



Con il patrocinio di:



IL NUOVO TUIR DOPO I DECRETI DELEGATI E LA LEGGE DI STABILITA'

Raffaele Rizzardi

Fermo, 15 aprile 2016

Le modifiche al TUIR nel 2015

- Le fonti principali:
 - D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 – modifiche di natura sostanziale – decreto «internazionalizzazione»
 - D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 – coordinamento con la disciplina dei nuovi interpelli – modifiche procedurali agli articoli 84 - 108 – 109 - (110) - 113 -124 – 132 – 167 – 172 –
 - Legge di stabilità 2016 – legge 28 dicembre 2015, n. 208 – interviene anche a modificare disposizioni oggetto dei due decreti

La gatta frettolosa

- Articolo 24 del TUIR, comma 3-bis, come modificato dal comma 954, lett. b-bis) della legge di stabilità:

3-bis. In deroga alle disposizioni contenute nel comma 1, **nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurino un adeguato scambio di informazioni**, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che ...

TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI – MODIFICHE 2015 (DECRETI DELEGATI DELLA RIFORMA) E 2016 (LEGGE STABILITA')

LS = legge di stabilità 2016 – legge 28 dicembre 2015, n. 208 (commi) ; DLV = D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (“internazionalizzazione”) - articoli

TUIR	Norma	Articolo Comma	Decorrenza (*)	Oggetto e disposizione
(*) periodo di imposta in corso alla data del				
47 86 87 89	DLV	3	07.10.2015	<p>Dividendi provenienti da Paesi black-list</p> <p>Confermato l'integrale concorso al reddito italiano, ma con recupero delle imposte pagate all'estero (retroattività max. cinque anni) dalla controllata nel caso di disapplicazione per la «prima esimente» (operatività concreta) dal regime CFC, sia per dividendi che per capital-gain nella cessione della partecipazione</p>
58 68 85 86	DLV	5	<i>Interpretativa</i>	<p>Plusvalenza da cessione di immobili o aziende</p> <p>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 o di quelle ipocatastali</p> <p>Cassazione n. 6135 del 30.3.2016 = norma applicabile anche per il passato</p>
77	LS	61- 64	01.01.2017	<p>Aliquota IRES</p> <p>Riduzione dal 27,50% al 24%.</p> <p>Consequente rideterminazione delle percentuali di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze qualificate o nel reddito degli imprenditori individuali: l'attuale concorso al reddito del 49,72% per i dividendi qualificati verrà pertanto aumentato, ma solo in relazione alla distribuzione di utili che si formeranno dal 2017</p>

Dividendi «provenienti» da Paesi black list

Controllo da parte del contribuente italiano	Società partecipata di primo livello	Società partecipata di secondo livello	Tassazione del dividendo
si/no	Black	-	integrale
si/no	Black	utili da non black almeno 75%	5% o 49,72%
sì	black in regime CFC	-	nessuna tassazione (distribuzione di reddito già tassato per trasparenza)
sì	black con prima esimente (operatività nel territorio di insediamento)	-	integrale con scomputo imposte estere
sì	non black	black (società o stabile organizzazione)	integrale pro-quota in base all'origine del reddito; 5 o 49,72% residuo
no	non black	black o non black	5% o 49,72%

77	LS	65 66	01.01.2017	<p>Enti creditizi e finanziari</p> <p>Addizionale del 3,50% a carico degli enti creditizi e finanziari (elevato livello delle imposte anticipate conseguenti alle precedenti regole di imputazione temporale delle svalutazioni dei crediti) – applicazione separata dell'addizionale per i singoli soggetti nella tassazione consolidata</p>
88 94	DLV	13	01.01.2016	<p>Remissione crediti dei soci</p> <p>Tassazione a carico della società per la parte eccedente il valore fiscale per il socio. Se il socio non dichiara questo valore, la tassazione è sull'intera remissione. Per il socio la remissione, nei limiti del valore fiscale del credito, si aggiunge al costo della partecipazione</p>
101	DLV	13	01.01.2016	<p>Concordato fallimentare o preventivo</p> <p>Rilevanza delle procedure estere equivalenti in Stati UE o SEE collaborativi (Norvegia – Islanda – in arrivo Liechtenstein)</p> <p>Concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione art. 182-bis LF, piano attestato art. 67 LF</p> <p>La riduzione dei debiti dell'impresa assorbe prioritariamente le perdite pregresse e l'eccedenza di interessi ex articolo 96, comma 4; la parte eccedente non costituisce sopravvenienza attiva</p>

