, come accade, ad esempio, per le ipotesi di vitto e alloggio.

DIVENTA PIÙ FACILE DEDURRE LE PERDITE SUI MINICREDITI E SUI CREDITI VERSO SOGGETTI SOTTOPOSTI A PROCEDURE CONCORSUALI

L'articolo 13, co. 1, 2 e 3 del Decreto Internazionalizzazione ha introdotto una serie di modifiche alla disciplina delle perdite su crediti nell'ambito del reddito di impresa, in particolare sulla individuazione del periodo di competenza per l'imputazione a bilancio delle perdite su crediti di modesta entità e delle perdite su crediti verso debitori assoggettati alla procedure concorsuali ed assimilate.

In particolare - con decorrenza già a partire dal periodo di imposta 2015 - la deduzione fiscale della perdita su crediti viene ammessa nel periodo di imposta in cui è imputata a Conto economico, anche quando l'iscrizione contabile avviene in un periodo di imposta successivo a quello in cui si manifestano gli elementi certi e precisi richiesti per la deduzione fiscale.

Le novità in merito alla gestione dei "minicrediti"

Ai sensi dell'art.101, co.5 d.P.R. n.917/86 ai fini della deducibilità fiscale delle perdite su crediti, quando il credito è di modesta entità ed è decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del termine di pagamento dello stesso credito, sussistono sempre gli elementi certi e precisi richiesti dalla norma.

Il credito si considera di modesta entità quando è di importo non superiore a 5.000 euro per le imprese che hanno conseguito un volume di affari o di ricavi non inferiore a 100.000.000 euro ovvero di importo non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. La deduzione delle perdite effettive o potenziali per questi crediti non necessita di alcun requisito se non il transito a conto economico del componente negativo.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.26/E/13 ha precisato che le imprese che stanziavano a conto economico svalutazioni per masse (quindi con valutazione sintetica e non analitica dei crediti) devono ridurre il fondo svalutazione crediti in presenza di crediti di modesta entità scaduti da più di sei mesi, rappresentando la svalutazione effettuata negli anni precedenti il requisito oggettivo per addivenire alla deduzione della perdita su crediti.

Qualora, però, fosse spirato il periodo di imposta in cui matura la scadenza dei sei mesi dal termine di pagamento del credito e non fosse stata fatta la svalutazione, la perdita sul credito non sarebbe più stata deducibile nei periodi di imposta successivi ma solo nel momento della prescrizione del credito stesso.



Al fine di eliminare questa eccessiva penalizzazione, a decorrere dal periodo di imposta 2015 il decreto internazionalizzazione stabilisce che il termine dei sei mesi rappresenta il momento a partire dal quale (*dies a quo*) la perdita può essere fiscalmente dedotta: è la corretta adozione dei principi contabili che determina la cancellazione del credito dal bilancio, derivante dall'esercizio in cui è imputata a conto economico a titolo di svalutazione secondo l'apprezzamento degli amministratori. Pertanto, anche qualora l'imputazione secondo la corretta applicazione dei principi contabili avvenga in un periodo di imposta successivo a quello della scadenza del sesto mese dal termine di pagamento concordato, la perdita sarà deducibile in quel periodo di imposta.

Esempio

La ditta Rossi Srl vanta un credito commerciale di 2.200 euro nei confronti del cliente Verdi Srl, che alla data del 31 dicembre 2014 risulta non incassato, il cui termine di pagamento era il 31 maggio 2014. In fase di predisposizione del bilancio d'esercizio 2014 il Consiglio di Amministrazione ritiene di non imputare la svalutazione del credito a bilancio, sussistendo la ragionevole certezza di poterlo incassare in futuro. Alla data del 31 dicembre 2015, invece, il credito risulta non incassato e si ritiene non recuperabile: secondo corretti principi civilistici la svalutazione viene imputata a conto economico. La perdita su crediti, pertanto, viene dedotta nel periodo di imposta 2015.

I debitori assoggettati a procedure concorsuali e assimilate

Con riferimento alle perdite su crediti vantate verso debitori assoggettati a procedure concorsuali, l'amministrazione finanziaria ad oggi non si era espressa in maniera univoca sull'individuazione dell'esercizio di competenza nel quale andava imputato a conto economico il componente negativo. In particolare, la Circolari n.26/E/13 aveva richiamato i seguenti requisiti:

- la iscrizione della perdita deve avvenire secondo le ordinarie regole di competenza, a decorrere dalla data della sentenza o del provvedimento di ammissione alla specifica procedura o del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione;
- la misura della perdita da iscrivere deve derivare dai documenti redatti o omologati da un organo della procedura, quali l'inventario predisposto dal curatore, il piano del concordato preventivo, la situazione patrimoniale redatta dal commissario liquidatore, la relazione del commissario giudiziale, le garanzie reali, personali o assicurative.

Rimaneva, però, il libero arbitrio del creditore in merito alla scelta del periodo di imposta in cui era più vantaggioso operare la deduzione, visto che non erano individuati con oggettività gli "elementi certi e precisi" che determinano la irrecuperabilità del credito.

Con l'intervento del decreto internazionalizzazione si uniforma il sistema in quanto viene sancito che la deduzione della perdita su crediti è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio secondo corretti principi contabili: pertanto, l'apertura della procedura costituisce la data (*dies a quo*) dalla quale può essere rilevata contabilmente la perdita su crediti.



Momento a partire dal quale il debitore si considera assoggettato a procedure concorsuali e assimilate

- Fallimento: data della sentenza dichiarativa
- Liquidazione coatta amministrativa: data del provvedimento che la ordina
- Concordato preventivo: data del decreto di ammissione
- Amministrazione straordinaria grandi imprese: data del decreto che la dispone
- Accordi di ristrutturazione dei debiti omologati: data del decreto di omologazione
- Piani attestati di risanamento: data di iscrizione nel Registro Imprese del piano
- Procedure estere: data di ammissione alla procedura

Esempio

La ditta Bianchi Srl vanta un credito commerciale relativo ad una fattura emessa nell'esercizio 2014 di 109.800 euro (90.000 euro + Iva 22%) nei confronti del cliente Neri Srl.

