

FOCUS SINTETICO ALTRE NOVITA' 2015 - 2016

(al 01° Gennaio 2016)

D.LGS. 147/2015: MISURE PER LA CRESCITA E L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE - DISPOSIZIONI DI RILEVANZA INTERNA

ABROGAZIONE DEL LIMITE DI DEDUCIBILITÀ PER GLI INTERESSI SU OBBLIGAZIONI

Mediante l'abrogazione dell'art. 3 co. 115 della L. 549/95, il DLgs. 147/2015 elimina i vincoli alla deducibilità, in capo all'emittente, degli interessi passivi relativi ai titoli obbligazionari.

La norma abrogata prevede l'indeducibilità della parte degli interessi passivi sostenuti su prestiti obbligazionari emessi da società – diverse dalle banche – che eccede i seguenti rendimenti effettivi:

- il doppio del tasso ufficiale di riferimento (attualmente pari allo 0,05%), per le obbligazioni negoziate in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e dello Spazio economico europeo, o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente al momento di emissione;
- il tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi, per le obbligazioni e i titoli simili diversi dai precedenti.

Per effetto delle modifiche apportate dal DLgs., la determinazione e deduzione degli interessi in esame non ha più vincoli, fatte salve unicamente le disposizioni dell'art. 96 del TUIR sul monitoraggio del ROL.

Decorrenza

Le suddette novità decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015, quindi dal periodo d'imposta 2016, per i soggetti "solari".

SOPRAVVENIENZE ATTIVE DA RINUNCE AI CREDITI DA PARTE DEI SOCI

L'art. 13 co. 1 lett. a) del DLgs. 147/2015 riforma il regime fiscale IRES delle rinunce ai crediti da parte dei soci, riconducendolo a sostanziale unità, a prescindere dalle modalità con cui l'operazione viene formalmente svolta, nonché dai principi contabili utilizzati dai soggetti coinvolti.

Nel dettaglio, viene sostituito interamente l'art. 88 co. 4 del TUIR (che disciplina attualmente la fattispecie) e, con riferimento alla tematica in esame, viene introdotto il nuovo co. 4-*bis*.

Secondo la disposizione attualmente in vigore, la rinuncia, da parte del socio, al credito nei confronti della società partecipata non determina, in capo a quest'ultima, l'insorgere di una sopravvenienza attiva rilevante ai fini della formazione del reddito imponibile.

Il DLgs. stabilisce, invece, che *"la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale"*.

Il nuovo regime qualifica, quindi, come "apporto" la sola parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito in capo al socio.

Ambito di applicazione della norma

La novità in esame interessa sia le operazioni di rinuncia diretta a crediti originariamente sorti in capo al socio, sia le operazioni precedute dall'acquisto del credito (o della partecipazione) da parte del socio (o del creditore).

Adempimenti

Il DLgs. stabilisce che, ai fini della disposizione in esame, il socio è tenuto a fornire alla partecipata una comunicazione, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, relativa al valore fiscale del credito.

In assenza di tale comunicazione, il medesimo valore è assunto pari a zero. Pertanto, il debitore assoggetta a tassazione l'intero valore nominale del credito.

Operazioni di conversione del credito in partecipazioni

Trattamento analogo a quello sopra riportato viene previsto nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni.

Il DLgs. stabilisce che, in tali ipotesi, *"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 per effetto della conversione stessa"*.

In sostanza, le perdite eventualmente rilevate al momento della conversione, che risulteranno deducibili per il creditore, comporteranno, anch'esse, una sopravvenienza tassabile in capo al debitore.

Tale regime fiscale si applica a prescindere dalla modalità seguita per il compimento della conversione (quindi, sia mediante sottoscrizione dell'aumento di capitale con compensazione, sia mediante altre operazioni) e dai regimi contabili adottati dai soggetti coinvolti.

Regime impositivo in capo al socio

Parallelamente a quanto sopra riportato con riferimento alla società partecipata, l'art. 13 co. 1 lett. b) ed e) del DLgs. 147/2015 modifica anche il trattamento impositivo della rinuncia al credito in capo al socio, disciplinato dagli artt. 94 co. 6 e 101 co. 7 del TUIR.

Secondo la norma attualmente in vigore, l'ammontare relativo al credito oggetto della rinuncia non è ammesso in deduzione in capo al socio e si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta nella società debitrice.

