

Newsletter n. 17/2015

Il Decreto internazionalizzazione/2

In data 22 settembre 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 220, il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147 recante "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese" (di seguito "**Decreto**").

Data la vastità dei temi, l'analisi delle novità più significative è stata suddivisa in due parti di cui la prima è stata trattata con la newsletter n. 16 del 23 dicembre 2015

L'indice della seconda parte è il seguente:

1. Interessi passivi
2. Consolidato nazionale
3. Spese di rappresentanza
4. Perdite su crediti e sopravvenienze attive

Interessi passivi

L'articolo 4 del Decreto ha introdotto quattro importanti modifiche alla disciplina fiscale degli interessi passivi di cui all'art.96 del TUIR, che di seguito si dettagliano.

- a) ai fini del calcolo del ROL¹ bisogna tenere conto anche dei dividendi percepiti da società controllate estere;

¹ In riferimento alla determinazione del calcolo del ROL si rimanda al primo comma dell'art. 96 del TUIR che dispone: "Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta."

- b) è stato abrogato il riferimento all'articolo 3, comma 115, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, che limitava la deducibilità degli interessi passivi su titoli obbligazionari emessi da società per azioni non quotate a condizione che, al momento di emissione, il tasso di rendimento effettivo non fosse superiore:
- (i) al doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni ed i titoli simili negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo;
 - (ii) al tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi, per le obbligazioni ed i titoli simili diversi dai precedenti;
- c) è stata eliminata la possibilità (prevista dal comma 8 dell'art.96 TUIR) di utilizzare il ROL virtuale di controllate estere di società residente, per rendere deducibili gli interessi passivi indeducibili generatesi all'interno del consolidato nazionale;
- d) viene disciplinato in modo organico il regime di deduzione degli interessi passivi nelle società immobiliari; in particolare tali interessi non rilevano ai fini della capienza nel ROL, se sono relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Si considerano immobiliari le società che soddisfano i seguenti requisiti:

- attivo patrimoniale prevalentemente costituito dal valore normale degli immobili destinati alla locazione;
- ammontare dei ricavi costituito per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende o di immobili.

Consolidato nazionale

L'articolo 6 del Decreto ha introdotto il cosiddetto "consolidato orizzontale" ovvero la possibilità per le società residenti controllate da soggetti esteri e per le stabili organizzazioni italiane di società non residenti, di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.

Prima delle modifiche, la normativa prevedeva la possibilità alle società non residenti di ricorrere al consolidato nazionale (in qualità di controllanti), a condizione di esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione.

Il Decreto consente a società "sorelle" residenti ovvero a stabili organizzazioni residenti, controllate da un medesimo soggetto residente 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 tra loro le proprie basi imponibili, previa indicazione della controllata designata, quale consolidante, ad esercitare l'opzione, da parte del soggetto non residente, che assume anche la funzione di garante.

Spese di rappresentanza

L'articolo 9 del Decreto ha modificato l'articolo 108, comma 2, del TUIR relativamente alla deducibilità delle spese di rappresentanza.

Sulla base della nuova disposizione, fermo restando il requisito della inerenza, le spese di rappresentanza saranno deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento in misura pari:

- all'1,5% (in luogo dell'attuale 1,3%) dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000,00 di euro;
- allo 0,6% (in luogo dell'attuale 0,5%) dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000,00 di euro e fino a 50.000.000,00 di euro;
- allo 0,4% (in luogo dell'attuale 0,1%) dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000,00 di euro.

Perdite su crediti e sopravvenienze attive

L'articolo 13 del Decreto ha apportato modifiche al trattamento fiscale delle perdite su crediti ed alla definizione di sopravvenienza attiva tassabile.

In particolare, con il nuovo comma 4 dell'articolo 88 del TUIR ed i commi 4-bis e 4-ter non si considerano sopravvenienze attive tassabili:

- a) i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto, o in conto capitale, a società di capitali ed enti commerciali residenti dai propri soci;
- b) la rinuncia dei soci ai propri crediti, ma solo per la parte che eccede il relativo valore fiscale; la norma ha previsto che il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunichi alla partecipata tale valore al momento della rinuncia ed in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero.

Nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni, si applicano le stesse norme e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore.

- c) gli apporti effettuati dai possessori di strumenti simili alle azioni;
- d) la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
- e) le rinunce di crediti o la partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione;
- f) in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell' articolo 182-bis della legge fallimentare, ovvero di un piano di rientro dai debiti pubblicato nel Registro delle Imprese, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui è consentito il riporto in esercizi successivi, ai sensi dell' articolo 84 TUIR;

Con riferimento alla disciplina delle perdite su crediti, invece il Decreto ha aggiunto ulteriori ipotesi di deducibilità di cui all' articolo 101 TUIR:

- a) sono deducibili le perdite su crediti risultanti da un piano di rientro dai debiti, attestato da un professionista e iscritto nel Registro delle Imprese, ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della legge fallimentare, ovvero inerenti a procedure estere equivalenti a quelle italiane, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
- b) restano deducibili i crediti di modesta entità e quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Importante precisare che la deduzione della perdita su crediti è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando tale imputazione avviene in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi, ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

Infine, i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società dai propri soci e la rinuncia degli stessi soci ai crediti non sono ammessi in deduzione ed il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione.

Le disposizioni in materia di perdite su crediti si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 31 dicembre 2015

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero

mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

