

Newsletter n. 6/2016

Legge di Stabilità 2016/5: Novità in materia di fiscalità internazionale

In data 30 dicembre 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (di seguito “Legge di Stabilità” o anche “Legge”).

In questa sede saranno analizzate le principali novità in tema di fiscalità internazionale, ed in particolare:

1. Eliminazione delle norme sui costi c.d. black list;
2. Modifiche alla disciplina CFC;
3. Country by country reporting;
4. Non residenti “Schumacker”;
5. IVIE.

1

1. Eliminazione delle norme sui costi c.d. black list

La disciplina dei costi black list, ex art. 110, comma 10 e ss. del TUIR, è stata, nel corso degli anni, oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore.

La Legge n. 190/2014 (di seguito “Legge di Stabilità 2015”) aveva stabilito che, ai fini dell’individuazione dell’elenco dei paesi c.d. black list, dovevano essere presi in considerazione solo i costi derivanti da operazioni con Stati che non garantivano un adeguato scambio di informazioni, a prescindere dall’adeguato livello di tassazione.

Successivamente, con l’emanazione del D. Lgs n. 147/2015 (di seguito “Decreto Internazionalizzazione”), il legislatore aveva nuovamente riscritto la normativa relativa ai costi da black list, eliminando, con decorrenza dal 2015, la regola dell’integrale indeducibilità dei costi sostenuti con fornitori domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata, salvo prova contraria, in favore della regola secondo cui la deducibilità era sempre garantita nel limite del valore normale del bene e del servizio acquistato.

In particolare, l'introduzione del valore normale comportava le seguenti conseguenze:

1. se il costo del bene o del servizio acquistato era inferiore al valore normale dello stesso, il costo era pienamente deducibile;
2. se il costo del bene o del servizio acquistato era superiore al valore normale dello stesso, la deducibilità della parte del costo eccedente il valore normale, era subordinata alla dimostrazione, da parte del contribuente, dell'effettiva esecuzione dell'operazione e dell'effettivo interesse economico della stessa;
3. veniva abrogata la previsione normativa per cui la deducibilità del costo era subordinata all'effettivo esercizio di una attività commerciale da parte del fornitore estero.

Con la Legge di Stabilità 2016, il regime dei costi che derivano da operazioni con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ai sensi dell'art. 110 del TUIR, è stato integralmente abrogato.

Tutti i costi provenienti dall'estero saranno, quindi, trattati alla stregua dei costi di origine interna, senza più limitazioni né di carattere sostanziale (la deducibilità è garantita nel rispetto degli ordinari requisiti di inerenza, certezza ed oggettiva determinabilità), né di carattere formale (non vi è più l'onere a carico del contribuente di indicare separatamente tali costi in dichiarazione dei redditi).

Resta in vigore il solo obbligo di comunicazione delle operazioni IVA attive e passive effettuate con tali Stati, compilando il quadro BL della Comunicazione Polivalente.

L'abrogazione delle norme contenute nell'art. 110 del TUIR ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, e quindi dal 1° gennaio 2016 per i soggetti aventi l'esercizio sociale coincidente all'anno solare.

Dubbi interpretativi sono nati in riferimento alla possibile applicazione del principio del favor rei per le violazioni commesse negli anni precedenti una norma non più in vigore.

Con la sentenza n. 6651 del 6 aprile 2015, la Corte di Cassazione, è, tuttavia, entrata nel merito confermando: l'impossibilità di regolarizzare l'omessa indicazione separata dei costi black list, a seguito dell'avvenuta contestazione o dopo l'avvio di operazioni di verifica e che la sanzione proporzionale del 10 per cento dei costi non indicati, resta ferma, nonostante la Legge di Stabilità 2016 abbia integralmente abrogato il regime dei costi black list.

Se l'orientamento di tale sentenza dovesse trovare una conferma, anche le violazioni connesse alla separata indicazione relative al 2015 continuerebbero a soggiacere alla sanzione proporzionale del 10 per cento.

