

UTILI PROVENIENTI DA PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

Artt. 47, c. 4 e 89, c. 3 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 36, cc. 3, 4 e 4 bis D.L. 4.07.2006, n. 223 (conv. L. 4.08.2004, n. 248) D.M. 31.11.2001 - Art. 3 D. Lgs. 14.09.2015, n. 147 - Circ. Ag. Entrate 4.08.2006, n. 28/E, p. 24

Gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'art. 73 Tuir concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 49,72% del loro ammontare per i soggetti Irpef e del 5% per i soggetti Ires.

Invece, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

L'art. 3 D. Lgs. 147/2015 (Decreto Internazionalizzazione) ha chiarito che, a tali fini, si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni **dirette** in tali società o di partecipazioni **di controllo** anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Tale disposizione non si applica se si dimostra, anche a seguito di interpello (reso facoltativo), che dalla partecipazione non è stato conseguito, fin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Il D. Lgs. 147/2015 ha inoltre riconosciuto il credito di imposta, per le imposte pagate all'estero dalla partecipata, al socio di controllo residente sugli utili percepiti nel caso si avvalga della prima esimente (società non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale) e possa quindi disapplicare il regime Cfc.

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- DISAPPLICAZIONE DEL REGIME DI PIENA IMPONIBILITÀ DEI DIVIDENDI

SCHEMA DI SINTESI

OGGETTO	⇒	Utili provenienti da soggetti residenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata.	⇒	Come individuati dal D.M. 21.11.2001
	⇒	Si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette (anche non di controllo) in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili.		
	⇒	La disciplina si applica agli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, ai proventi dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all'art. 44, c. 2, lett. a) del Tuir e alle remunerazioni dei contratti di associazione in partecipazione ⁽¹⁾ ex art. 109, c. 9, lett. b) Tuir.		
PERCETTORI	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • Persone fisiche. • Società di persone commerciali. • Soggetti Ires. 		
CONCORRENZA INTEGRALE AL REDDITO	⇒	Reddito al 100%	⇒	Gli utili relativi a partecipazioni dirette in società black list o di controllo in altre società estere concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile (100%).
	⇒	Esclusioni	⇒	Partecipazioni indirette senza controllo ⇒ Sono esclusi gli utili relativi al possesso di partecipazioni non di controllo in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili.
			⇒	Imputazione reddito per trasparenza ⇒ Sono esclusi gli utili già imputati al socio residente per trasparenza (art. 167, c. 1 Tuir).
			⇒	Esimente ⇒ Sono esclusi i casi in cui sia stata data dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello, che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.
			⇒	Tassazione parziale ⇒ <ul style="list-style-type: none"> • In tali casi gli utili sono tassati solo parzialmente, secondo le disposizioni previste per i dividendi derivanti da partecipazioni di Paesi non black list: <ul style="list-style-type: none"> .. se conseguiti da soggetti Irpef residenti, concorrono alla formazione del reddito imponibile limitatamente al 49,72% del loro ammontare (art. 47, c. 1 Tuir); .. se conseguiti da soggetti Ires residenti, concorrono alla formazione del reddito imponibile per il 5% del loro ammontare (art. 89 Tuir).

Nota

⁽¹⁾ Qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile e a condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza dell'emittente.

DISAPPLICAZIONE DEL REGIME DI PIENA IMPONIBILITÀ DEI DIVIDENDI

INTERPELLO FACOLTATIVO

- Il regime di totale imponibilità dei dividendi black list non opera a fronte della dimostrazione che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in territori black list (art. 87, c. 1, lett. c) Tuir).
- Il requisito di cui all'art. 87, c. 1, lett. c) Tuir può essere dimostrato mediante interpello preventivo.

Oppure

In fase di accertamento.

CFC

- Qualora il socio residente detenga, direttamente o indirettamente, il controllo di un'impresa residente in territori black list e sia quindi soggetto al regime Cfc, può chiederne la disapplicazione.
- In tal caso non si applica più la tassazione per trasparenza del reddito, **ma rileva il dividendo distribuito dalla società black list.**

Disapplicazione per 2ª esimente

- Se è possibile che dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in territori black list, **non si applica nemmeno il regime di integrale concorso** alla formazione del reddito imponibile del dividendo (in quanto è richiesta la medesima esimente).

Disapplicazione per 1ª esimente

- Se è possibile dimostrare che la società non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale come attività principale, è riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato (ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili) un **credito d'imposta**, ai sensi dell'art. 165 Tuir.
- In ragione delle **imposte assolte** dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e **nei limiti dell'imposta italiana** relativa a tali utili.

Il credito è riconosciuto per le sole imposte pagate dalla società controllata a partire dal 5° periodo d'imposta precedente a quello in corso al **7.10.2015 (dal 2010 in avanti)**.

- Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta è computato in aumento del reddito complessivo.

L'introduzione del credito di imposta elimina l'effetto distorsivo in base al quale la disapplicazione della disciplina Cfc risultava più gravosa della tassazione per trasparenza del reddito della partecipata black list in applicazione della disciplina Cfc.

Mancata indicazione in Unico

Se nella dichiarazione è stato omesso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere d'ufficio alla correzione, anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi.

INDICAZIONE NEL MODELLO UNICO

- Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nell'art. 87, c. 1, lett. c) Tuir ma non abbia presentato l'istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori black list deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente.

Nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica **la sanzione amministrativa pari al 10% dei dividendi** conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un **minimo di €1.000 e un massimo di €50.000** (art. 8, c. 3-ter D. Lgs. 471/1997).

Tavola

Regime Cfc

Regime Cfc	Trattamento
Applicazione della disciplina Cfc.	<ul style="list-style-type: none"> • Tassazione per trasparenza del reddito estero della controllata. • Irrelevanza del dividendo fino all'ammontare del reddito imputato per trasparenza dalla controllata. • Detrazione delle imposte estere assolte dalla società controllata nel Paese black list.
Disapplicazione del regime Cfc in base alla 1ª esimente. Quando la società non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale come attività principale.	<ul style="list-style-type: none"> • Non imputazione per trasparenza del reddito estero della controllata. • Rilevanza del dividendo distribuito dalla controllata, con tassazione integrale (100%). • Credito di imposta per imposte assolte all'estero dalla controllata.
Disapplicazione del regime Cfc in base alla 2ª esimente. Dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in territori black list.	<ul style="list-style-type: none"> • Non imputazione per trasparenza del reddito estero della controllata. • Rilevanza del dividendo distribuito dalla controllata, con tassazione parziale (49,72% o 5,00%).

CREDITI PER IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- QUADRO CE

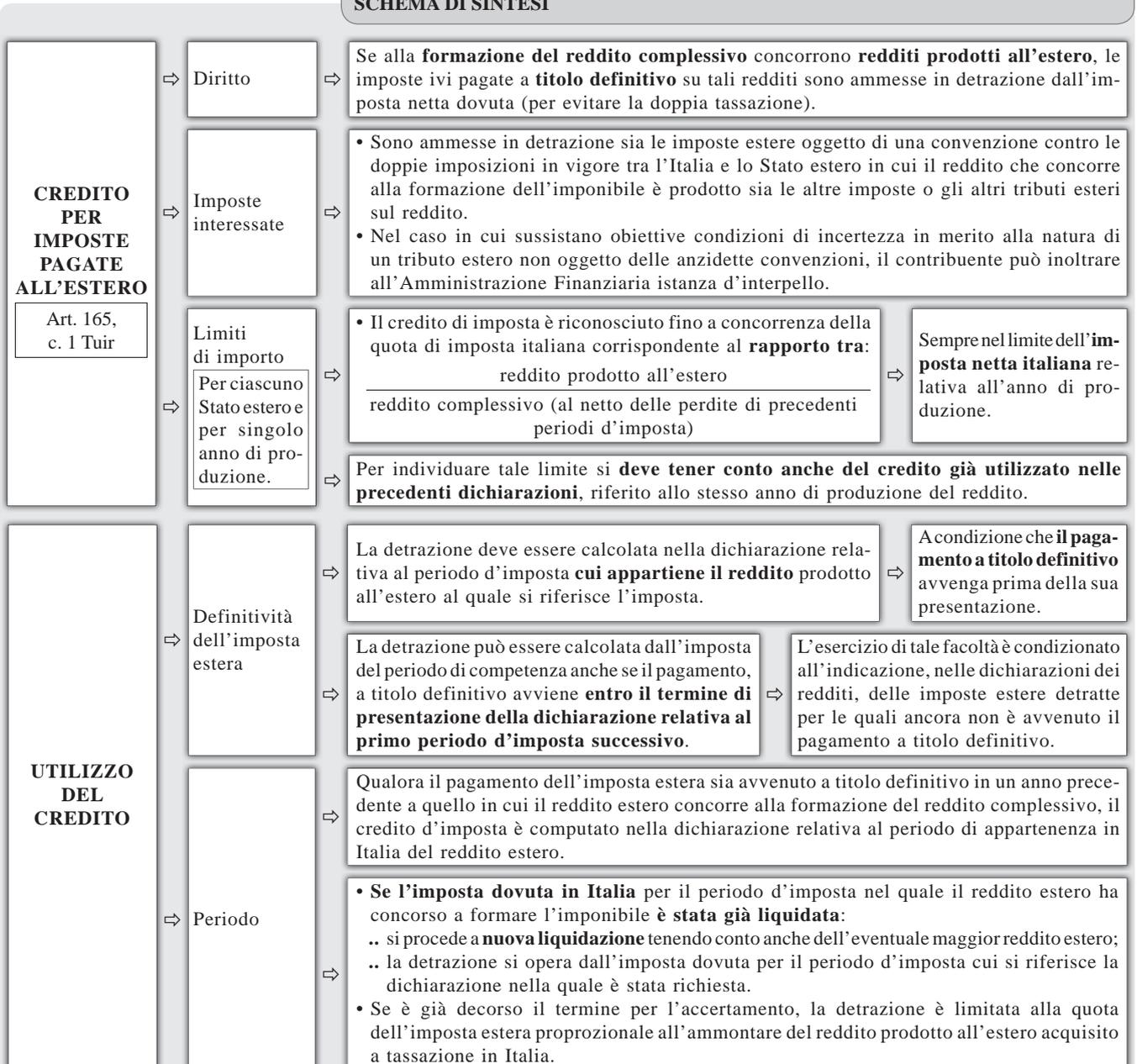
Art. 165 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 15 D. Lgs. 14.09.2015, n. 147 - Prov. Ag. Entrate 29.01.2016
Prov. Ag. Entrate 5.05.2016 - Circ. Ag. Entrate 5.03.2015, n. 9/E

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta, fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo, al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Da quest'anno tutti i contribuenti che, ricorrendone le condizioni, intendano fruire del credito d'imposta, sono tenuti a compilare il Quadro CE, la cui compilazione risente delle novità introdotte dal D. Lgs. n. 147/2015, che ha esteso a tutti i contribuenti (comprese le persone fisiche) alcune previsioni applicabili soltanto alle imprese. Si tratta della facoltà di scomputare il credito d'imposta dalle imposte "di competenza", ancorché il pagamento definitivo delle imposte estere intervenga entro il termine di presentazione del mod. UNICO 2017 PF, nonché del riporto "avanti ed indietro" dell'eccedenza di imposta estera rispetto a quella italiana o della quota di imposta italiano rispetto a quella estera.

Il quadro deve essere utilizzato anche per il calcolo del credito d'imposta riconosciuto nel caso di utili conseguiti da società controllate residenti in Paesi black list (credito d'imposta internazionalizzazione).