Il DLgs. stabilisce, invece, che l'ammontare della rinuncia si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione *"nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia"*.

L'aver previsto l'incremento del costo della partecipazione del creditore di un importo limitato al valore fiscale del credito comporta, quindi, che l'operazione di rinuncia o conversione per il creditore non dia luogo alla tassazione della differenza rispetto al valore nominale.

Decorrenza

Le disposizioni in esame si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015 e, quindi, dal 2016, per i soggetti "solari".

NOVITÀ IN MATERIA DI SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'art. 9 del DLgs. 147/2015 prevede un innalzamento della soglia di deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza.

Vengono, infatti, fissati nuovi limiti, ancorché sempre commisurati all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute.

Sulla base della nuova disposizione, 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.

La misura deducibile delle spese di rappresentanza potrà essere variata con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Omaggi

Il suddetto DM può, inoltre, elevare il limite di deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente, attualmente fissato in misura pari a 50,00 euro.

Decorrenza

La nuova disciplina si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015, quindi dal 2016 per i soggetti "solari".

DETERMINAZIONE DELLE PLUSVALENZE SULLA BASE DEL VALORE ACCERTATO AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Con l'art. 5 co. 3 del DLgs. 147/2015, norma a carattere interpretativo, il legislatore "supera" l'orientamento giurisprudenziale che consentiva di accertare una maggior plusvalenza, in caso di cessione di azienda o di diritti reali immobiliari, facendo riferimento al valore accertato o definito ai fini dell'imposta di registro.

Viene espressamente esclusa, infatti, la possibilità di presumere l'esistenza di un maggior corrispettivo *"soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro [...] ovvero ai fini delle imposte ipotecaria e catastale"*.

Orientamento giurisprudenziale superato

La norma recata dal DLgs. 147/2015 consente di superare l'orientamento giurisprudenziale (cfr. Cass. 28.11.2014 n. 25290, Cass. 20.7.2012 n. 12632, Cass. 28.6.2012 n. 11012, Cass. 3.11.2011 n. 22869 e Cass. n. 13.8.2010 n. 18705) secondo cui:

- sebbene l'imposta di registro e le imposte sui redditi definiscano diversamente le proprie basi imponibili (il valore di mercato costituisce la base imponibile dell'imposta di registro, mentre il corrispettivo configura il punto di riferimento per la determinazione della plusvalenza);
- l'esistenza di una presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere in via induttiva all'accertamento di un maggior valore dell'immobile o dell'azienda ceduti, ai fini delle imposte dirette, in presenza di un diverso valore accertato in relazione all'imposta di registro;
- è onere del contribuente superare la presunzione di corrispondenza tra corrispettivo e valore, fornendo la prova di aver, concretamente, venduto a prezzo inferiore.

Tale filone giurisprudenziale è giunto a legittimare l'accertamento induttivo di maggior plusvalenza utilizzando il valore definito ai fini dell'imposta di registro nell'ambito di un accertamento con adesione (cfr. Cass. 13.12.2012 n. 23001).

Abolizione di ogni automatismo

Come anticipato, la nuova norma recata dal DLgs. 147/2015 dispone che gli artt. 58, 68, 85 e 86 del TUIR: *"... si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, 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 delle imposte ipotecaria e catastale.

La nuova norma abolisce, quindi, ogni automatismo nella trasposizione dei valori di immobili e aziende dall'imposta di registro alle imposte dirette; infatti:

- per legittimare l'accertamento di una maggiore plusvalenza è necessario fornire elementi di prova ulteriori, oltre allo scostamento dal valore accertato ai fini del registro;
- il maggior valore accertato, dichiarato o definito ai fini delle imposte di registro o ipotecaria e catastale, da solo non è sufficiente a presumere un maggior corrispettivo ai fini delle imposte dirette.

Decorrenza

Avendo natura dichiaratamente interpretativa, la nuova norma è destinata ad avere impatto anche sul contenzioso in corso, attesa la sua efficacia retroattiva.