2. Modifiche alla disciplina CFC

Anche la disciplina relativa alle CFC nel corso dell'anno appena trascorso è stata oggetto di importanti novità, dapprima apportate dal Decreto Internazionalizzazione e poi dalla Legge di Stabilità 2016.

Con il Decreto Internazionalizzazione veniva, infatti, ristretto l'ambito di applicazione della disciplina, in quanto, ai fini della individuazione dei soggetti residenti in Stati privilegiati, non veniva più fatto riferimento alla lista tassativa di cui all'art. 168 – bis del TUIR (abrogato in sede di approvazione del Decreto), ma si rimandava al nuovo comma 167 del TUIR che considerava paradisi fiscali tutti gli Stati e territori dove il livello di tassazione fosse inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia, demandando poi ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate un elenco non tassativo di tali Stati.

Importanti novità sono state apportate anche nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria: (i) l'interpello sulle CFC diventava facoltativo e non più obbligatorio; (ii) prima di poter procedere all'emissione dell'accertamento, l'Amministrazione Finanziaria doveva notificare al contribuente un avviso al fine di permettere, entro 90 giorni, di fornire le prove per la disapplicazione delle disposizioni CFC.

Con la Legge di Stabilità 2016 è stato ulteriormente ristretto l'ambito applicativo della norma.

Il DM 21 novembre 2001, contenente la lista dei paesi black list ai sensi della normativa sulle CFC, è stato di fatto abrogato e sostituito con un criterio oggettivo legato al livello impositivo.

In particolare, il comma 4 dell'art. 167 del TUIR è stato modificato e, in luogo del riferimento alla classica black list ed ai regimi fiscali paradisiaci da individuare con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (ad oggi non ancora emanato), è stato stabilito che la disciplina CFC opererà in caso di regimi fiscali, speciali o meno, di Stati o territori caratterizzati da un livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.

In sintesi, laddove sussista un soggetto residente in un territorio con tax rate inferiore alla metà di quello italiano, il regime CFC si applicherà a prescindere dall'inclusione del Paese stesso in una particolare black list.

Con la successiva modifica al comma 6 dell'art. 167 del TUIR, il legislatore ha inteso ridurre l'aliquota minima a cui sono soggetti i redditi imputati al socio per trasparenza. In particolare, la disposizione normativa che prevedeva che predetta aliquota non potesse essere mai inferiore al 27 per cento, è stata, nella nuova versione della norma, sostituita con una tassazione mai inferiore all'aliquota IRES vigente (ora 24 per cento).

Le modifiche, finora esposte, assumono rilevanza solo per le CFC c.d. "black list", mentre per le CFC "white list" si continuerà ad applicare le norme vigenti, ed a considerare il livello di tassazione effettivo e non nominale.

Infatti l'articolo, così modificato, prevede che tali disposizioni trovano applicazione solo per gli Stati diversi da quelli UE, o da quelli inclusi nello Spazio Economico Europeo (Norvegia ed Islanda).

Questi ultimi rimangono, quindi, assoggettati alla regola CFC nel caso in cui si verifichino congiuntamente le condizioni previste dal comma 8 – bis, ovvero:

1. passive income superiori al 50 per cento;
2. tax rate effettivo inferiore al 50 per cento di quello italiano.

Se pure concettualmente tali modifiche sembrerebbero andare in una direzione di semplificazione, l'applicazione della normativa così modificata, potrebbe risultare meno agevole di quanto sperato dal legislatore.

Infatti se prima si faceva riferimento ad un chiaro ed univoco elenco di Paesi contenuto in una black list, predisposta dall'Amministrazione Finanziaria, ora, invece, sarà il contribuente a valutare caso per caso, se il regime fiscale è inferiore al 50 per cento di quello previsto in Italia.

Una seconda questione che merita approfondimento, riguarda se nella valutazione del livello impositivo si debba considerare solo l'IERS o anche l'IRAP. Nel silenzio della norma si può senz'altro richiamare quanto già espresso dall'AGE con la pubblicazione della Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, laddove fu chiarito che si deve considerare la sola aliquota IRES.