SCHEMA DI SINTESI



QUADRO CE

ECCEDENZA

D. Lgs. n. 147/2015

• Riporto a nuovo	<ul style="list-style-type: none"> L'eccedenza di imposta estera pagata a titolo definitivo rispetto alla quota di imposta italiana relativa al medesimo reddito estero può essere riportata a nuovo. <p>Detta possibilità, essendo prevista anche in presenza di reddito non rientrante tra quello "d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero", è estesa a tutti i contribuenti.</p>
• Tipologie	<ul style="list-style-type: none"> Eccedenza dell'imposta estera pagata a titolo definitivo rispetto alla quota d'imposta italiana relativa al reddito prodotto nel medesimo Stato. Eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto alle imposte estere pagate su tale reddito.
• Compensazione	<ul style="list-style-type: none"> La compensazione delle eccedenze è consentita tramite il riporto avanti ("carry forward") e indietro ("carry back"). L'eccedenza d'imposta estera può essere computata a credito fino a concorrenza dell'eccedenza d'imposta italiana.
• Durata	<ul style="list-style-type: none"> Quanto residua (o l'intero ammontare se nel periodo di riferimento non si è formata eccedenza d'imposta italiana) può essere riportato a nuovo fino all'8° esercizio successivo ed essere utilizzato quale credito al verificarsi, nello Stato estero, dell'opposta eccedenza della quota d'imposta italiana. <p>Alla scadenza dell'ultimo periodo in cui è consentito il riporto, quanto residua è azzerato e non può essere portato a riduzione del reddito del soggetto residente, né altrimenti recuperato in Italia.</p>

CREDITO DI IMPOSTA INTERNAZIONALIZZAZIONE

Art. 167, c. 5 Tuir

• Diritto	<ul style="list-style-type: none"> È riconosciuto un credito d'imposta al soggetto residente nel territorio dello Stato che controlla società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, ovvero alle sue controllate residenti, nel caso in cui siano conseguiti utili provenienti dalle medesime società e per i quali operi la dimostrazione che tali soggetti svolgono un'effettiva attività. Il credito d'imposta è riconosciuto anche a favore del cedente controllante residente in Italia o alle cedenti residenti sue controllate, per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese residenti o localizzate in Paesi "black list". <p>Per tali utili e plusvalenze il credito d'imposta è riconosciuto per le imposte pagate dalla società controllata a partire dal 5° periodo d'imposta precedente a quello in corso al 7.10.2015.</p>
• Limite di importo	<ul style="list-style-type: none"> Il credito d'imposta spetta in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il possesso della partecipazione: <ul style="list-style-type: none"> .. in proporzione degli utili conseguiti e/o delle partecipazioni cedute; .. fino a concorrenza della quota d'imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra gli utili conseguiti e/o le plusvalenze realizzate e il reddito complessivo (al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione). <p>Nel limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di conseguimento degli utili e/o di realizzo delle plusvalenze.</p>

COMPILAZIONE

• Sezione I-A	<ul style="list-style-type: none"> Riservata all'indicazione dei dati necessari per la determinazione del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero e del credito d'imposta internazionalizzazione teoricamente spettante.
• Sezione I-B	<ul style="list-style-type: none"> Riservata alla determinazione dei crediti d'imposta effettivamente spettanti.
• Sezione II	<ul style="list-style-type: none"> È riservata all'indicazione delle informazioni necessarie per la determinazione delle eccedenze di imposta nazionale e delle eccedenze di imposta estere di cui all'art. 165, c. 6 Tuir e dell'eventuale credito spettante.
• Sezione III	<ul style="list-style-type: none"> Sezione di riepilogo dei crediti determinati nelle precedenti sezioni.

Esempio

Calcolo del credito d'imposta art. 165, c. 1 Tuir spettante per imposte pagate all'estero

Dati	• Reddito estero	€ 50.000	• Imposta lorda	€ 36.170
	• Reddito complessivo	€ 100.000	• Imposta netta	€ 20.000
	• Imposta estera pagata definitiva	€ 12.000	• Reddito prodotto nel 2015	

SEZIONE I Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero comma 1, art. 165 Tuir e credito d'imposta di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 147/2015	Codice Stato estero	1	029	Anno	2	2015	Reddito estero, utili conseguiti o plusvalenze realizzate	3	50.000,00	Imposta estera	4	12.000,00	Reddito complessivo	5	100.000,00
	Imposta lorda	6	36.170,00	Imposta netta	7	20.000,00	Credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni	8	,00	di cui relativo allo Stato estero di colonna 1 o alla controllata di colonna 5	9	,00	Quota di imposta lorda	10	18.085,00
	Imposta estera entro il limite della quota d'imposta lorda	11	12.000,00	Credito d'imposta art. 3 D.Lgs n. 147/2015 già utilizzato	12	(*)	Differenza tra colonna 11 e colonna 12	13	(*)	Imposta estera di cui all'art. 165 comma 5 del TUIR	14	,00			
	Denominazione controllata estera	15	(*)	Codice identificativo estero	16	(*)									

Sezione I-A Dati relativi al credito d'imposta	CE1	Anno	1	2015	totale col. 11 o col. 13 sez. I-A riferite allo stesso anno	2	12.000,00	Capienza nell'imposta netta	3	20.000,00	Credito da utilizzare nella presente dichiarazione	4	12.000,00
----------------------------------------------------------	-----	------	---	------	-------------------------------------------------------------	---	-----------	-----------------------------	---	-----------	----------------------------------------------------	---	-----------

Nota (*) Campi utilizzati esclusivamente per il credito d'imposta internazionalizzazione.

- Omissis -

Sezione III Riepilogo	CE23	Credito di cui all'art. 165, comma 1 e/o di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 147/2015	1	12.000,00
	CE24	Credito di cui all'art. 165, comma 6		,00
	CE25	Credito già utilizzato di cui alla colonna 17 dei righe della sez. II-A		,00
	CE26	Credito da riportare nel quadro RN (CE23 + CE24 - CE25)		12.000,00

QUADRO RN IRPEF	RN5	IMPOSTA LORDA		36.170,00								
				- Omissis -								
	RN26	IMPOSTA NETTA (RN5 - RN22 - RN25; indicare zero se il risultato è negativo) di cui sospesa	1	,00	2	20.000,00						
	RN27	Credito d'imposta per altri immobili - Sisma Abruzzo		,00								
	RN28	Credito d'imposta per abitazione principale - Sisma Abruzzo		,00								
	RN29	Crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero (di cui derivanti da imposte figurative	1	,00	2	12.000,00						
	RN30	Credito imposta cultura	Importo rata 2015	1	,00	Totale credito	2	,00	Credito utilizzato	3	,00	
	RN31	Crediti residui per detrazioni incapienti (di cui ulteriore detrazione per figli	1	,00	2	,00						
	RN32	Crediti d'imposta	Fondi comuni	1	,00	Altri crediti d'imposta	2	,00				
	RN33	RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	1	,00	di cui altre ritenute subite	2	,00	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	3	,00	4
RN34	DIFFERENZA (se tale importo è negativo indicare l'importo preceduto dal segno meno)											8.000,00



NUOVA TASSAZIONE DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

D. Lgs. 14.09.2015, n. 147

Il D. Lgs. 14.09.2015, n. 147, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 22.09.2015 ed entrato in vigore il 7.10.2015, introduce un nuovo **sistema opzionale per l'esenzione dei redditi conseguiti dalle stabili organizzazioni estere di società italiane** e modifica radicalmente il sistema di tassazione delle stabili organizzazioni estere in Italia con il recepimento del principio OCSE del "functional separate entity".

La scelta che i contribuenti si troveranno ora ad affrontare è fondamentale, **essendo irreversibile**. L'indubbio vantaggio del sistema dell'esenzione risiede nella semplicità di gestione della variabile fiscale e nella definitività dell'imposta estera pagata.

Il rimpatrio degli eventuali utili della branch sarà quindi esente da ulteriori imposte (fatte salve eventuali ritenute in uscita applicate dal Paese di stabilimento).

SCHEMA DI SINTESI

STABILI ORGANIZZAZIONI ESTERE DI SOCIETÀ ITALIANE



- L'art. 162 del Tuir resterà in vigore anche dopo l'entrata in vigore del nuovo sistema opzionale introdotto dal D. Lgs. 147/2015.
- Per effetto dell'art. 162 Tuir, che rappresenta il sistema ordinario applicato a tutte le stabili organizzazioni, il sistema di eliminazione della doppia imposizione avviene per mezzo del riconoscimento del credito d'imposta sul reddito già tassato nel Paese di stabilimento della stabile organizzazione.



Il regime ordinario prevede che il reddito della stabile organizzazione confluisca nel reddito complessivo della casa madre e sia ricalcolato secondo la normativa italiana; il reddito subisce, quindi, la tassazione nazionale (Ires/Irpef), ma al contribuente è riconosciuto un credito d'imposta per le imposte subite a titolo definitivo nello Stato estero.



Il limite massimo di utilizzo del credito sarà pari all'imposta italiana dovuta sul reddito imputabile alla stabile organizzazione (art. 165 Tuir).

STABILI ORGANIZZAZIONI ITALIANE DI SOCIETÀ ESTERE



- L'art. 7 del D. Lgs. 147/2015 cambia le regole per la tassazione della stabile organizzazione in Italia di soggetti esteri.
- Il previgente sistema, derivante dal combinato disposto degli articoli 151 e 152 del Tuir, istituiva "il principio della forza di attrazione della stabile organizzazione": se un soggetto estero deteneva una stabile organizzazione in Italia la stessa attraeva anche tutti i redditi che il soggetto estero ritraeva in proprio in Italia.



Le novità introdotte agli articoli 151 e 152 Tuir introducono l'approccio OCSE rispondente al contenuto dell'art. 7 del modello convenzionale.

SISTEMA ORDINARIO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Art. 165 Tuir

APPROFONDIMENTI

- **Disciplina**
 - Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo **definitivo** su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al **rapporto tra i redditi prodotti** all'estero ed il reddito complessivo, al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.
- **Caratteristiche**
 - Il reddito estero riqualificato secondo le disposizioni del Tuir deve confluire nel reddito nazionale imponibile.
 - Le imposte pagate all'estero devono essere definitive.
 - Il limite del credito d'imposta è parametrato alle imposte nazionali.
 - Il sistema deve essere verificato per ogni singola stabile organizzazione.] Circ. 50/E/2002 e Circ. 9/E/2015
- **Credito di imposta massimo**

(Reddito estero)

$$[(\text{Reddito nazionale} - \text{Perdite riportabili}) + \text{Reddito estero}]$$
- **Credito effettivo**
 - Dopo aver determinato il credito massimo utilizzabile, lo stesso deve essere posto a confronto prima con l'imposta estera, per determinare la capienza, e successivamente con l'imposta italiana.
 - Qualora non vi sia capienza scatterà la clausola di salvaguardia, così da consentire il riporto (avanti e indietro) delle eccedenze.
- **Eccedenze**
 - L'eccedenza d'imposta può essere utilizzata nello stesso anno, se negli 8 periodi precedenti le imposte estere non eccedevano l'imposta nazionale, o essere riportata negli anni successivi se c'è capienza tra imposta nazionale e imposta estera.

BRANCH EXEMPTION

- **Tassazione del reddito**
 - L'art. 14 del D. Lgs. 147/2015 consente al contribuente di optare per l'esclusione del reddito della stabile organizzazione dalla base imponibile nazionale della casa madre, disapplicando l'ordinario sistema del credito d'imposta.

La novità introdotta della nuova norma consente al contribuente di **non** tassare il reddito della stabile organizzazione in Italia, considerandola fiscalmente non rilevante: **il reddito sarà tassato ove prodotto**.
- **Opzione**
 - La norma introduce un'opzione irrevocabile che coinvolge tutte le stabili organizzazioni di un contribuente.
 - L'opzione non opera automaticamente in caso di stabili organizzazioni CFC (art. 167 Tuir).
- **Effetti**
 - L'esercizio dell'opzione è effettuato al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta.] Art. 168-ter, c. 2 Tuir
 - In caso di stabile organizzazione esistente prima del 7.10.2015, l'opzione può essere esercitata entro il 2° periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015, con effetto dal periodo d'imposta in corso a quello di esercizio della stessa.

• Da un'analisi letterale della norma si dovrebbe ritenere corretto il termine del 31.12.2018 (per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 14, c. 2 D.Lgs. 147/2015).
 • In caso di mancata opzione e di costituzione di prima branch, non è precluso al contribuente optare per l'esenzione anche in fase successiva.
 • In caso di opzione successiva, sarà applicata la clausola di salvaguardia prevista per il passaggio da regime ordinario a regime di esenzione.

IMPOSTE DIRETTE

imposte e tasse

BRANCH EXEMPTION
(segue)• **Obblighi dichiarativi**

- Nonostante non vi siano obblighi di pagamento di imposte in Italia, anche in caso di applicazione del regime dell'esenzione sono stati introdotti obblighi dichiarativi di tipo informativo, con l'indicazione del reddito estero rideterminato secondo la normativa interna (art. 152 Tuir), in funzione della Transfer Price Policy, in dichiarazione dei redditi.

Al momento non è prevista alcuna sanzione specifica in caso di mancata indicazione di tale dato.

