

Newsletter n. 16/2015

Il Decreto internazionalizzazione

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.

L'indice della prima parte è il seguente:

1. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale;
2. Interpello sui nuovi investimenti;
3. Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.
4. Disposizioni in materia di costi black list e di valore normale;
5. Stabile organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;
6. Disciplina delle controllate e delle collegate estere;
7. Liste dei paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento black list;
8. Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero;
9. Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato;
10. Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazione di imprese residenti;
11. Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero.

1. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

L'articolo 1 del Decreto ha introdotto all'interno del DPR n. 600/73 il nuovo articolo 31ter, abrogando l'articolo 8 del D.L. 269/2003, che disciplinava il precedente ruling di standard internazionale.

La nuova disciplina prevede che le imprese possano stipulare accordi preventivi con l'Agenzia delle Entrate per regolare, in anticipo, il trattamento fiscale di alcune operazioni internazionali, con riferimento ai seguenti ambiti:

- a) calcolo del valore normale dei prezzi di trasferimento, da attribuire alle operazioni infragruppo ai sensi dell'art. 110, comma 7 del TUIR;
- b) calcolo dei valori fiscali di entrata e di uscita delle aziende, nel caso di cambio di residenza;
- c) in caso di preventiva adesione alla cooperative compliance, calcolo del valore normale delle operazioni con imprese black list (in via di modificazione per effetto della legge di stabilità 2016);
- d) attribuzione di utili e perdite di una stabile organizzazione estera ad un'impresa italiana e di una stabile organizzazione residente ad una impresa estera;
- e) sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- f) trattamento di dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Gli accordi raggiunti vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro successivi. Durante tale periodo l'Amministrazione Finanziaria non potrà effettuare verifiche, accertamenti ed emanare atti impositivi sulle questioni che sono state oggetto dell'accordo.

Inoltre, in presenza di accordi già esistenti con le autorità competenti di Stati Esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, i citati accordi vincolano le parti anche per i periodi di imposta precedenti, purché non anteriori al periodo d'imposta nel quale viene presentata la relativa istanza da parte del contribuente.

In ogni caso, qualora le circostanze su cui si basa l'accordo siano riscontrabili anche per il periodo che intercorre tra la data di presentazione dell'istanza e la data dell'accordo, il

contribuente può scegliere di far valere retroattivamente l'accordo e nella fase intermedia può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso o presentando una dichiarazione integrativa, senza applicazione di sanzioni.

La richiesta di accordo preventivo deve essere trasmessa al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

2. Interpello sui nuovi investimenti

L'art. 2 del Decreto ha previsto che le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato, non inferiori a trenta milioni di euro, con "significative e durature ricadute" sull'occupazione, possono presentare un interpello in merito:

- al trattamento fiscale del piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione;
- la valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario.

La soglia minima per l'investimento dovrà essere documentata dal contribuente, pertanto è fondamentale che l'impresa presenti un business plan nel quale indichi l'ammontare, i tempi e le modalità dell'investimento.

Come indicato nella relazione illustrativa a tale decreto, relativamente ai tempi di realizzazione dell'investimento si precisa che non è richiesto che l'ammontare dell'investimento si realizzi in un solo esercizio, poiché a tal fine rileva il timing previsto dal business plan.

A seguito di presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate (AGE) deve fornire una risposta scritta e motivata entro 120 giorni, prorogabili di ulteriori 90 giorni.

Nel caso in cui l'AGE non dovesse rispondere nei termini stabiliti vige il principio del silenzio assenso al comportamento prospettato dal richiedente.

Se necessario, l'AGE, previa accordo con il contribuente, presso le sedi dell'attività dell'impresa, allo scopo di verificare l'attendibilità degli elementi indicati nell'interpello.

Il contenuto della risposta fornita dall'AGE resta valido finché permangono invariate le circostanze sulla base delle quali è stata resa la risposta.

Se l'AGE viola tale norma si determina la nullità di ogni atto, anche di carattere impositivo o sanzionatorio, emanato.

3. Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato

L'articolo 3 del Decreto ha introdotto alcune modifiche relative sia all'articolo 47, comma 4 che all'articolo 89, comma 3 del TUIR relativi ai dividendi, che alle disposizioni di cui agli articoli 86, comma 4-bis e 68, comma 4 relative alle plusvalenze da realizzo.

Si ricorda che, in riferimento al trattamento fiscale dei dividendi provenienti da Paesi Black List i citati articoli disponevano che, indipendentemente dalla tipologia di partecipazione detenuta nella società estera (qualificata o non qualificata), gli utili provenienti da enti o società localizzati in Paesi o territori a fiscalità privilegiata fossero tassati in maniera piena, anziché parziale.