La Bianchi Srl riceve in data 30 settembre 2015 una pec da parte del curatore che segnala che il Tribunale di Modena in data 18 settembre 2015 ha disposto il fallimento della società Neri Srl.

La ditta creditrice Bianchi Srl si insinua allo stato passivo in data 31 gennaio 2016. Il Consiglio di Amministrazione della Bianchi Srl ritiene nella fase di predisposizione del progetto di bilancio dell'esercizio 2015 di non imputare la perdita su crediti, in quanto ritiene di avere ragionevole certezza dell'incasso del credito.

A seguito della pubblicazione dell'inventario e del rapporto riepilogativo semestrale da cui si evince lo stato passivo del fallimento Neri Srl, e conseguentemente gli elementi certi e precisi richiesti per la deduzione della perdita, il Consiglio di Amministrazione della Bianchi Srl iscrive in data 29 agosto 2016 la perdita su crediti per l'importo di 90.000 euro, ritenendo recuperabile l'importo dell'Iva alla data della sentenza di chiusura del fallimento.



Occorre infine tenere presente che la nuova norma stabilisce, sia con riferimento ai micrediti che ai crediti vantati verso soggetti sottoposti a procedure concorsuali (e meta concorsuali), un termine oltre il quale non è più possibile procedere alla deduzione della relativa perdita: si tratta del periodo di imposta nel quale il creditore deve in ogni caso procedere alla cancellazione del credito come nel caso, ad esempio, della intervenuta prescrizione del credito, della cessione del credito a terzi, o per intervenuto accordo transattivo che determini lo stralcio del credito.



NUOVO REGIME FISCALE PER I CREDITI RINUNCIATI DAI SOCI

Tra le diverse disposizioni contenute nell'art.13 del Decreto Internazionalizzazione viene rivista l'imposizione fiscale dei crediti verso soci da questi rinunciati a favore della società.

In particolare il Legislatore, con l'intento di evitare salti di imposta, ha deciso di assoggettare ad imposizione il valore delle sopravvenienze attive derivanti dalla rinuncia dei soci ai propri crediti per il valore eccedente il relativo valore fiscale.

Il Legislatore ha così modificato il contenuto dell'art.88 Tuir con la riscrittura del comma 4 sostituito dai co.4, 4-bis e 4-ter. Il comma che si occupa del trattamento fiscale dei crediti rinunciati è nello specifico il co.4-bis.

La disposizione troverà applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto in commento, quindi, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo di imposta 2016.

La rinuncia dei crediti da parte dei soci

Viene riformulato il regime Ires delle rinunce da parte dei soci ai crediti da questi vantati verso la società, la nuova formulazione dell'art.88 co.4-bis Tuir, recita infatti: *"la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva (e quindi soggetta a tassazione) per la parte che eccede il relativo valore fiscale"*.

Tenuto conto che secondo la normativa vigente (non oggetto di modifica) non costituiscono reddito imponibile i versamenti in denaro o in natura fatti dal socio a fondo perduto o in conto capitale, compresi quelli effettuati attraverso la rinuncia al rimborso dell'ammontare finanziato, con il nuovo regime si qualifica come apporto escluso da tassazione la sola parte della rinuncia al credito che corrisponde al valore fiscale della partecipazione, mentre la parte restante viene trattata quale sopravvenienza attiva tassabile.

Un esempio può spiegare meglio il concetto.

Esempio

Un credito verso la società pari a 100.000 euro viene acquisito da un socio per 70.000 euro.

Successivamente il credito viene rinunciato dal socio con successiva rilevazione ad opera della società di una sopravvenienza attiva pari a 100.000.

Tale sopravvenienza attiva avrà il seguente trattamento ai fini fiscali:

- quanto a 70.000 euro (valore fiscale del credito) essa sarà non imponibile essendo qualificata come apporto;
- quanto ai restanti 30.000 (differenza tra 100.000 e 70.000) essa sarà sopravvenienza attiva tassabile.

È evidente che si tratta di una modifica più onerosa per il contribuente, il quale, precedentemente, realizzando la medesima operazione, non assoggettava ad imposizione alcun importo.

Conversione del credito in partecipazione

L'ultimo rigo del nuovo co.4-bis dell'art.88 Tuir prevede che lo stesso trattamento fiscale sin ora descritto andrà riservato anche alla conversione del credito in partecipazione a prescindere dalle modalità seguite e dai regimi contabili adottati.



In tal caso il valore fiscale del credito è assunto al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore anche se realizzate per effetto della conversione stessa.

Comunicazione obbligatoria da parte del socio

Il Legislatore ha poi previsto che il socio debba comunicare alla società il valore fiscale del proprio credito, tale comunicazione deve avere la forma di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (e questo obbligo sembra sussistere anche nel caso in cui la società fosse già a conoscenza di questo dato come nel caso del finanziamento socio risultante da apposita contrattualistica). In caso di mancata comunicazione il valore fiscale del credito si presume uguale a zero con la conseguenza dell'imponibilità dell'intera sopravvenienza attiva.

Effetti in capo al socio

Vengono modificati anche gli artt.94, co.6 e 101, co.7 Tuir, nella nuova versione essi stabiliscono che in capo al socio l'ammontare della rinuncia si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione ma nel limite del valore fiscale del credito rinunciato. Ne deriva che la rinuncia non dà luogo per il creditore ad alcuna tassazione.

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it