• **Clausola di salvaguardia**

- Al fine di prevenire comportamenti fraudolenti, è stata introdotta una clausola di salvaguardia in caso di opzione non in sede di costituzione della stabile organizzazione: il contribuente dovrà verificare il **totale** (con somma algebrica) **del reddito** della stabile organizzazione nel quinquennio precedente l'opzione.
- Ove emergesse una perdita fiscale, l'opzione avrà effetto solo dopo la compensazione della stessa con la tassazione dei futuri redditi della stabile organizzazione, fatto salvo comunque il riconoscimento del credito d'imposta.
- In caso di trasferimento di una stabile organizzazione infragruppo, nell'atto di cessione dovrà essere riportato tale dato al fine di applicare la clausola (art. 168-ter, c. 9 Tuir).

L'impresa cedente indica, nell'atto di trasferimento della stabile organizzazione o di parte della stessa, l'ammontare dell'eventuale perdita netta realizzata dalla medesima stabile organizzazione nei 5 periodi d'imposta precedenti al trasferimento.

• **Stabile organizzazione CFC**

- Il nuovo sistema ha indirettamente creato un nuovo adempimento in caso di stabile organizzazione CFC.
- Nel regime del credito d'imposta, non rileva la localizzazione della stabile organizzazione, poiché il suo reddito è comunque tassato in capo alla casa madre.
- Con l'introduzione dell'esenzione, la creazione delle stabili organizzazioni CFC poteva comportare un'elusione dell'art. 167 Tuir.

È stato quindi introdotto l'obbligo di richiesta dell'interpello per la disapplicazione della normativa CFC, al fine di consentire l'opzione per l'esenzione.

- La norma, di fatto, è però in contrasto con quanto previsto dal nuovo D. Lgs. 147/2015 e obbligherà moltissimi contribuenti a ricorrere all'interpello al fine di disapplicare la norma.

NOVITÀ
NORMATIVE• **Esimenti**

- Per rientrare nel sistema dell'esenzione, le stabili organizzazioni devono rientrare in una delle esimenti previste per la CFC anche nel caso di CFC White list (art. 167, 8-bis Tuir).
- In assenza di esimenti, i redditi conseguiti dalle branch saranno considerati redditi da partecipazioni CFC.

Vista la nuova formulazione della norma, si può ipotizzare che non sia applicabile nemmeno il sistema ordinario del credito d'imposta, ma si debba applicare la tassazione separata, con un'evidente penalizzazione di tali soggetti.

• **Interpello**

- Sarà poi necessario l'interpello, che in regime CFC è diventato facoltativo: in ambito branch exemption, il rinvio parziale alla norma (art. 167 Tuir) può portare alla conclusione che lo stesso sia obbligatorio.

• **Passaggio di regime**

- In caso di passaggio dal regime ordinario a quello dell'esenzione non si realizzano né plusvalenze né minusvalenze.

FUNCTIONALLY
SEPARATE
ENTITY APPROACH• **Principio
della
separazione**Art. 152,
c. 1 Tuir

- Il principio della separazione tra impresa e la sua stabile organizzazione fa sì che i due soggetti siano considerati come **contribuenti autonomi** cui imputare ciascuno il proprio reddito, anche con una corretta imputazione costi-ricavi.
- Alla stabile organizzazione devono attribuirsi gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'**impresa distinta e separata** svolgente attività identiche o analoghe in **condizioni identiche** o analoghe e **in piena indipendenza** dall'impresa a cui la stabile organizzazione appartiene.
- Il reddito della stabile organizzazione è determinato in base **agli utili e alle perdite ad essa riferibili**, secondo le disposizioni previste per le società soggette a Ires (Sezione I, Capo II, Titolo II Tuir), sulla base di un **apposito rendiconto economico e patrimoniale**, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche.

La stabile organizzazione ha la dignità propria di un ente commerciale e, come tale, è obbligata a redigere apposito conto economico e stato patrimoniale.

• **Linee guida
OCSE
come fonti
del diritto
interno**Art. 152,
c. 2 Tuir

- La stabile organizzazione si considera entità separata e indipendente, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o simili, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati.
- Il fondo di dotazione alla stessa riferibile è determinato in piena conformità ai criteri definiti in sede OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati.
- Per l'individuazione del metodo di calcolo del fondo di dotazione sono previsti **provvedimenti** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, **da emanarsi entro 90 giorni dal 7.10.2015**.

RATIO ESTERO

Il servizio per la consulenza e
lo sviluppo nei mercati esteri

Spedizione via e-mail



Archivio storico on line degli arretrati



Link di approfondimento e arricchimento

- Il nuovo servizio per assistere il consulente d'impresa ai primi approcci con l'estero. Ideale anche per le aziende che scelgono di confrontarsi con il mercato globale.
- La circolare mensile propone un aggiornamento pratico sulle novità del panorama internazionale in ambito fiscale, giuridico, normativo e commerciale.
- Contiene schede di approfondimento e casi pratici in tema di fiscalità e commercio estero, pratiche e riassuntive "**schede paese**", giurisprudenza, import/export e processi di internazionalizzazione.

ACCORDI PREVENTIVI PER IMPRESE CON ATTIVITÀ INTERNAZIONALE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ACCESSO ALLA PROCEDURA
- FASI DELLA PROCEDURA

*D. Lgs. 14.09.2015, n. 147 - Artt. 110, c. 7, 162, 166 e 166-bis D.P.R. 22.12.1986, n. 917
Prov. Ag. Entrate 21.03.2016, n. 42295 - Art. 31-bis D.P.R. 29.09.1973, n. 600*

Con il D. Lgs. 14.09.2015, n. 147 il legislatore ha inteso rafforzare il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria nel processo di internazionalizzazione delle imprese, riducendo, da un lato, i vincoli alle operazioni transfrontaliere e, dall'altro, creando un quadro normativo stabile e trasparente per gli investitori. In particolare, l'art. 1 del decreto abroga l'art. 8 del D.L. n. 269/2003 che disciplinava il c.d. "ruling internazionale" e, contestualmente, inserisce nel D.P.R. n. 600/1973 l'art. 31-bis, rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

Gli ambiti di operatività degli accordi preventivi riguardano:

- .. la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del **valore normale dei prezzi di trasferimento** (art. 110, c. 7 Tuir);
- .. la preventiva definizione dei valori di uscita o di ingresso in caso di **trasferimento della residenza** all'estero o in Italia (artt. 166 e 166-bis Tuir);
- .. la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una **stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, alla luce dei criteri previsti dall'art. 162 Tuir e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- .. l'applicazione a casi concreti di norme, anche di origine convenzionale, concernenti:
 - l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione estera di un'impresa o ente residente o alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
 - l'erogazione o la percezione di **dividendi, interessi e royalties** e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento 21.03.2016, n. 42295, ha approvato le disposizioni attuative del nuovo interpello, relativamente al suo contenuto e alle modalità di presentazione.

SCHEMA DI SINTESI

REQUISITI SOGGETTIVI



- Per "impresa con attività internazionale" si intende l'impresa residente nel territorio dello Stato che, in alternativa o congiuntamente si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nell'art. 110, c. 7 del Tuir⁽¹⁾, e:
 - .. il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
 - .. abbia corrisposto a (o percepito da) soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;
 - .. eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato.
- Per impresa con attività internazionale deve, altresì, intendersi l'impresa non residente che esercita la propria attività in Italia attraverso una stabile organizzazione.

OGGETTO DELL'ACCORDO



- Le imprese con attività internazionale possono presentare istanza di interpello riguardante, in particolare:
 - .. la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del **valore normale dei prezzi di trasferimento**;
 - .. la preventiva definizione in contraddittorio dei valori di uscita o di ingresso, nell'ipotesi di **trasferimento della residenza all'estero** o in Italia;
 - .. l'applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti:
 - l'**attribuzione di utili** e perdite alla stabile organizzazione estera di un'impresa o ente residente o alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
 - l'erogazione o la percezione di **dividendi, interessi e royalties** e altri componenti reddituali a/da soggetti non residenti;
 - .. la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato.

EFFETTI



- La conclusione dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate:
 - .. **vincola le parti** per il periodo d'imposta nel corso del quale è stipulato e **per i 4 periodi d'imposta successivi** (salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi);
 - .. consente all'Amministrazione Finanziaria, per i periodi d'imposta di validità dell'accordo, l'esercizio dei poteri di accertamento (art. 32 e seguenti D.P.R. n. 600/1973) soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo stesso.

Nota⁽¹⁾

Si tratta di società **non residenti** nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, **controllano** l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

ACCESSO ALLA PROCEDURA

PRESENTAZIONE
DELL'ISTANZA

- Le imprese con attività internazionale presentano l'istanza all'**Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate**, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale (sezione di **Roma** oppure di **Milano**):

.. redatta in carta libera;

.. inoltrata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o tramite consegna diretta all'Ufficio, che ne rilascia ricevuta all'atto di presentazione.

Copia dell'istanza e della relativa documentazione possono essere prodotte anche in formato elettronico. Con un successivo provvedimento saranno disciplinate ulteriori modalità di presentazione per via telematica (ad esempio, mediante PEC).

Contenuto

- L'istanza, a pena di inammissibilità, deve riportare la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA e l'indicazione dell'eventuale domiciliatario nazionale presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura. Inoltre deve recare:
 - .. l'indirizzo della stabile organizzazione in Italia, qualora presentata da impresa non residente, e l'eventuale domiciliatario nazionale per la procedura;
 - .. una chiara indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo, e una sintetica descrizione degli elementi specifici richiesti per ciascuna tipologia di istanza;
 - .. in allegato, la documentazione atta a comprovare il possesso dei requisiti relativi all'impresa con attività internazionale;
 - .. la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.
- Devono, infine, inoltre essere indicati ulteriori elementi, diversi a seconda dell'oggetto della richiesta.

ISTANZA SUI PREZZI
DI TRASFERIMENTO

- L'istanza avente ad oggetto il valore normale delle operazioni di cui al c. 7 dell'art. 110 Tuir deve contenere una sintetica **descrizione delle operazioni infragruppo**, con indicazione dettagliata dei beni o servizi oggetto delle operazioni stesse.
- Deve, inoltre, indicare le **società non residenti** con le quali dette operazioni sono effettuate e le ragioni per le quali il rapporto intercorrente tra di esse e l'impresa residente configura una delle situazioni previste nel c. 7 dell'art. 110 del Tuir.
- Deve illustrare, altresì, i **criteri e i metodi** di determinazione del valore normale delle operazioni di cui al c. 7 dell'art. 110 Tuir e le ragioni per cui i predetti criteri e metodi sono ritenuti conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento.

ISTANZA
SULL'ATTRIBUZIONE
DI UTILI E PERDITE

- L'istanza avente ad oggetto l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente deve contenere una sintetica **descrizione delle operazioni** realizzate, con indicazione dettagliata del caso concreto in relazione al quale si è prodotta l'istanza di accesso alla procedura volta alla stipula dell'accordo preventivo.
- L'istanza, inoltre:
 - .. deve indicare gli **elementi identificativi** della stabile organizzazione in un altro Stato dell'impresa residente istante ovvero, in caso di presentazione dell'istanza da parte dell'impresa non residente, gli elementi della stabile organizzazione in Italia;
 - .. deve illustrare la soluzione che si intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene che essa sia conforme alle norme di legge.
- L'istanza può essere corredata dalla relativa documentazione economica, patrimoniale e finanziaria.

ISTANZA PER L'EROGAZIONE
DI DIVIDENDI, INTERESSI
E ROYALTIES

- L'istanza contenente l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a/da soggetti non residenti deve contenere:
 - .. il **caso concreto** in relazione al quale si è prodotta istanza di accesso alla procedura volta alla stipula dell'accordo preventivo;
 - .. deve indicare i **soggetti non residenti**, destinati a percepire o erogare i componenti reddituali;
 - .. deve illustrare la **soluzione che si intende adottare** sul piano applicativo della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene che essa sia conforme alle norme di legge.

IMPOSTE DIRETTE

imposte e tasse

**ISTANZA PER LA DEFINIZIONE
DEI VALORI DI ENTRATA
E DI USCITA IN CASO
DI TRASFERIMENTO
DELLA RESIDENZA**

- L'istanza avente ad oggetto i valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente ai sensi degli artt. 166 e 166-bis Tuir, deve indicare:
 - .. lo Stato di trasferimento o di provenienza;
 - .. dettagliatamente i **componenti dell'azienda** o del complesso aziendale in uscita e le attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, rispettivamente nelle ipotesi di cui agli artt. 166 e 166-bis Tuir;
 - .. i **criteri e i metodi di valorizzazione** dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale in uscita e/o delle attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, e le ragioni per cui si ritiene che essi siano conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento.