96	DLV	4	01.01.2016	<p>Interessi passivi</p> <p>Eliminazione del «tasso-soglia» per la deducibilità degli interessi su prestiti obbligazionari diretti - BCE (ultimo 0,05%)+ 2/3 per le non quotate – cd. legge Prodi: art. 3, comma 115 legge 549/1995 – rimane comunque il problema di congruità del tasso – non dimenticare l'effetto ACE per un apporto di capitale: il rendimento nozionale dal 2016 è il 4,75% e dà luogo ad una variazione in diminuzione di pari importo , che consente la distribuzione di dividendi che non hanno scontato l'IRES presso la società</p> <p>Nel calcolo del ROL (deducibilità degli interessi sino al 30%) si computano anche i dividendi incassati da società controllate non residenti; conseguente abrogazione del comma 8 relativo all'inclusione virtuale degli elementi relativi alle società controllate non residenti nel calcolo di deducibilità da consolidato nazionale</p> <p>Individuazione delle società immobiliari ai fini della non rilevanza per l'art. 96 TUIR degli Interessi passivi su finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione: valore dell'attivo patrimoniale per la maggior parte costituito da immobili destinati alla locazione e ricavi per almeno 2/3 da locazione oppure affitto di azienda il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale dei fabbricati</p>
96	LS	67	01.01.2016	<p>Interessi passivi</p> <p>Circoscritta alle assicurazioni ed alle loro capogruppo la limitazione della deducibilità degli interessi passivi al 96% (la norma si applicava anche agli enti creditizi e finanziari)</p>
100	LS	987	01.01.2016	<p>Contributi ai consorzi obbligatori</p> <p>Deducibilità nel calcolo del reddito di impresa</p>

101	DLV	13	07.10.2015	<p>Svalutazione crediti</p> <p>Ammissibilità anche per effetto di un piano attestato art. 67 LF, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese - estensione alle procedure estere equivalenti anche per l'amministrazione straordinaria</p> <p><i>Interpretativa</i></p> <p>Periodo di competenza</p> <p>Per contrastare opinabili pronunce della Cassazione, secondo cui la svalutazione crediti sarebbe stata deducibile solo all'inizio delle procedure, viene precisato che sia per i crediti di modesta entità che per le procedure concorsuali o estere equivalenti, la deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione a bilancio, ma non in un periodo successivo a quello di cancellazione del credito in base ai principi contabili (nella specie appendice B di OIC 15). Norma di natura interpretativa (DLV art. 13.3)</p>
102	LS	91-94	Acquisti da 15.10.2015 a 31.12.2016	<p>Superammortamenti e maggiorazione canoni leasing</p> <p>Maggiorazione del 40%, anche per autovetture (beni nuovi). Esclusi i beni con coefficienti inferiori al 6,50%, i fabbricati e le costruzioni, e alcuni altri beni (allegato 3). Da non considerare ai fini dell'acconto su base storica</p> <p>CM 12/E-8.4.2016, § 10.4 : spettanza in base alla consegna del bene; maggior ammortamento dall'entrata in funzione secondo la regola generale dell'articolo 102; § 10.6: beni sino a € 516,46 saranno dedotti per € 723,04</p>
106	DL 83/15	16	31.12.2015	<p>Svalutazione crediti degli enti creditizi e finanziari</p> <p>Deducibilità immediata delle svalutazioni e delle perdite, anche da cessione del credito</p>
108	DLV	9	01.01.2016	<p>Spese di rappresentanza</p> <p>Aumento dei massimali proporzionali ai ricavi (1,3>1,5 sino a 10 mio.; 0,5>0,6 tra 10 e 50; 0,1>0,4 per la parte eccedente), che potranno essere rideterminati con decreto ministeriale</p>