D.LGS. 147/2015: MISURE PER LA CRESCITA E L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE - DISPOSIZIONI DI RILEVANZA INTERNAZIONALE

DEDUCIBILITÀ DEI COSTI *BLACK LIST*

Viene modificata, in più parti, la disciplina riguardante la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti ovvero localizzati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

Deducibilità nel limite del valore normale

Sostituendo il generale regime di indeducibilità di cui all'art. 110 co. 10 del TUIR, l'art. 5 co. 1 del DLgs. 147/2015 introduce una presunzione legale di deducibilità dei suddetti costi:

- nel limite del valore normale "determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR";
- se relativi ad operazioni che hanno avuto concreta esecuzione.

Indicazione in UNICO

I costi *black list* di importo non eccedente il valore normale devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.

Deducibilità dell'importo eccedente il valore normale - condizioni

L'eventuale eccedenza rispetto al valore normale può essere dedotta fornendo la prova che le operazioni:

- rispondano a un effettivo interesse economico;
- abbiano avuto concreta esecuzione.

Indicazione in UNICO

Le spese in esame devono essere separatamente indicate nella dichiarazione dei redditi.

Abrogazione della c.d. “prima esimente”

Non è più richiesta, ai fini della deducibilità dei costi *black list*, la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva.

Decorrenza

Le novità si applicano dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015 (2015 per i soggetti “solari”, con rilevanza in UNICO 2016).

REVISIONE DELLE *BLACK LIST*

L'art. 10 del DLgs. 147/2015 abroga l'art. 168-*bis* del TUIR (mai oggetto di attuazione), con il conseguente venir meno della previsione di due *white list* volte ad individuare rispettivamente:

- gli Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni (co. 1);
- gli Stati o territori che, allo stesso tempo, consentono un adeguato scambio di informazioni e abbiano un livello di tassazione non sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia (co. 2).

Le suddette liste, mai emanate, erano finalizzate a sostituire le c.d. “*black list*” vigenti e recanti l'elenco dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Disposizioni di coordinamento

Mediante alcune disposizioni di coordinamento, viene disposto che:

- tutti i richiami normativi alla lista di cui all'art. 168-*bis* co. 1 del TUIR (che tiene conto del livello di scambio di informazioni) devono intendersi riferiti alla lista dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni emanata ai sensi dell'art. 11 del DLgs. 239/96 (si tratta, in mancanza di un eventuale decreto che sostituisca quello attualmente in vigore, del DM 4.9.96);
- in luogo del decreto previsto dall'art. 168-*bis* co. 2 del TUIR (che, oltre a tener conto dello scambio di informazioni, considera anche l'effettiva tassazione estera), si deve fare riferimento ai provvedimenti che individuano i regimi “privilegiati” 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, ai sensi dell'art. 167 co. 4 del TUIR (si tratta, in mancanza di un eventuale decreto sostitutivo, del DM 21.11.2001).

Liste di “paradisi fiscali”

Fatti salvi futuri interventi normativi, continuano a trovare applicazione le seguenti *black list*:

- il DM 4.5.99, recante la lista dei Paesi per cui vige l'inversione dell'onere della prova ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche (art. 2 co. 2-*bis* del TUIR);
- il DM 23.1.2002, recante gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai fini della deducibilità dei componenti negativi di cui all'art. 110 co. 10 - 12-*bis* del TUIR;
- il DM 21.11.2001, recante gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di CFC.

Previsione di una nuova *white list*

La *white list* è stabilita con decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Tale elenco sarà aggiornato con cadenza semestrale.

Decorrenza

Le novità si applicano dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015 (2015 per i soggetti “solari”, con rilevanza in UNICO 2016).

RIFORMA DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO (D.LGS. 24.9.2015 N. 158)

E' stato riformato il sistema delle sanzioni penali tributarie, di cui al DLgs. 10.3.2000 n. 74, con decorrenza 22.10.2015. Tra le numerose variazioni, segnaliamo le seguenti:

Omesso versamento di ritenute “dovute” o certificate

Nella nuova fattispecie di omesso versamento di ritenute, la soglia di punibilità passa da 50.000,00 a 150.000,00 euro.

Omesso versamento IVA

Nella nuova fattispecie di omesso versamento Iva, la soglia di punibilità passa da 50.000,00 a 250.000,00 euro.

RIDUZIONE ALLO 0,2% DEL TASSO DI INTERESSE LEGALE

Con il DM 11.12.2015, pubblicato sulla *G.U.* 15.12.2015 n. 291, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dallo 0,5% allo 0,2% in ragione d'anno, con decorrenza 1.1.2016.