**ISTANZA PER
LA VALUTAZIONE
SUSSISTENZA DEI REQUISITI
CHE CONFIGURANO UNA
STABILE ORGANIZZAZIONE**

- L'istanza avente ad oggetto la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato deve:
 - .. descrivere dettagliatamente il **caso concreto** in relazione al quale si è prodotta istanza di accesso alla procedura volta alla stipula dell'accordo preventivo;
 - .. essere corredata dalla documentazione atta a illustrare in maniera circostanziata le **iniziative poste in essere** e le nuove attività che si intendono intraprendere;
 - .. indicare le ragioni di fatto e di diritto per le quali l'impresa istante ritiene che, nel caso di specie, sia possibile **configurare o escludere l'esistenza** di una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato alla luce dei criteri previsti dall'art. 162 Tuir nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, rilevanti nella fattispecie.

FASI DELLA PROCEDURA
CHIARIMENTI

- Prima della presentazione dell'istanza è data facoltà alle imprese con attività internazionale di richiedere un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite di propri procuratori ed in forma anonima, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura.

FASE ISTRUTTORIA
Possibile esito dell'istanza

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Ammissibile | <ul style="list-style-type: none"> • Entro 30 giorni dal suo ricevimento, in presenza degli elementi previsti, con comunicazione inviata dall'Ufficio al soggetto istante. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Improcedibile | <ul style="list-style-type: none"> • Entro lo stesso termine, qualora l'Ufficio non sia posto in condizione di verificare la sussistenza degli elementi prescritti. In tal caso, l'Ufficio comunica al soggetto istante l'improcedibilità e concede un termine non inferiore a 30 giorni per integrare l'istanza; |
| <ul style="list-style-type: none"> • Inammissibile | <ul style="list-style-type: none"> • Quando manchino gli elementi richiesti e il soggetto istante non provveda entro il suddetto termine a integrare l'istanza, ovvero quando la documentazione integrativa prodotta entro il medesimo termine sia ritenuta non idonea. |

**SVOLGIMENTO
DEL PROCEDIMENTO**

- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Invito a comparire | <ul style="list-style-type: none"> • Conclusa la fase istruttoria, l'Ufficio, al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite, invita l'impresa a comparire, al fine di formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione e di definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Procedimento | <ul style="list-style-type: none"> • Il procedimento, pur potendosi articolare in più incontri, deve concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle Entrate. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Accessi | <ul style="list-style-type: none"> • Nel corso del procedimento l'Ufficio potrà: <ul style="list-style-type: none"> .. accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori; .. attivare strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Accordo | <ul style="list-style-type: none"> • Al termine dell'istruttoria, la procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante (o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa) di un accordo nel quale sono individuati e definiti gli elementi oggetto dell'istanza. |

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i 4 periodi di imposta successivi.

- L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è fatto constare mediante processo verbale.

EFFICACIA RETROATTIVA DELL'ACCORDO

Art. 31-ter D.P.R. n. 600/1973

CAUSE DI ESTINZIONE DEL PROCEDIMENTO

VERIFICA DEGLI ACCORDI

VIOLAZIONE DELL'ACCORDO

MODIFICHE O MANCANZA DI ACCORDO

RINNOVO DELL'ACCORDO

• È prevista anche la possibilità per il contribuente di far valere retroattivamente l'accordo per uno o più periodi d'imposta precedenti alla stipula, ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza:

.. qualora le circostanze di fatto o di diritto poste a base dell'accordo stesso siano rimaste immutate;

.. qualora l'accordo con il Fisco italiano consegua a un precedente accordo sottoscritto con le autorità competenti di Stati esteri, a seguito delle procedure amichevoli previste dai tratti internazionali contro le doppie imposizioni.

• In questo caso il contribuente può effettuare il ravvedimento operoso o presentare dichiarazione integrativa, **senza applicazione delle relative sanzioni.**

• Rappresenta causa di estinzione del procedimento volto alla stipula degli accordi la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria.

• La procedura può essere, altresì, estinta in caso di sopravvenuta conoscenza, da parte dell'Ufficio, di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze che fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione che è alla base dell'istituto disciplinato dal presente provvedimento.

• Al fine di verificare il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto e accertare di iniziativa il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo, l'accordo stesso prevede, a carico dell'impresa, l'onere di:

.. predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi;

.. consentire a funzionari dell'Agenzia delle Entrate di accedere, nei tempi concordati con l'impresa, presso la sede o i luoghi di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere diretta visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili ai fini della verifica.

• L'Ufficio può, comunque, durante il periodo di vigenza dell'accordo, invitare l'impresa per fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini della verifica dello stesso.

• Di ogni attività, svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

• Ipotesi

• Costituiscono ipotesi di violazione totale o parziale dell'accordo le seguenti circostanze, che emergono dall'esame della documentazione e degli elementi informativi visionati e/o appresi in forza delle attività di verifica o anche per altra via:

.. uno o più episodi di inosservanza dell'accordo in grado di produrre effetti sostanzialmente incompatibili con le finalità dell'accordo stesso;

.. uno o più episodi di mancata collaborazione o trasparenza, che apprezzati complessivamente, non consentano di poter efficacemente verificare il rispetto dell'accordo nei tempi e nei modi previsti.

• Procedura

• In caso di violazione, totale o parziale, dell'accordo l'Ufficio, con atto motivato da inoltrare con lettera raccomandata, ovvero telematicamente, attraverso posta elettronica certificata, dà comunicazione all'impresa delle ipotesi di violazione, invitandola a far pervenire, **entro 30 giorni** dalla data della comunicazione, eventuali memorie a difesa del proprio operato.

• Qualora le stesse siano considerate non idonee, ovvero quando sia inutilmente decorso il termine di 30 giorni, l'accordo si considera **risolto**, eventualmente in maniera parziale, a decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante la violazione dell'accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo (risoluzione ex tunc).

• Qualora sia riscontrato un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa, l'Ufficio invita l'impresa al contraddittorio.

• In caso di mancato accordo tra il contribuente e l'Agenzia lo stesso **perde efficacia**, a partire dalla data di mutamento delle condizioni.

• Anche il contribuente può attivarsi direttamente per richiedere un mutamento dell'accordo.

• In tal caso il procedimento deve concludersi **entro 180 giorni** dal ricevimento dell'istanza.

• L'impresa che intende rinnovare i termini dell'accordo ha l'onere, a pena di decadenza, di inoltrare all'Ufficio l'istanza di rinnovo **almeno 90 giorni prima della scadenza**, secondo le modalità previste per la stipula originale.

• **Almeno 15 giorni prima della scadenza dell'accordo**, l'Ufficio comunica l'avvio dell'istruttoria volta al rinnovo dell'accordo ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato.

Il procedimento di rinnovo si conclude con la firma di un accordo, il cui contenuto recepisce gli esiti dell'istruttoria svolta.

INTERPELLO SPECIALE PER NUOVI INVESTIMENTI IN ITALIA

D. Lgs. 14.09.2015, n. 147 - D.M. 29.04.2016 - Circ. Ag. Entrate 1.06.2016, n. 25/E - Provv. Ag. Entrate 20.05.2016

Con il D. Lgs. 14.09.2015, n. 147 il legislatore ha inteso rafforzare il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria nel processo di internazionalizzazione delle imprese, riducendo, da un lato, i vincoli alle operazioni transfrontaliere e, dall'altro, creando un quadro normativo stabile e trasparente per gli investitori. In particolare, l'art. 2 riguarda l'interpello per nuovi investimenti rivolto alle imprese, sia italiane sia estere, che intendano effettuare in Italia **investimenti di ammontare non inferiore a € 30 milioni**, da realizzarsi anche in più esercizi, in grado di avere significative ricadute occupazionali in relazione all'attività in cui avviene l'investimento. Al riguardo, le imprese devono presentare un dettagliato business plan e ogni altro elemento informativo utile. A tali imprese è data possibilità di presentare un interpello, all'Agenzia delle Entrate, sul trattamento fiscale del piano di investimento e la valutazione preventiva dell'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione.

Con D.M. 29.04.2016 sono state fissate le regole operative sull'interpello.

La circolare 1.06.2016, n. 25/E riassume e illustra nel dettaglio i contenuti del D.M. 29.04.2016, nonché del provvedimento 20.05.2016, che ha individuato gli uffici competenti alla trattazione delle istanze e alla verifica della corretta applicazione delle risposte.