110	DLV	5	07.10.2015	<p>Costi da Paesi <i>black list</i> – comma 10</p> <p>Nuova regola di deducibilità: i costi originati in questi Paesi (<i>identificati in base al mancato scambio di informazioni</i>) devono essere congrui secondo il valore normale (<i>transfer price</i>), e le operazioni sottostanti devono avere avuto concreta esecuzione. Eliminata l'esimente della dimostrazione dell'esercizio di una effettiva attività commerciale da parte del fornitore. Introdotta l'esimente per prestazioni dei professionisti domiciliati negli Stati UE o SEE collaborativi</p> <p><i>interpretativa</i></p> <p>Transfer price nazionale Esplicita declaratoria della non applicabilità del comma 7 per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nello Stato</p>
	LS	142	01.01.2016	<p>Abrogazione delle disposizioni sui costi da Paesi <i>black list</i></p> <p>Abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110. Conseguente caduta dell'elenco dei Paesi da cui provenivano oneri "sospetti"</p> <p>Cassazione n. 6651 del 6.4.2016: non fa venir meno le sanzioni per il passato (caso di mancata evidenza in RF)</p>
117	DLV	6	07.10.2015	<p>Consolidato nazionale tra società controllate dall'estero</p> <p>Individuazione di una società italiana che assume la qualifica di consolidante – Provvedimento AdE del 6.11.2015 e relativo modello – CM 12/E-8.4.2016 - § 4</p>
120	DLV	6	07.10.2015	<p>Partecipazione al consolidato delle stabili organizzazioni</p> <p>Società residenti negli Stati UE o SEE collaborativi</p>

165	DLV	15	07.10.2015	<p>Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero</p> <p>Regime di calcolo per competenza, con riporto delle eccedenze in avanti o indietro, per tutti i contribuenti e non solo per gli esercenti attività di impresa</p> <p>Norma interpretativa sulla rilevanza sia delle imposte da convenzione che qualsiasi altra imposta sul reddito. Possibilità di interpello nel caso di obiettiva incertezza per le imposte non coperte da convenzione</p>
166 179	DLV	11	07.10.2015	<p>Trasferimento dell'impresa all'estero: rateazione delle plusvalenze (exit tax)</p> <p>rilevanza anche nel caso di realizzi successivi ad operazioni di riorganizzazione transnazionale UE o SEE collaborativi; Idem in via interpretativa nel caso del trasferimento, da parte di imprese non residenti, verso UE o SEE, di aziende facenti capo ad una stabile organizzazione IT</p>
166- bis	DLV	12	07.10.2015	<p>Trasferimento dell'impresa dall'estero: criteri di valorizzazione fiscale</p> <p>Disposizione nuova. Riferimento al valore normale sulla base di un accordo preventivo con l'AdE, in assenza del quale è riconosciuto il minore tra costo di acquisto, valore di bilancio e valore normale</p>

167	DLV LS	8 142-144	07.10.2015 01.01.2016	<p>Società controllate estere in Paesi <i>black</i> (disciplina CFC)</p> <p>La disposizione viene inizialmente riformulata nei riferimenti alla individuazione dei Paesi (abrogazione art. 168-bis).</p> <p>Il decreto delegato ne aveva mantenuto l'individuazione da parte di un decreto ministeriale; la legge di stabilità sostituisce il comma 4, disponendo che la normativa CFC si applica nei Paesi dove il livello <u> nominale </u> di tassazione risulta inferiore al 50% di quello applicabile in Italia. Per le regole CFC del comma 8-bis (Paesi <i> non black </i> di localizzazione dei <i> passive income </i>) rimane il riferimento alla tassazione <u> effettiva </u> inferiore a più della metà di quella relativa ai soggetti residenti in Italia.</p> <p>Per questa ultima ipotesi passaggio dall'interpello obbligatorio a quello facoltativo, con indicazione nella dichiarazione dei redditi. Modalità specifiche di contraddittorio endoprocedimentale.</p>
168	DLV	8	07.10.2015	<p>Società collegate estere in Paesi <i>black</i></p> <p>Abrogata questa disposizione, che non trovava riscontro nella disciplina internazionale e che creava rilevanti problemi di determinazione della base imponibile</p>
168-bis	DLV	8	07.10.2015	<p>Elenchi dei Paesi non collaborativi</p> <p>Abrogazione della disposizione, mai attuata, secondo cui chi non era <i> white </i> sarebbe stato considerato <i> black </i>. Gli elenchi <i> black </i> nel reddito di impresa sono stati prima ridotti a due (disciplina CFC e acquisti da Paesi sospetti) e poi solo a quest'ultimo, che sarà infine eliminato con l'abrogazione dei commi 10 a 12-bis dell'articolo 110</p> <p>Resta ferma la lista <i> white </i> del D.Lgs. 239/1996, in funzione di un adeguato scambio di informazioni, da aggiornare semestralmente. Questa lista – relativa all'esonero da ritenuta sui frutti dei titoli italiani - viene richiamata nelle istruzioni al quadro RW ai fini dell'approccio <i> look through </i> delle partecipazioni per le società domiciliate in Paesi fuori da questa lista.</p>