3. Country by country reporting

La Legge di Stabilità 2016 ha previsto l'obbligo per le società controllanti di gruppi multinazionali residenti in Italia, di inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita rendicontazione c.d. "Country by country reporting", finalizzata a disvelare la struttura del gruppo, i redditi prodotti (inclusi quelli derivanti da transazioni infragruppo), le imposte pagate e quelle di competenza e, più in generale, tutti gli indicatori di attività economica effettiva.

L'obbligo sorge solo se il gruppo multinazionale ha un fatturato consolidato superiore a 750 milioni di Euro.

In attesa dell'emanazione del decreto attuativo, è presumibile ritenere che le informazioni da rendicontare riguarderanno:

1. redditi derivanti da operazioni con società del gruppo e con parti terze;
2. utili e perdite ante imposte;
3. imposte pagate nell'esercizio e di competenza dello stesso;
4. il capitale sociale e le riserve;
5. il numero di dipendenti (sia il dato a fine anno che la media dell'esercizio);
6. il valore di libro delle attività materiali;
7. attività svolta da ciascuna società o stabile organizzazione del gruppo;

La sanzione amministrativa prevista in caso di omessa presentazione del rendiconto o di invio di dati incompleti o non veritieri va da 10.000 a 50.000 Euro.

4. Non residenti Schumacker

Con l'emanazione del DM 21 settembre 2015 sono state pubblicate in Gazzetta ufficiale le disposizioni attuative relative al regime fiscale dei c.d. "non residenti Schumacker".

Il decreto attuativo, recependo la norma prevista dall'art. 24, comma 3 – bis del TUIR, ha previsto che se la persona non residente ritrae in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente

prodotto, e non gode nello Stato di residenza di agevolazioni fiscali analoghe, la base imponibile è determinata tenuto conto delle agevolazioni previste dal sistema fiscale italiano.

Il requisito essenziale per beneficiare delle deduzioni e riduzioni d'imposta italiane è quello per cui il reddito prodotto in Italia sia almeno pari al 75 per cento di quello complessivamente prodotto dalla persona (non rileva, in base al testo di legge, la categoria di reddito, che quindi può essere di qualunque tipo), sul punto, il DM attuativo precisa che il reddito complessivamente prodotto si determina sommando i redditi soggetti a imposizione nello Stato di residenza, o in quello di produzione, sulla base dei dati indicati nelle dichiarazioni dei redditi o in altre certificazioni fiscali.

I non residenti "Schumacker" posso optare, non solo per riduzioni d'imposta italiane, ma anche, ricorrendone le condizioni, per tutti i regimi di favore, quali ad esempio il regime dei minimi o il nuovo regime forfettario.

La Legge di Stabilità 2016 ha esteso anche ai soggetti residenti in Stati diversi dall'Unione Europea, dalla Norvegia e dall'Islanda la possibilità di ricorrere al regime fiscale dei non residenti "Schumacker".

5. IVIE

Il D. L. n. 201 del 6 dicembre 2011 (Decreto Monti), così come modificato dalla Legge di Stabilità 2013, ha previsto l'istituzione dell'IVIE¹, ovvero l'imposta dovuta dalle persone fisiche sugli immobili posseduti all'estero.

Per armonizzare l'IVIE con l'IMU, la quale assoggetta a tassazione gli immobili situati in Italia, la Legge di Stabilità 2016 ha previsto che il tributo sugli immobili esteri non si applica:

1. al possesso dell'abitazione principale e delle relative pertinenze,
2. alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Parimenti a quanto previsto per l'IMU, tale esclusione prevede l'eccezione delle unità immobiliari che in Italia risultano classificate nella categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali non è prevista l'esenzione ma un'agevolazione dell'aliquota di base.

¹ Per maggiori approfondimenti si richiama la Circolare n. 2 del 12 marzo 2013 pubblicata dall'Ufficio Studi e Ricerche di Fiorentino Associati.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Roma, 12 maggio 2016

Dott. Antonino Fiorentino

antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

7

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.