SOMMARIO

- INTERPELLO SPECIALE
- DOMANDA
- ASPETTI PROCEDURALI

INTERPELLO SPECIALE

OGGETTO	<ul style="list-style-type: none"> • Realizzazione di nuove attività economiche. • Diversificazione della produzione. • Ristrutturazioni per superare o prevenire situazioni di crisi. • Operazioni aventi a oggetto le partecipazioni in un'impresa. 								
SOGGETTI	<p>Imprese, italiane e estere, che intendano effettuare in Italia investimenti di ammontare non inferiore a €30 milioni, da realizzarsi anche in più esercizi, in grado di avere significative ricadute occupazionali in relazione all'attività in cui avviene l'investimento.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Imprenditori individuali. • Società di capitali, enti residenti e trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. • Enti residenti e trust, non commerciali, relativamente all'eventuale attività commerciale svolta. • Società di persone (escluse le società semplici) e soggetti a esse equiparati (art. 5, c. 1 Tuir). • Società ed enti di ogni tipo non residenti, e trust, con o senza stabile organizzazione in Italia. • Soggetti non esercenti attività commerciali, qualora effettuino un investimento che crea una nuova attività imprenditoriale o determina la partecipazione al patrimonio di un'impresa. • Gruppi di società e raggruppamenti d'impresa (reti di imprese, consorzi fra imprese, distretti produttivi, joint ventures, associazioni temporanee di impresa, G.E.I.E). 								
INVESTIMENTO	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="359 1288 526 1736"> <p>Valore</p> <p>Circ. Ag. Entrate 25/E/2016</p> </td> <td data-bbox="526 1288 1482 1736"> <ul style="list-style-type: none"> • Per determinare il valore dell'investimento sono considerate tutte le risorse finanziarie necessarie alla realizzazione del progetto, anche se provengono da terze persone o da gruppi di imprese. • Per la quantificazione monetaria dell'investimento rilevano i seguenti elementi: <ul style="list-style-type: none"> .. costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali (suolo e infrastrutture aziendali, macchinari, impianti, attrezzature, arredi per ufficio, automezzi, computer), compresi i necessari oneri per il loro funzionamento (installazione, montaggio, trasporto, collaudo); .. costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali (software, brevetti, licenze, marchi e simili, spese di costituzione); .. costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni in imprese, depositi cauzionali per la locazione di immobili e l'allacciamento delle utenze); .. fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo. • Nel caso di investimenti realizzati da gruppi di società o raggruppamenti di imprese occorre tenere in considerazione il valore complessivo dell'investimento unitario, dato dalla somma del valore dei singoli investimenti di tutti i soggetti partecipanti all'iniziativa. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="359 1736 526 2054"> <p>Progetto</p> </td> <td data-bbox="526 1736 1482 2054"> <p>Deve realizzarsi nel territorio dello Stato.</p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="526 1736 718 1937"> <p>Deve avere ricadute occupazionali significative e durature.</p> </td> <td data-bbox="718 1736 1482 1937"> <p>L'ufficio competente dovrà valutare caso per caso, prendendo in considerazione non solo l'incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche il mantenimento degli stessi, evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con effetti negativi sull'occupazione (mobilità, cassa integrazione, ecc.).</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="526 1937 718 2054"> <p>Deve essere di ammontare non inferiore a €30 milioni.</p> </td> <td data-bbox="718 1937 1482 2054"> <p>L'ammontare dell'investimento non deve necessariamente realizzarsi in un solo periodo d'imposta: il business plan può prevedere un'esecuzione articolata in più anni.</p> </td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	<p>Valore</p> <p>Circ. Ag. Entrate 25/E/2016</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Per determinare il valore dell'investimento sono considerate tutte le risorse finanziarie necessarie alla realizzazione del progetto, anche se provengono da terze persone o da gruppi di imprese. • Per la quantificazione monetaria dell'investimento rilevano i seguenti elementi: <ul style="list-style-type: none"> .. costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali (suolo e infrastrutture aziendali, macchinari, impianti, attrezzature, arredi per ufficio, automezzi, computer), compresi i necessari oneri per il loro funzionamento (installazione, montaggio, trasporto, collaudo); .. costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali (software, brevetti, licenze, marchi e simili, spese di costituzione); .. costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni in imprese, depositi cauzionali per la locazione di immobili e l'allacciamento delle utenze); .. fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo. • Nel caso di investimenti realizzati da gruppi di società o raggruppamenti di imprese occorre tenere in considerazione il valore complessivo dell'investimento unitario, dato dalla somma del valore dei singoli investimenti di tutti i soggetti partecipanti all'iniziativa. 	<p>Progetto</p>	<p>Deve realizzarsi nel territorio dello Stato.</p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="526 1736 718 1937"> <p>Deve avere ricadute occupazionali significative e durature.</p> </td> <td data-bbox="718 1736 1482 1937"> <p>L'ufficio competente dovrà valutare caso per caso, prendendo in considerazione non solo l'incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche il mantenimento degli stessi, evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con effetti negativi sull'occupazione (mobilità, cassa integrazione, ecc.).</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="526 1937 718 2054"> <p>Deve essere di ammontare non inferiore a €30 milioni.</p> </td> <td data-bbox="718 1937 1482 2054"> <p>L'ammontare dell'investimento non deve necessariamente realizzarsi in un solo periodo d'imposta: il business plan può prevedere un'esecuzione articolata in più anni.</p> </td> </tr> </table>	<p>Deve avere ricadute occupazionali significative e durature.</p>	<p>L'ufficio competente dovrà valutare caso per caso, prendendo in considerazione non solo l'incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche il mantenimento degli stessi, evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con effetti negativi sull'occupazione (mobilità, cassa integrazione, ecc.).</p>	<p>Deve essere di ammontare non inferiore a €30 milioni.</p>	<p>L'ammontare dell'investimento non deve necessariamente realizzarsi in un solo periodo d'imposta: il business plan può prevedere un'esecuzione articolata in più anni.</p>
<p>Valore</p> <p>Circ. Ag. Entrate 25/E/2016</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Per determinare il valore dell'investimento sono considerate tutte le risorse finanziarie necessarie alla realizzazione del progetto, anche se provengono da terze persone o da gruppi di imprese. • Per la quantificazione monetaria dell'investimento rilevano i seguenti elementi: <ul style="list-style-type: none"> .. costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali (suolo e infrastrutture aziendali, macchinari, impianti, attrezzature, arredi per ufficio, automezzi, computer), compresi i necessari oneri per il loro funzionamento (installazione, montaggio, trasporto, collaudo); .. costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali (software, brevetti, licenze, marchi e simili, spese di costituzione); .. costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni in imprese, depositi cauzionali per la locazione di immobili e l'allacciamento delle utenze); .. fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo. • Nel caso di investimenti realizzati da gruppi di società o raggruppamenti di imprese occorre tenere in considerazione il valore complessivo dell'investimento unitario, dato dalla somma del valore dei singoli investimenti di tutti i soggetti partecipanti all'iniziativa. 								
<p>Progetto</p>	<p>Deve realizzarsi nel territorio dello Stato.</p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="526 1736 718 1937"> <p>Deve avere ricadute occupazionali significative e durature.</p> </td> <td data-bbox="718 1736 1482 1937"> <p>L'ufficio competente dovrà valutare caso per caso, prendendo in considerazione non solo l'incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche il mantenimento degli stessi, evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con effetti negativi sull'occupazione (mobilità, cassa integrazione, ecc.).</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="526 1937 718 2054"> <p>Deve essere di ammontare non inferiore a €30 milioni.</p> </td> <td data-bbox="718 1937 1482 2054"> <p>L'ammontare dell'investimento non deve necessariamente realizzarsi in un solo periodo d'imposta: il business plan può prevedere un'esecuzione articolata in più anni.</p> </td> </tr> </table>	<p>Deve avere ricadute occupazionali significative e durature.</p>	<p>L'ufficio competente dovrà valutare caso per caso, prendendo in considerazione non solo l'incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche il mantenimento degli stessi, evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con effetti negativi sull'occupazione (mobilità, cassa integrazione, ecc.).</p>	<p>Deve essere di ammontare non inferiore a €30 milioni.</p>	<p>L'ammontare dell'investimento non deve necessariamente realizzarsi in un solo periodo d'imposta: il business plan può prevedere un'esecuzione articolata in più anni.</p>				
<p>Deve avere ricadute occupazionali significative e durature.</p>	<p>L'ufficio competente dovrà valutare caso per caso, prendendo in considerazione non solo l'incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche il mantenimento degli stessi, evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con effetti negativi sull'occupazione (mobilità, cassa integrazione, ecc.).</p>								
<p>Deve essere di ammontare non inferiore a €30 milioni.</p>	<p>L'ammontare dell'investimento non deve necessariamente realizzarsi in un solo periodo d'imposta: il business plan può prevedere un'esecuzione articolata in più anni.</p>								

DOMANDA

CONTENUTO

- **Elementi**
 - Denominazione ed elementi identificativi dell'impresa (i soggetti non residenti non provvisti di codice fiscale o partita IVA possono indicare il codice identificativo attribuito dallo Stato estero di residenza).
 - Descrizione dettagliata del piano di investimento (ammontare, che non può essere inferiore a 30 milioni di euro, tempi e modalità di realizzazione dello stesso, ricadute occupazionali significative, riflessi diretti sul sistema fiscale italiano).
 - Disposizioni tributarie di cui si chiede l'interpretazione.
 - Trattamento fiscale che l'impresa ritiene corretto in relazione all'investimento da effettuare e le soluzioni per l'attuazione del progetto.
 - Firma dell'istante o del suo rappresentante legale.
- **Soglia minima**
 - Ai fini della verifica della soglia minima dell'investimento, l'istante deve illustrare il metodo prescelto per la relativa quantificazione monetaria.
- **Elementi aggiuntivi**
 - Se l'istanza ha a oggetto l'abusività di una determinata operazione o fattispecie, l'interpellante dovrà:
 - .. esplicitare nel dettaglio l'operazione;
 - .. individuare il settore impositivo in relazione al quale ravvisa il dubbio;
 - .. indicare le valide ragioni extrafiscali che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

PRESENTAZIONE

- **Ufficio competente**
 - L'istanza d'interpello, redatta in carta libera, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate - Direzione centrale Normativa, Ufficio Interpelli nuovi investimenti.

I contribuenti in cooperative compliance - ma non quando si tratta gruppi di società o raggruppamenti di imprese - possono rivolgersi direttamente all'ufficio della Direzione Centrale Accertamento che gestisce le attività relative al regime di adempimento collaborativo.
- **Modalità di invio**
 - Consegna a mano.
 - Plico raccomandato con avviso di ricevimento.
 - Posta elettronica certificata.
 - Servizio telematico dell'Agenzia delle Entrate.
- **Lingua**
 - L'istanza deve essere trasmessa in lingua italiana, mentre la documentazione a corredo può essere in inglese, francese, spagnolo e tedesco.
 - I soggetti non residenti possono presentare l'istanza attraverso l'eventuale stabile organizzazione in Italia oppure designando un domiciliatario per la procedura o, ancora, mediante posta elettronica (dc.norm.interpello@agenziaentrate.it).
- **Gruppi**
 - Se l'investimento è realizzato da gruppi di società o raggruppamenti d'impresе, i partecipanti devono conferire mandato speciale per la presentazione dell'istanza a una delle imprese del gruppo o raggruppamento.
 - Se nel gruppo è possibile individuare un autonomo soggetto d'imposta (come nelle ipotesi di rete-soggetto e dei consorzi con attività esterna), il mandato non è necessario, in quanto si intende che questo autonomo soggetto agisce, in ogni caso, nell'interesse e in nome delle altre imprese in virtù di un più ampio potere di rappresentanza.

ALLEGATI

- All'istanza di interpello è allegata copia della documentazione non in possesso dell'amministrazione procedente o di altre pubbliche amministrazioni indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta.

IMPOSTE DIRETTE

imposte e tasse

ASPETTI PROCEDURALI

PROCEDURA

- **Regolarizzazione**
 - Nel caso in cui gli elementi identificativi dell'impresa o del piano di investimento indicati nell'istanza siano incompleti, l'Agenzia invita l'impresa a inviare la documentazione mancante.
 - L'integrazione dovrà avvenire **entro 30 giorni** e con le stesse modalità di presentazione dell'istanza di interpello.

Quando la documentazione richiesta non è trasmessa entro un anno dalla data della relativa richiesta, l'Agenzia delle Entrate prende atto della rinuncia all'interpello.
- **Richiesta di comparizione**
 - L'Agenzia delle Entrate può effettuare interlocuzioni con l'istante, anche invitandolo a comparire per mezzo del suo legale rappresentante ovvero di un suo procuratore, al fine di verificare la **regolarità dell'istanza e la completezza delle informazioni fornite** e di acquisire ulteriori elementi informativi.
- **Accessi**
 - Funzionari dell'Agenzia delle Entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, previa intesa con l'istante e nei tempi con questo concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori.

RISPOSTA

- **Termini**
 - L'Agenzia delle Entrate ha **120 giorni di tempo per notificare al contribuente l'eventuale risposta scritta** e motivata, che è notificata o comunicata con le medesime modalità consentite per la presentazione dell'interpello.
 - Tale termine **può essere prorogato di altri 90 giorni** nel caso in cui fosse necessario acquisire nuova documentazione. L'impresa che non presenta l'ulteriore materiale richiesto è tenuta a rendere noti i motivi del mancato adempimento.
 - Qualora nell'istanza siano sollevati profili relativi a tributi non di competenza dell'Agenzia, questa inoltra, entro 30 giorni, la richiesta ai competenti enti impositori, che provvederanno a fornire la risposta direttamente, senza l'intermediazione dell'Agenzia.

Il termine per la risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria decorre dal momento in cui la domanda è completa.
- **Silenzio assenso**
 - Qualora la risposta dell'Agenzia delle Entrate su istanze ammissibili non pervenga all'impresa istante entro il termine previsto, **si intende che l'Amministrazione Finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.**

CAUSE DI INAMMISSIBILITÀ DELL'ISTANZA

- L'istanza è totalmente priva degli elementi identificativi dell'impresa o del piano di investimento [requisiti di cui alle lett. a) e b)], se non regolarizzati entro 30 giorni dalla sua presentazione.
- Se non è inoltrata **preventivamente alla scadenza dei termini** previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione nella quale devono trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto dell'istanza di interpello o per l'assolvimento di altri obblighi tributari, correlati alle suddette disposizioni, aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.
- Nella parte in cui ha ad oggetto la medesima questione sulla quale l'istante ha già ottenuto un parere, salvo che siano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente.
- Nella parte in cui verte su questioni oggetto delle procedure di cui all'art. 31-ter D.P.R. n. 600/1973, fatta eccezione per i quesiti che richiedono la preventiva valutazione in ordine all'esistenza o meno di un'azienda che configuri stabile organizzazione.
- Se verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

EFFETTI

- La risposta vincola l'Agenzia delle Entrate in relazione al piano di investimento descritto nell'istanza ed è efficace fino a che non variano le circostanze di fatto e di diritto sulle quali è stato espresso il parere.
- Tali effetti non sono più validi se gli organi verificatori dell'Amministrazione Finanziaria, nell'ambito dei poteri istruttori riconosciuti, rilevino un **mutamento degli elementi inizialmente prospettati dall'impresa.**
- Le risposte rese alle istanze di interpello, avendo natura di pareri, non sono impugnabili, in quanto non sono lesive di posizioni direttamente e immediatamente tutelabili in giudizio. Circolare n. 25/E/2016
- La presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- REQUISITI
- ASPETTI CIVILISTICI
- ASPETTI FISCALI

Art. 1, c. da 115 a 120, della Legge di Stabilità 2016 - Artt. 9, 43, 52, 67, 90 D.P.R. 22.12.1986, n. 917
Circ. Ag. Entrate 1.06.2016, n. 26/E - Art. 2249 C.C. - Studio Notariato 20-2016/T

La Legge di Stabilità 2016 ha proposto il regime fiscale agevolato per la trasformazione in società semplice di società commerciali aventi oggetto esclusivo o prevalente la gestione di beni immobili e mobili iscritti nei pubblici registri non strumentali all'attività.