Il D.L. 223/06 prevedeva inoltre l'assoggettamento a tassazione integrale anche dei dividendi provenienti da Paesi Black List, indirettamente percepiti da società residenti, attraverso società figlie interposte (c.d. "conduit company"), al fine di evitare che, attraverso la costituzione di società intermedie, si eludesse la tassazione integrale per dividendi provenienti da Paesi black list.

Il Decreto ha razionalizzato la disciplina penalizzante, per cui la nuova disciplina è la seguente:

- i dividendi provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, sempre che gli utili non siano già stati tassati separatamente per trasparenza in capo al socio residente o non si dimostri che la detenzione della partecipazione non consegua l'effetto di localizzare i redditi in territori black list;
- i dividendi provenienti da società controllate estere non Black List, che a loro volta ritraggono utili da imprese o territori a fiscalità privilegiata, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, ferma restando le esimenti sopra evidenziate;
- i dividendi provenienti da società partecipate estere non Black List residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata non concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, a prescindere dalla circostanza che essa ritragga utili da imprese Black List;
- le plusvalenze e gli utili realizzati su partecipazioni in imprese localizzate in territori Black List non sono soggette ad imposizione integrale, solo nel caso in cui il contribuente residente nel territorio dello Stato, mediante interpello dimostri che, sin dall'inizio del periodo di possesso, dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza di tale ultima condizione ma non abbia presentato istanza di interpello, la percezione di proventi derivanti da

partecipazioni in soggetti Black List deve essere segnalata in dichiarazione dei redditi del socio residente, pena l'applicazione di una sanzione pari al 10% dei proventi non indicati, con un minimo di euro 1.000,00 ed un massimo di euro 50.000,00 (articolo 8, comma 3-ter, del D.Lgs. n. 471/1997).

4. Disposizioni in materia di costi Black List e di valore normale

In attesa dell'analisi delle variazioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, il Decreto ha modificato radicalmente la disciplina applicabile, ai fini Ires, in materia di deducibilità dei costi Black List, contenuta nell'art. 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis.

Nella previgente formulazione il comma 10 dell'art. 110 TUIR prevedeva l'indeducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti, ovvero localizzate, in Stati Black List.

Veniva, tuttavia, riconosciuta la possibilità per il contribuente di porre in deduzione i costi in oggetto, qualora fosse stato in grado di dimostrare, alternativamente, che:

- le società estere, con sede in paese black list, svolgessero prevalentemente un'attività commerciale effettiva ovvero;
- le operazioni poste in essere avessero un effettivo interesse economico.

La nuova disposizione ha disposto l'abrogazione del principio di indeducibilità dei costi black list e l'introduzione di un sistema basato sull'automatica deduzione degli stessi, nei limiti del loro valore normale cui all'articolo 9 del Tuir.

Per la parte eccedente il valore normale invece la deducibilità è ammessa a condizione che l'impresa dia prova, anche tramite interpello, della motivazione dell'operazione, ricorrendo quindi solo alla seconda delle esimenti sopra indicate, essendo stata del tutto eliminata la prima.

Le predette disposizioni si applicano già a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso, e pertanto dal 2015, non essendo stato previsto alcun regime transitorio.

5. Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti

L'articolo 7 del Decreto ha riformulato gli articoli 151, 152 e 153 del TUIR ed ha abrogato l'articolo 154, in quanto assorbito nell'articolo 153.

Secondo la nuova disciplina si conferma che il reddito complessivo delle società non residenti, di cui all'art. 73, comma 1, lettera d) del TUIR, è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

In via modificativa, viene precisato che i redditi prodotti in Italia concorrono a formare il reddito complessivo e sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR, relative alle categorie nelle quali rientrano.

Inoltre, il reddito della stabile organizzazione di società ed enti non residenti sia determinato sulla base degli utili e delle perdite riferibili alla stabile organizzazione e secondo le disposizioni previste per i soggetti IRES, di cui alla sezione I, capo II, titolo II del TUIR.

In buona sostanza, la SO è equiparata a tutti gli effetti ad una impresa residente.

6. Disciplina delle controllate e delle collegate estere

L'articolo 8 del Decreto ha modificato le disposizioni in materia di imprese estere controllate e collegate Black List o White List (in quest'ultimo caso solo per services company o passive income company, a determinate condizioni) contenute negli articoli 167 e 168 del TUIR, che, come noto prevedono la tassazione per trasparenza a carico del soggetto residente dei redditi prodotti dalla partecipata estera.

La principale novità è che la disciplina non si applica più alle imprese collegate, ma solo a quelle nelle quali si ha il controllo, con conseguente abrogazione dell'art.168 TUIR.