Le liste black & white

- dal 2008 art. 168-bis TUIR – mai attuato e ora abrogato: ipotizzava due white-list nel reddito di impresa (disciplina CFC e costi di dubbia esistenza). Tutto ciò che non era ivi individuato si considerava black
- Liste preesistenti:
 - D.M. 4 settembre 1996 – *white* per non ritenuta su cedole titoli obbligazionari – quadro RW per non utilizzare l'approccio *look through* nella dichiarazione delle partecipazioni – nuovo articolo 166-bis TUIR per valorizzazione attività di impresa in entrata dall'estero
 - D.M. 4 maggio 1999 – inversione dell'onere della prova nel trasferimento dei cittadini italiani all'estero
 - D.M. 21 novembre 2001 – *normativa CFC* – soppressa
 - D.M. 23 gennaio 2002 – *costi originati in Paesi sospetti* - soppressa

DALLA CIRCOLARE 38/E DEL 23 DICEMBRE 2013

Tabella degli Stati e territori inclusi nella white list (d.m. 4 settembre 1996 e successive modificazioni)

Albania	Canada	Estonia	Irlanda	Marocco	Rep. Ceca	Tanzania
Algeria	Cina	Fed. Russa	Islanda	Mauritius	Rep.Slovacca	Thailandia
Argentina	Cipro	Filippine	Israele	Messico	Romania	Trinidad e Tobago
Australia	Corea del Sud	Finlandia	Yugoslavia	Norvegia	Singapore	Tunisia
Austria	Costa d'Avorio	Francia	Kazakistan	Nuova Zelanda	Slovenia	Turchia
Bangladesh	Croazia	Germania	Kuwait	Paesi Bassi	Spagna	Ucraina
Belgio	Danimarca	Giappone	Lettonia	Pakistan	Sri lanka	Ungheria
Bielorussia	Ecuador	Grecia	Lituania	Polonia	Stati Uniti	Venezuela
Brasile	Egitto	India	Lussemburgo	Portogallo	Sud Africa	Vietnam
Bulgaria	Emirati Arabi Uniti	Indonesia	Macedonia	Regno Unito	Svezia	Zambia

Tabella degli altri Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazione in base alle disposizioni di Convenzioni per evitare le doppie imposizioni attualmente vigenti con l'Italia:

Arabia Saudita	Giordania	San Marino (con effetto dal 2014)
Armenia	Moldova	Senegal
Azerbaijan	Mozambico	Siria
Etiopia	Oman	Uganda
Georgia	Quatar	Uzbekistan
Ghana		

Si forniscono di seguito una serie di esemplificazioni delle fattispecie più ricorrenti. Per esigenze espositive i Paesi collaborativi, elencati nelle Tabelle di cui sopra, sono chiamati “*white list*”, mentre quelli non collaborativi sono chiamati “*non white list*”.

168-ter	DLV	14	01.01.2016	<p>Branch exemption</p> <p>Possibilità di escludere dall'imponibile italiano i redditi e le perdite delle stabili organizzazioni in Stati UE o SEE collaborativi. L'opzione deve avere ad oggetto tutte le <i>branch</i> estere. Per quelle in Stati a bassa fiscalità devono ricorrere le esimenti di operatività o di non localizzazione dei redditi, oppure di non costituire una costruzione artificiosa per il <i>passive income</i></p> <p>E' attualmente in consultazione una bozza del provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate.</p>
---------	-----	----	------------	---