SCHEMA DI SINTESI

SOGGETTI INTERESSATI	⇒ Società commerciali • S.n.c. • S.p.A. • S.a.s. • S.a.p.a • S.r.l.	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • Le società devono avere oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni. • Non devono essere ricomprese nella disciplina delle società di comodo. • L'atto di trasformazione deve essere posto in essere al 30.09.2016 e iscritto nel registro delle imprese entro la medesima data. • I soci devono essere iscritti nel libro soci o facenti parte della compagine sociale al 30.09.2015.
BENI INTERESSATI	⇒ Beni immobili ⇒ Beni mobili iscritti nei pubblici registri	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • Possono essere oggetto esclusivo o principale della gestione societaria gli immobili/ mobili iscritti nei pubblici registri: <ul style="list-style-type: none"> .. strumentali per natura (anche concessi in locazione o comodato); .. locati dalle società di gestione immobiliare; .. merce; .. patrimonio. • Non possono essere oggetto della gestione societaria esclusiva o principale: <ul style="list-style-type: none"> .. beni strumentali per destinazione .. beni utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività
AGEVOLAZIONI FISCALI	⇒ Società ⇒ Soci Circ. 27/E/2007	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • Tassazione della plusvalenza con imposta sostitutiva IRES/IRAP con aliquota 8%. • Per le società di "comodo" aliquota pari al 10,5%. • Se non si genera plusvalenza non è dovuta alcuna imposta. • Assoggettamento ad imposta sostitutiva pari al 13% delle riserve in sospensione d'imposta. • Se la società possiede anche dei beni non agevolabili, le relative plusvalenze andranno assoggettate a tassazione ordinaria.
CALCOLO DELLA PLUSVALENZA	⇒ Base imponibile ⇒ Valore catastale	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • Differenza tra il valore normale del bene e il costo fiscalmente riconosciuto. • Per i beni immobili il valore normale può essere sostituito con il valore catastale su opzione specifica da esercitare nell'atto.
ASPETTI IVA	⇒ • Nessuna norma specifica. • Si rimanda alla regola ordinaria della sfera d'impresa.	⇒ La trasformazione in società semplice attua una destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa e, pertanto, può comportare l'assolvimento dell'imposta.

REQUISITI

ASPETTI
SOGGETTIVI

- **Soggetti ricompresi nella disciplina della trasformazione agevolata in società semplice e soggetti esclusi**

Art. 1, c. 115 Legge di Stabilità 2016

Art. 2249, c. 1 C.C.

Società

- **Compagine sociale**

Art. 1, c. 115 Legge di Stabilità 2016

Socio

- **Eredi**

- **Soggetti previsti:**

- .. società in nome collettivo;
- .. società in accomandita semplice;
- .. società a responsabilità limitata (per cui rientrano di diritto anche le Srl semplificate e le Srl unipersonali);
- .. società per azioni;
- .. società in accomandita per azioni;
- .. società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni rientranti nella disposizione a condizione che si trasformino in società semplici entro il 30.09.2016.

- **Soggetti esclusi:**

- .. società cooperative; .. consorzi;
- .. società consortili; .. gli enti non commerciali.
- .. associazioni professionali;

- La trasformazione può avvenire a condizione che tutti i soci presenti al momento della delibera, risultino iscritti nel libro soci o nel registro imprese, alla data del 30.09.2015.

- L'iscrizione nel libro soci darà altresì diritto al beneficio, se avvenuta entro il 31.01.2016, qualora risulti un atto di trasferimento con data certa anteriore al 1.10.2015.

- Per le società che non hanno l'obbligo di istituire un libro soci, come ad esempio le S.r.l., farà fede la data di iscrizione nel registro imprese.

- Non è vincolante una diversa distribuzione delle quote avvenuta successivamente al 30.09.2015.

- Non è vincolante una eventuale fuoriuscita di un socio con cessione delle quote a favore di altri soci presenti al 30.09.2015.

- Restano fuori dall'agevolazione le società in cui siano intervenuti nella compagine sociale nuovi soci successivamente alla data del 30.09.2015 anche se anteriormente alla delibera di trasformazione.

- Tra i beneficiari rientrano anche gli eredi dei soci, a patto che il "de cuius" avesse, al momento del decesso, i requisiti per godere dell'agevolazione. In tal senso si è espresso il Notariato con lo studio 20-2016/T.

ASPETTI
OGGETTIVI

- **Beni alla cui gestione deve essere rivolta l'attività d'impresa**

Art. 1, c. 115 Legge di Stabilità 2016

Art. 43, c. 2 Tuir
Art. 90 Tuir

Studio Notariato
20-2016/T

- Possono essere oggetto dell'attività d'impresa la gestione esclusiva o principale:

- .. i terreni agricoli (purchè a seguito della trasformazione la s.s. gestisca il fondo nell'ambito della mera attività agricola);

- .. i fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B,C,D,E e A10) purchè locati o concessi in comodato a terzi, oppure non utilizzati direttamente;

- .. i beni merce (sia abitativi che strumentali);

- .. i beni patrimonio ex art. 90 tuir (abitazioni/terreni sia agricoli che edificabili locati a terzi ovvero non utilizzati per l'attività);

- .. immobili dati in locazione da società di gestione immobiliare (Circ. AE 112/1999, R.M. 9.04.2004, n. 56/E);

- .. beni mobili, che abbiano contemporaneamente i seguenti requisiti:

- iscrizione in pubblici registri (come ad esempio gli autoveicoli, automezzi e imbarcazioni);

- utilizzo come bene non strumentale.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

società di capitali

ASPETTI
OGGETTIVI
(segue)

- **Beni alla cui gestione deve essere rivolta l'attività d'impresa (segue)**

Art. 1, c. 115 Legge di Stabilità 2016

Art. 43, c. 2 Tuir
Art. 90 Tuir

Studio Notariato
20-2016/T

- Non può essere oggetto esclusivo o primario dell'attività dell'impresa la gestione di:
 - .. immobili strumentali per destinazione (art. 43, c. 2 Tuir);
 - .. immobili strumentali per natura che siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte dell'imprenditore o della società che ne sia proprietaria;
 - .. immobili patrimonio (art. 90 Tuir);
 - .. quote societarie per le quali restano applicabili le regole della participation exemption, se ne sussistono i requisiti.

Detti beni possono essere gestiti in via secondaria e ricompresi nelle ordinarie regole di tassazione.

ASPETTI CIVILISTICI

OGGETTO SOCIALE,
ATTI SOCIETARI
E PROFILI
DI RESPONSABILITÀ

- **Modifiche statutarie**

- La società che si andrà a trasformare **deve** avere come oggetto sociale la mera gestione dei beni individuati dalla norma, non potendosi configurare alcuna attività di tipo commerciale.
 - Quindi, occorre che gli statuti siano adeguati a tale presupposto al fine di poter applicare le agevolazioni previste per la trasformazione agevolata.
 - Il caso tipico è rappresentato da quelle società che esercitavano un'attività commerciale e che nel tempo abbiano smesso di svolgerle, dedicandosi alla mera gestione degli immobili senza adeguamento dello statuto sociale.
- Su tale argomento si è ancora in attesa di chiarimenti.

- **Atto di trasformazione**

- L'operazione di trasformazione dovrà essere posta in essere entro il 30.09.2016, intendendosi per tale la data d'iscrizione dell'atto nel registro delle imprese, in quanto, per le società di capitali, tale pubblicità conferisce efficacia alle modifiche statutarie a norma dell'art. 2436 C.C.

- **Profili di responsabilità e abuso del diritto**

- Dopo la trasformazione agevolata, l'amministrazione finanziaria potrebbe procedere ad un accertamento in base alla rinnovata disciplina di norma antilelusiva e abuso del diritto contenuta nell'art. 10 bis della L 212/2000.
- Traendo spunto dalla Risoluzione 84/E del novembre 2013, si verificherebbe una presunta inopponibilità fiscale dell'operazione posta in essere, che tuttavia non avrebbe riflessi dal punto di vista civilistico secondo i principi affermati già in precedenza dall'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973, vigente ai tempi dell'interpretazione.
- Si verificherebbe una separazione del comparto fiscale (soggetto IRES dal punto di vista dell'imposizione) da quello civilistico (risultato della trasformazione sarebbe un ente non soggetto alla disciplina delle società di capitali).

CHIARIMENTI
DELLA C.M. 1.06.2016,
N. 26/E

- La trasformazione è consentita anche per le società di capitali agricole divenendo delle società semplici che gestiscano il fondo nell'ambito della mera attività agricola.
- In materia di IVA, la trasformazione realizza il presupposto oggettivo dell'imposta sul valore aggiunto qualora sia stata effettuata all'atto dell'acquisto dei beni la detrazione dell'imposta.
- L'operazione è assoggettata a imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.
- Le riserve di utili presenti in società di capitali devono essere imputate ai soci con applicazione dell'art. 170, c. 3 e 4 del Tuir. Problema non riscontrabile nelle società di persone e in quelle di capitali che hanno adottato il regime di trasparenza fiscale.
- L'"opzione" per la trasformazione agevolata in società semplice è perfezionata con la compilazione del relativo quadro nel mod. UNICO, l'omesso / insufficiente / tardivo versamento di quest'ultima non inficia l'agevolazione.

ASPETTI FISCALI

BASE
IMPONIBILE

- **Determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione**

Art. 1, c. 116-118
Legge di Stabilità
2016

Art. 9 Tuir
Art. 52, c. 4 Tuir
Art. 67, c. 1 Tuir

- Differenza tra “valore normale”, determinato secondo le regole dettate dall’art. 9 del Tuir, e costo fiscalmente riconosciuto.
- In luogo del “valore normale” è possibile utilizzare come base imponibile il valore catastale, non solo per i beni di natura abitativa (e loro pertinenze) ma anche per tutti gli altri beni dotati di rendita catastale, secondo le modalità dell’art 52, c. 4, primo periodo del Tuir, non applicandosi la limitazione di cui al c. 5-bis dello stesso.
- Detta richiesta deve essere esplicitata nell’atto di trasformazione.
- La norma dispone che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.
- Ai fini dell’applicazione della disposizione di cui all’art. 67, c. 1, lett. b), Tuir, che prevede l’imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di 5 anni, l’operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio, per cui viene mantenuta “l’anzianità” di detenzione dei beni da parte della società oggetto di trasformazione.

AGEVOLAZIONI

- **Imposte dirette**

Art. 1, c. 116
Legge di Stabilità
2016

- Le imposte dirette (Ires/Irpef e Irap) sulla plusvalenza generata in sede di trasformazione sono assoggettate ad imposta sostitutiva.

Aliquote	8 % per le sole società operative	
	10,5% per società non operative, in almeno 2 dei 3 periodi d’imposta precedenti.	Non è necessario che i periodi di non operatività siano consecutivi nel triennio di osservazione.
	13% in caso di annullamento di riserve in sospensione d’imposta	

- **Imposta di registro**

- L’imposta di registro per la registrazione dell’atto si applica in misura fissa.

- **IVA**

- L’operazione di trasformazione realizza una destinazione di beni a finalità estranee all’esercizio d’impresa.
- Qualora il presupposto oggettivo dell’IVA sia integrato vi è assoggettamento dell’operazione all’imposta sul valore aggiunto in base alle regole ordinarie.

La legge di stabilità non prevede alcun regime speciale ai fini IVA per evitare censure in sede comunitaria. Pertanto l’imposta sul valore aggiunto è applicabile secondo le regole ordinarie.

VERSAMENTO
IMPOSTA
SOSTITUTIVA

Art. 1, c. 120
Legge di Stabilità 2016

- Previste 2 rate:
 - .. 1^a pari al 60% del totale entro il 30.11.2016;
 - .. 2^a pari al 40% residuo entro il 16.06.2017.

- Per la validità dell’agevolazione fa fede la compilazione del quadro del Modello Unico.
- Eventuali omessi o insufficienti versamenti non inficiano l’opzione, pur determinando l’iscrizione a ruolo delle imposte dovute con maggiorazione di interessi e sanzioni.