Inoltre, la disapplicazione della normativa non è più subordinata ad un interpello preventivo e quindi il contribuente è legittimato a disapplicare autonomamente la normativa Cfc se ritiene presenti almeno una delle circostanze esimenti previste dalla norma.¹

¹ Il comma 5 dell'art.167 del TUIR stabilisce che le disposizioni in materia di imprese controllate non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente che:

a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività nel mercato dello stato o territorio di insediamento;

La nuova disposizione prevede una ulteriore importante tutela per il contribuente in quanto l'Ufficio è obbligato, in ogni caso, ad un specifico contraddittorio con il contribuente, prima di poter procedere all'emissione dell'avviso di accertamento.

7. Liste dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento black list

E' stato abrogato l'art. 168-bis del TUIR, che disponeva l'emanazione di due white list: la prima che individua i Paesi e i territori che consentono un adeguato scambio di informazioni; la seconda che tiene conto, oltre che del livello dello scambio informativo, anche dell'effettiva tassazione estera.

In base alla nuova disciplina, viene conferito al Ministro dell'Economia e delle Finanze il compito di individuare, con uno o più decreti, l'elenco degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni.

8. Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero

L'articolo 11 del Decreto ha ampliato le possibilità di ricorrere al cd. "Tax Deferral" nel caso di trasferimento all'estero dell'impresa, nei Paesi UE e SEE.

Il Tax Deferral prevede che in caso di trasferimento della residenza all'estero dell'impresa, in alternativa alla tassazione integrale all'uscita delle plusvalenze latenti, si possa ricorrere ad una tassazione rateizzata in 6 anni ovvero ad una sospensione della stessa, sino a quando l'attività plusvalente non sia ceduta e comunque non oltre 10 anni.

Il Decreto ha esteso la possibilità di richiedere il tax deferral anche alle operazioni di fusione, scissione e conferimento transnazionale

b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di 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. Si considera livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia un livello di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicato in Italia.

9. Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato

La norma ha risolto un buco legislativo sul valore fiscale di ingresso per le attività e passività trasferite in Italia.

A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente disposizione per i valori di ingresso si seguiranno le regole che seguono:

- per i soggetti provenienti da Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni, si farà riferimento al loro valore normale;
- per i soggetti provenienti da Paesi diversi da quelli di cui al punto precedente, salvo vi sia la stipula di un accordo sul valore normale o un accordo preventivo di cui sopra, il valore delle attività, sarà pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio ed il valore normale; quello delle passività, invece, sarà pari al maggiore dei tre valori menzionati.

10. Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (BEX)

L'art. 14 del Decreto ha previsto l'introduzione, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla sua entrata in vigore, della cd. "branch exemption", ossia della possibilità per le imprese residenti di esercitare l'opzione per l'esenzione degli utili e la indeducibilità delle perdite realizzati da tutte le stabili organizzazioni estere.

Il citato articolo ha inoltre disciplinato, anche le modalità per l'esercizio di detta opzione:

- per la costituenda stabile organizzazione, l'opzione viene esercitata al momento della costituzione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta, ed è irrevocabile;
- per la stabile organizzazione situata in territori black list o per quella situata in territori white list, ma con una tassazione inferiore a più della metà di quella italiana e che consegue proventi derivanti per più della metà da passive income, l'opzione è esercitabile solo qualora ricorrano le esimenti per la disapplicazione della disciplina CFC (si veda nota 1);
- per la stabile organizzazione già esistente, invece, l'opzione è esercitabile entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al momento dell'entrata in vigore dell'articolo 14 del Decreto con effetti dal periodo d'imposta in corso al momento dell'esercizio dell'opzione stessa.

Nel caso di esercizio dell'opzione, la società residente deve indicare separatamente il reddito della stabile organizzazione nella dichiarazione dei redditi.

11. Crediti di imposta per i redditi prodotti all'estero

L'articolo 15 del Decreto ha apportato alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Con il primo comma, il credito d'imposta è stato esteso anche ai redditi diversi da quelli d'impresa, uniformando il trattamento tra i soggetti con reddito di impresa.

Con il secondo comma è stato chiarito che le imposte estere, per le quali il contribuente può ottenere il riconoscimento del credito d'imposta, sono sia quelle oggetto di una Convenzione contro le doppie imposizioni che le altre imposte o gli altri tributi gravanti sul reddito.

In caso di obiettive condizioni d'incertezza riguardanti la natura di un tributo estero non oggetto delle Convenzioni, il soggetto interessato potrà presentare un'istanza d'interpello all'Agenzia delle Entrate.

Le modifiche entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 23 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.