DEDUCIBILITÀ AUTOMATICA DELLE PERDITE SU CREDITI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- COMPETENZA

Artt. 101, 106 e 109 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 13 D. Lgs. 14.09.2015, n. 147

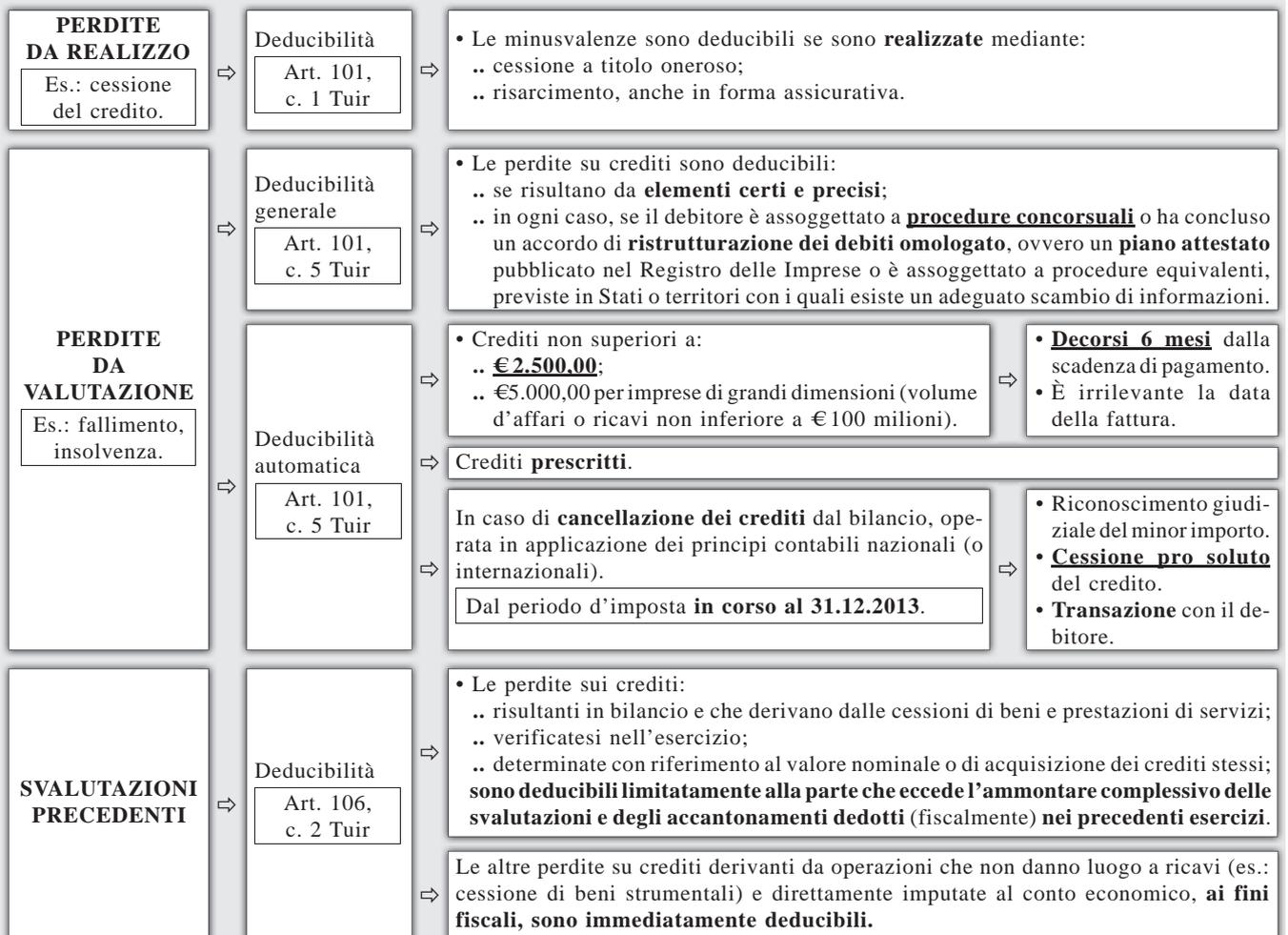
Art. 33 D.L. 22.06.2012, n. 83, conv. in L. 7.08.2012, n. 134

Art. 3, c. 103, lett. d) e cc. 107 e 108 L. 28.12.1995, n. 549 - Cass. Civ. 4.09.2002, n. 12831 D. Lgs. 18.11.2005, n. 247 - Prov. Ag. Entrate 20.12.2010 - Prov. Ag. Entrate 6.04.2010 Circ. Ag. Entrate 31.05.2005, n. 27/E - Circ. Ag. Entrate 13.03.2009, n. 8/E - Circ. Ag. Entrate 1.08.2013, n. 26/E Ris. Ag. Entrate 23.01.2009, n. 16/E - Circ. Assonime 23.12.2005, n. 69 - Cass. Civ. 3.08.2005, n. 16330 Cass. Civ. 27.06.2005, n. 13803 - Norma comportamento ADC n. 172/2008 - OIC 15

Le modifiche apportate alla disciplina delle perdite su crediti dall'art. 13 D. Lgs. 14/2015 (Decreto Internazionalizzazione) riguardano, principalmente, il criterio di imputazione temporale delle perdite, la cui deduzione può essere effettuata nel periodo compreso tra l'esercizio nel quale sono contabilizzate nel conto economico (anche se successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi) e quello in cui i relativi crediti devono essere cancellati dal bilancio, in applicazione dei principi contabili. Tale criterio è applicabile sia ai crediti di modesta entità sia a quelli vantati nei confronti dei debitori assoggettati alle procedure concorsuali e assimilate. Inoltre, è stata prevista la possibilità di considerare sussistenti in ogni caso gli elementi certi e precisi anche nei casi in cui il debitore sia assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle concorsuali e assimilate, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, ovvero sia stato concluso un piano di risanamento attestato.

Le disposizioni si applicano a decorre dal periodo di imposta in corso alla data del 7.10.2015. La norma contiene anche un criterio interpretativo dell'art. 101, c. 5 Tuir in relazione alla gestione dei crediti per masse e ai relativi problemi di imputazione contabile. In particolare, la mancata deduzione delle svalutazioni contabili dei crediti nell'esercizio in cui sussistevano i requisiti per la deduzione non costituisce violazione del principio di competenza fiscale.

SCHEMA DI SINTESI



**COORDINAMENTO TRA
PERDITE SU CREDITI
E FONDO SVALUTAZIONE
CREDITI**
COMPETENZA
**• Perdite
eccedenti
il fondo**

- Le perdite su crediti realizzate sono prioritariamente imputate all'intero ammontare delle svalutazioni operate.
- Le perdite sui crediti, determinate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi, sono deducibili limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.

**• Utilizzo
del fondo**

- Il fondo fiscale deve essere utilizzato, in via preliminare, al verificarsi di perdite su crediti che presentano i requisiti di deducibilità di cui all'art. 101, c. 5 Tuir.
- Queste, pertanto, riducono il reddito imponibile dell'esercizio in cui sono rilevate solo per la parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.

In altri termini, in un esercizio la perdita realizzata è prioritariamente imputata al fondo, in quanto capiente, e la determinazione della quota fiscalmente deducibile delle svalutazioni dell'esercizio, così come la valutazione dell'eventuale eccedenza imponibile rispetto alla soglia globale del 5%, deve essere calcolata **sull'ammontare dei crediti al netto della perdita.**

**• Valore fiscale
dei crediti**

- Le perdite su crediti devono essere determinate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.
- Il valore fiscalmente riconosciuto dei crediti è costituito dal **valore nominale o di acquisizione degli stessi**; pertanto, per effetto delle rettifiche per svalutazioni, il valore fiscale risulta disallineato rispetto a quello di bilancio.

DEDUCIBILITÀ

**• Costo imputato
come
“svalutazione
crediti” (B.10.d)**

Norma di interpretazione:
art. 13, c. 3
D. Lgs. 147/2015

- Le **svalutazioni contabili** dei crediti di **modesta entità** e di 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 o un piano attestato di risanamento (deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale ed eventualmente **non dedotte in tali periodi**) sono **deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili.**

Pertanto, la mancata deduzione, in tutto o in parte, delle svalutazioni contabili dei crediti nell'esercizio in cui già sussistevano i requisiti per la deduzione non costituisce violazione del principio di competenza fiscale, sempreché detta deduzione avvenga non oltre il periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla vera e propria cancellazione del credito dal bilancio.

In sostanza, in presenza degli elementi certi e precisi la deduzione spetta anche nel caso in cui al conto economico sia confluito il costo a titolo di svalutazione.

**• Costo imputato
come “perdita
su crediti” (B.14)**

Art. 101,
c. 5-bis Tuir

- La deduzione della **perdita su crediti** è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga 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.
- Per i crediti di modesta entità e per 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 o un piano attestato di risanamento.

In sostanza, è possibile rinviare la deduzione a un esercizio successivo a quello in cui sono soddisfatti i requisiti di certezza e precisione; il termine ultimo è il momento in cui il credito non deve più risultare in bilancio, considerata la sua inesigibilità.

INTERESSI PASSIVI DEDUCIBILI AI FINI IRES

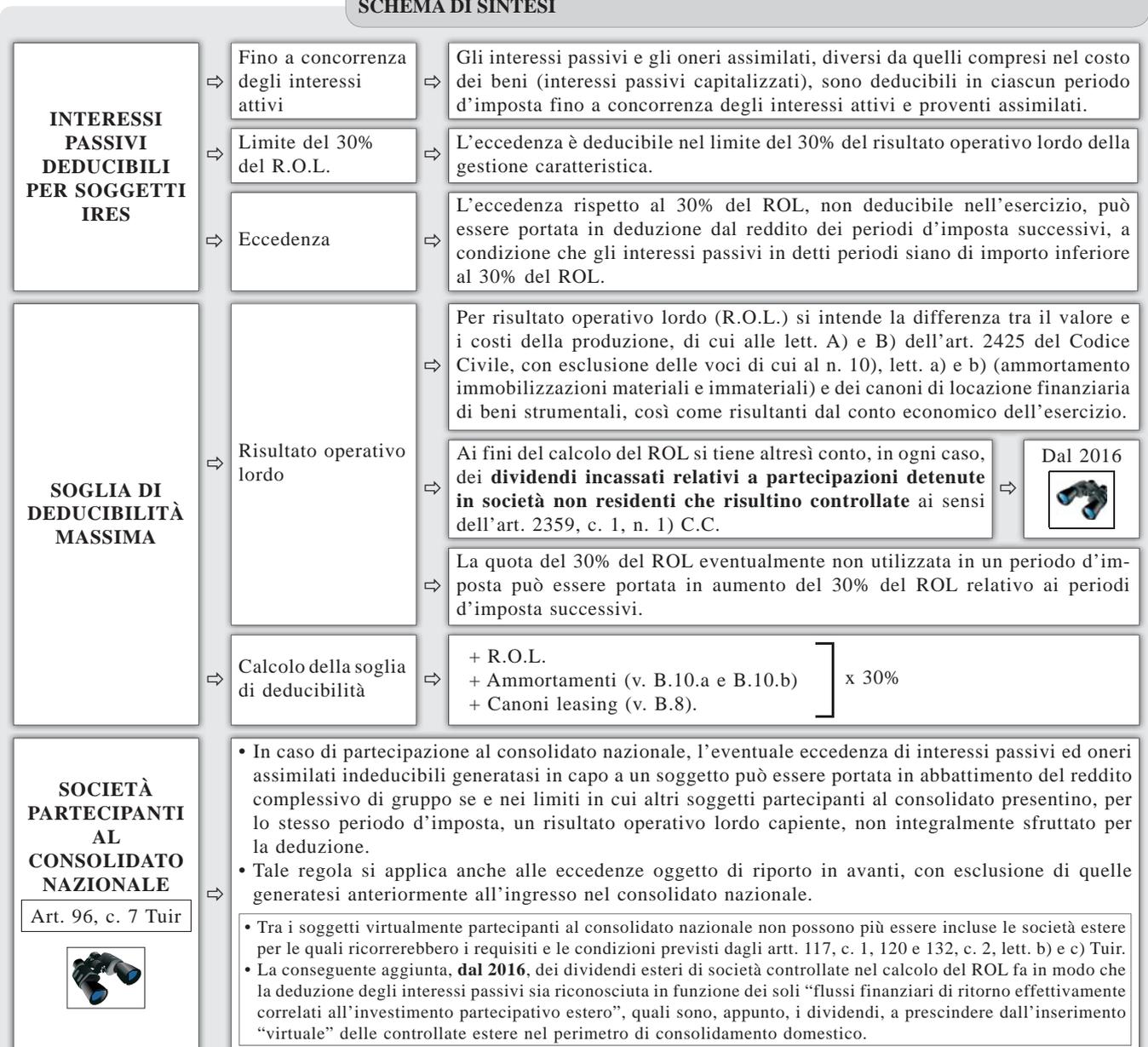
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- TRATTAMENTO DEGLI INTERESSI PASSIVI
- RIPORTO DELLE ECCEDENZE

Artt. 96 e 109, c. 5 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 1, cc. 33-34 L. 24.12.2007, n. 244 - Art. 4 D. Lgs. 14.09.2015, n. 147
Circ. Ag. Entrate 18.06.2008, n. 47/E - Circ. Ag. Entrate 13.03.2009, n. 8/E - Circ. Ag. Entrate 21.04.2009, n. 19/E
Circ. Ag. Entrate 22.07.2009, n. 37/E - Circ. Ag. Entrate 23.06.2010, n. 38/E - Ris. Ag. Entrate 14.02.2008, n. 3/DPF
Ris. Ag. Entrate 3.07.2008, n. 268/E - Circ. Assonime 18.11.2009, n. 46 - Circ. Assonime 5.08.2010, n. 27
Cass., sent. n. 2440/2010 - Provv. Ag. Entrate 31.01.2012

L'art. 4 D. Lgs. 147/2015 (Decreto Internazionalizzazione) ha apportato modifiche al regime di deducibilità degli interessi passivi applicabile alle società di capitali. In particolare, le novità riguardano l'abrogazione della disposizione che limita la deducibilità, in capo all'emittente, degli interessi passivi relativi ai titoli obbligazionari emessi, l'inclusione nel calcolo del Rol dei dividendi incassati da società estere controllate estere e **la piena deducibilità** (e quindi la relativa esclusione dal calcolo del Rol) **degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare**. Le nuove disposizioni troveranno applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015 e, quindi, **dal 2016** per le società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

SCHEMA DI SINTESI



TRATTAMENTO DEGLI INTERESSI PASSIVI

INDEDUCIBILITÀ
PRIORITARIE

- Resta ferma l'applicazione prioritaria delle seguenti regole di indeducibilità assoluta:
 - .. interessi passivi (di funzionamento) relativi agli **immobili-patrimonio** che non costituiscono beni strumentali né beni merce (diversi dagli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisto di immobili patrimonio)⁽¹⁾.

Esempio	Finanziamenti per copertura costi di esercizio o manutenzione di tali immobili-patrimonio.
----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------
 - .. interessi passivi per autovetture a deducibilità limitata (anche in leasing) per la quota indeducibile⁽²⁾;
 - .. interessi passivi derivanti da operazioni con società controllate e controllanti non residenti in Italia (transfer pricing);
 - .. interessi passivi da operazioni effettuate con società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata;
 - .. interessi su prestiti dei soci delle società cooperative.

Art. 90, c. 2
Tuir

Art. 164 Tuir

Art. 110,
cc. 7 e 10
Tuir

Art. 1, c. 465
L. 311/2004

**Interessi
su titoli
obbligazionari
"elusivi"**



- Con effetto **dal 2016**, l'art. 4 D. Lgs. 147/2015 ha abrogato il regime di limitazione relativo alla deducibilità degli interessi passivi contenuto nell'art. 3, c. 115, L. 549/1995 (e ha eliminato il relativo riferimento all'interno dell'art. 96, c. 6 Tuir).
- La norma prevede(va) l'indeducibilità della parte degli interessi passivi relativi a obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie emessi da società (diverse da banche e da società di progetto), il cui capitale è rappresentato da azioni / quote non negoziate in mercati regolamentati UE/SEE, eccedenti i rendimenti effettivi del TUR (Tasso Ufficiale di Riferimento) alla data di emissione.

**Interessi
per acquisto
di immobili
patrimonio⁽¹⁾**



- Tra le spese e gli altri componenti negativi indeducibili, di cui al c. 2 dell'art. 90 del Tuir, non si comprendono gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili patrimonio (art. 1, c. 35, L. 244/2007).
- Tali interessi, pertanto, sono deducibili per i soggetti Ires nei limiti e alle condizioni di cui all'art. 96 Tuir.

Tali interessi sono deducibili senza limitazioni se riferiti a immobili destinati alla locazione per le società immobiliari che svolgono, in via effettiva e prevalente, attività immobiliare⁽³⁾.

**Interessi
passivi
autovetture⁽²⁾**

Circ. Ag.
Entrate
18.06.2008,
n. 47/E,
p. 5.3

- Posto che l'art. 164 del Tuir costituisce una disciplina di carattere speciale dettata in relazione a tutti i costi (*"indipendentemente dalla loro specifica natura"*, come affermato nella C.M. 10.02.1998, n. 48/E) sostenuti in relazione ai particolari cespiti in esso contemplati, ivi compresi gli interessi passivi, qualunque componente negativo sostenuto relativamente ai veicoli di cui al citato art. 164 deve essere assoggettato esclusivamente alla disciplina di tale articolo.
- Pertanto, gli interessi passivi sostenuti a servizio di finanziamenti contratti relativamente ai veicoli in questione possono essere:
 - .. **interamente dedotti**, se relativi ai mezzi di trasporto di cui al c. 1, lett. a), nn. 1) e 2), dell'art. 164 del Tuir (veicoli "destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" o, rispettivamente, "adibiti ad uso pubblico");
 - .. **dedotti nella misura del 20%** del loro ammontare (80% qualora utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio) se riferibili ai mezzi di trasporto richiamati nel c. 1, lett. b), dell'art. 164 del Tuir;
 - .. **dedotti nella misura del 70%** se sostenuti relativamente a mezzi di trasporto *"dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta"*.

Nota⁽³⁾

- Dal 2016, si considerano società che svolgono, in via effettiva e prevalente, attività immobiliare, quelle:
 - .. il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte del valore normale degli immobili destinati alla locazione;
 - .. i cui ricavi sono rappresentati per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

**INTERESSI PASSIVI
E ATTIVI**
• Rilevanti

- Assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati, derivanti da contratti di **mutuo**, da contratti di locazione finanziaria (**leasing**), dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, **con esclusione degli interessi impliciti**⁽¹⁾ derivanti da **debiti di natura commerciale** e con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura.
- Nei confronti dei **sogetti operanti con la pubblica amministrazione** si considerano **interessi attivi** rilevanti, ai soli effetti della presente disposizione, anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi.

Nota

⁽¹⁾ Con esclusione anche degli interessi espliciti di natura commerciale (circolare n. 38/E/2010, p. 1.1).

**• Irrilevanti
ai fini dell'art.
96 Tuir**

- Interessi passivi relativi a finanziamenti **garantiti da ipoteca** su immobili **destinati alla locazione** (anche se detenuti in virtù di un contratto di leasing⁽²⁾).
- Per le società immobiliari che **svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare** (società immobiliari di gestione).

**Società
immobiliari
di gestione**

- Si considerano società che svolgono, in via effettiva e prevalente, attività immobiliare, quelle:
 - .. il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte del valore normale degli immobili destinati alla locazione;
 - .. i cui ricavi sono rappresentati per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.
- Per le altre società immobiliari tali interessi rientrano nell'ordinaria disciplina dell'art. 96 Tuir.

Nota

⁽²⁾ Con la locuzione "interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione", il legislatore ha fatto riferimento **sia agli immobili patrimoniali, sia agli immobili strumentali per natura**, purché destinati all'attività locativa, non essendo determinante la natura dell'immobile posto a garanzia dell'impegno assunto. Affinché la previsione di deducibilità piena degli interessi passivi ipotecari trovi applicazione è necessario, inoltre, che il mutuo ipotecario abbia a oggetto gli stessi immobili successivamente destinati alla locazione (Circ. Ag. Entrate n. 37/E/2009).

- Interessi passivi compresi nel costo dei beni a norma dell'art. 110, c. 1, lett. b) Tuir.
- Interessi passivi imputati, secondo corretti principi contabili, a incremento del costo di acquisizione dei beni materiali e immateriali **strumentali** per l'esercizio dell'impresa e del costo di costruzione o ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa (c.d. **immobili-merce**) [esclusi gli interessi sostenuti per l'acquisizione finalizzata alla rivendita o locazione].
- Interessi passivi imputati, secondo corretti principi contabili, a incremento del costo delle rimanenze di beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa diversi dagli immobili (risoluzione 14.02.2008, n. 3/DPF), anche se riferite a lavori su commessa (circolare n. 12/E/2009).

ECCEDENZE DI R.O.L.

Circ. Ag. Entrate 21.04.2009,
n. 19/E, p. 2.3

ECCEDENZE DI INTERESSI
PASSIVI NETTI
INDEDUCIBILI

Circ. Ag. Entrate 21.04.2009,
n. 19/E, p. 2.4

ECCEDENZE DI INTERESSI
ATTIVI

RIPORTO DELLE ECCEDENZE

<ul style="list-style-type: none"> • Ripporto Art. 96, c. 1 Tuir 	<ul style="list-style-type: none"> • È consentito al contribuente portare a incremento del R.O.L. dei successivi periodi di imposta l'eventuale quota del R.O.L. non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza. <p>In sostanza, è possibile riportare in avanti l'eventuale importo del R.O.L. inutilizzato nel corso del medesimo anno in quanto l'eccedenza di interessi passivi su quelli attivi è risultata inferiore al 30% del R.O.L. di periodo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Detto importo incrementa il 30% del R.O.L. del successivo periodo di imposta, al quale commisurare gli interessi passivi da dedurre.
<ul style="list-style-type: none"> • Perdita della eccedenza di R.O.L. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il mancato utilizzo dell'eccedenza di R.O.L., nel caso siano (invece) presenti interessi passivi netti indeducibili, comporta l'impossibilità di utilizzare il R.O.L. eccedente - per una quota pari all'ammontare degli interessi passivi indeducibili - negli anni successivi, comportando, di fatto, la perdita della predetta eccedenza di R.O.L. utilizzabile (ma di fatto non utilizzata) in compensazione. • Nel caso contrario, infatti, si verificherebbe uno spostamento di imponibile da un esercizio all'altro con fenomeni di "refreshing" delle perdite fiscali, posto che per queste ultime c'è un limite al riporto che invece manca per l'utilizzo del R.O.L.
<ul style="list-style-type: none"> • Ordine di utilizzo 	<ul style="list-style-type: none"> • Da quanto sopra esposto si evince che, nel caso di contestuale presenza di R.O.L. disponibile e di perdite fiscali pregresse, l'eventuale eccedenza di interessi passivi netti indeducibili dovrà essere compensata prioritariamente con l'eccedenza di R.O.L. e, una volta esaurita questa, mediante le perdite pregresse. • Pertanto, l'eccedenza di R.O.L. dovrà essere prioritariamente utilizzata per compensare l'eventuale eccedenza di interessi passivi netti indeducibili dell'esercizio in corso ovvero di esercizi precedenti.
<ul style="list-style-type: none"> • Ripporto 	<ul style="list-style-type: none"> • Gli interessi passivi netti eccedenti il 30% del ROL dell'esercizio non sono deducibili in un determinato periodo di imposta (rigo RF15, col. 1 Unico SC 2015). • Detti interessi indeducibili possono essere portati in deduzione - senza limiti temporali - dal reddito dei periodi successivi.
<ul style="list-style-type: none"> • Condizione 	<ul style="list-style-type: none"> • Se in un determinato periodo di imposta l'importo degli interessi passivi netti è superiore al 30% del R.O.L., l'eccedenza (che in quel periodo d'imposta deve essere, in ogni caso, "sterilizzata" all'atto della determinazione del reddito imponibile) può essere recuperata in deduzione nei periodi di imposta successivi; tuttavia, tale deduzione è consentita esclusivamente qualora, in detti successivi periodi, l'importo degli interessi passivi maturati eccedenti gli interessi attivi sia inferiore al 30% del R.O.L. di competenza. <p>Se vi è capienza per dedurre gli interessi passivi a riporto dall'esercizio precedente si deve compilare il rigo RF55, indicando il codice 13, di Unico SC 2015.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Modalità per la deducibilità Circ. Ag. Entrate 38/E/2010, p. 1.4 	<ul style="list-style-type: none"> • Qualora in un determinato periodo gli interessi attivi siano superiori agli interessi passivi dello stesso periodo, l'eccedenza degli interessi attivi è utilizzabile per dedurre gli interessi passivi riportati da esercizi precedenti in quanto non deducibili. <p>Gli interessi riportati dal periodo precedente seguono le stesse modalità stabilite per gli interessi passivi di periodo, con deducibilità immediata nel limite degli interessi attivi.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Nessun limite 	<ul style="list-style-type: none"> • Così come previsto per il riporto in avanti delle eccedenze inutilizzate del 30% del R.O.L., anche il riporto negli esercizi successivi dell'eccedenza di interessi passivi netti indeducibili non è soggetto ad alcun limite temporale.
<ul style="list-style-type: none"> • Imposte anticipate 	<ul style="list-style-type: none"> • L'indeducibilità degli interessi passivi, potendosi recuperare in esercizi successivi, non è definitiva, ma implica una variazione fiscale temporanea; in relazione a tale situazione, possono scattare i presupposti per la contabilizzazione delle imposte anticipate, nel rispetto dei dettati dei principi contabili. • Occorre, però, che sussista una ragionevole certezza che la società genererà interessi passivi netti inferiori al 30% del R.O.L., per un ammontare capiente.

- Non è consentito riportare in avanti l'eventuale eccedenza degli interessi attivi, rispetto a quelli passivi, maturati in un determinato periodo d'imposta.