

Le nuove norme sulla fiscalità internazionale: D.Lgs. 147/2015

Genesi della norma

Legge delega n. 23 del 11.03.2014



Schema di Decreto e Relazione illustrativa
tecnica del 16.04.2015 h. 15.45



Osservazioni delle Commissioni Parlamentari

Genesi della norma

Trasmissione del testo modificato dal
Governo in data 21.07.2015

Esito finale del documento delle
Commissioni Parlamentari: favorevole
con osservazioni 31.07.2015

Approvazione in Consiglio dei Ministri
il 06.08.2015

Genesi della norma

Firma del Presidente della Repubblica il
14.09.2015



GU Serie Generale n.220 del 22.09.2015



Entrata in vigore: dal 07.10.2015 e per
ogni singolo provvedimento sulla base
del dispositivo puntuale.

La legge delega

Art. 1 - Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura.

Art. 12 - Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta .

Art. 1

1. Il Governo e' delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonche' del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattivita' delle norme tributarie di sfavore, in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, secondo gli specifici principi e criteri direttivi indicati negli articoli da 2 a 16 della presente legge, nonche' secondo i seguenti principi e criteri direttivi generali:

Art. 1

a) tendenziale uniformita' della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarieta', della sostituzione e della responsabilita';

b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di **agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria** in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di **forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi**;

Art. 1

c) coerenza e tendenziale uniformita' dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalita' del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidita' degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilita' di sanatoria per la **carenza di motivazione** e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;

d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico.

Art. 1

2. I decreti legislativi tengono altresì conto dell'esigenza di assicurare la responsabilizzazione dei diversi livelli di governo, integrando o modificando la disciplina dei tributi in modo che sia definito e chiaramente individuabile, per ciascun tributo, il livello di governo che beneficia delle relative entrate, con una relazione fra tributo e livello di governo determinata, ove possibile, in funzione dell'attinenza del presupposto d'imposta e, comunque, garantendo l'esigenza di salvaguardare i principi di coesione e di solidarietà nazionale.

3. Almeno uno degli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1 dovrà essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.

Art. 1

4. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge il Governo riferisce ogni quattro mesi alle Commissioni parlamentari competenti per materia in ordine all'attuazione della delega. In sede di prima applicazione il Governo riferisce alle Commissioni entro due mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge. Entro lo stesso termine, il Governo, effettuando un apposito monitoraggio in ordine allo stato di attuazione dell'incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate e dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane, disposta dall'articolo 23-quater del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e successive modificazioni, riferisce alle Commissioni parlamentari competenti per materia anche in relazione ad eventuali modifiche normative.

Art. 1

5. Gli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1, corredati di relazione tecnica, sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, che sono resi entro trenta giorni dalla data di trasmissione. Le Commissioni possono chiedere al Presidente della rispettiva Camera di prorogare di venti giorni il termine per l'espressione del parere, qualora cio' si renda necessario per la complessita' della materia o per il numero dei decreti legislativi. Qualora la proroga sia concessa, i termini per l'emanazione dei decreti legislativi sono prorogati di venti giorni. Decorso il termine previsto per l'espressione del parere o quello eventualmente prorogato, il decreto puo' essere comunque adottato.

Art. 1

6. Le relazioni tecniche allegate agli schemi di decreto legislativo adottati ai sensi della delega di cui alla presente legge indicano, per ogni ipotesi di intervento, l'impatto sul gettito, gli effetti distributivi sui contribuenti, le implicazioni in termini di finanza locale e gli aspetti amministrativi e gestionali per il contribuente e per l'amministrazione.

7. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni, con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia sono espressi entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono essere comunque adottati.

Art. 1

8. Il Governo e' delegato ad adottare uno o piu' decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla presente legge, entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi medesimi, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con le modalita' di cui al presente articolo.

9. Nei decreti legislativi di cui al comma 1, il Governo provvede all'introduzione delle nuove norme mediante la modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche che regolano le relative materie, provvedendo ad abrogare espressamente le norme incompatibili

Art. 1

10. Il Governo e' delegato ad adottare, entro il termine di cui al comma 1, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e secondo la procedura di cui al presente articolo, uno o piu' decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento formale e sostanziale tra i decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge e le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili.

11. Le disposizioni della presente legge e quelle dei decreti legislativi emanati in attuazione della stessa si applicano nei confronti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto dei loro statuti e delle relative norme di attuazione, e secondo quanto previsto dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni.

Art. 12

Razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

Art. 12

a) introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, in particolare per determinare il momento del realizzo delle perdite su crediti, ed estensione del regime fiscale previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma del diritto fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento, nonché alle procedure similari previste negli ordinamenti di altri Stati;

Art. 12

b) revisione della disciplina impositiva riguardante le operazioni transfrontaliere, con particolare riferimento all'individuazione della residenza fiscale, al regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate, al regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato, al regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in tali Stati, al regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere, al regime dei lavoratori all'estero e dei lavoratori transfrontalieri, al regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle di soggetti non residenti insediate in Italia, nonché al regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero;

Art. 12

c) revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali, degli interessi passivi e di particolari categorie di costi, salvaguardando e specificando il concetto di inerenza e limitando le differenziazioni tra settori economici;

Art. 12

d) revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà, con l'obiettivo, da un lato, di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo e, dall'altro, di dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari;

Art. 12

e) armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.

Relazione Tecnica

Obiettivo indicato nella Relazione Tecnica

«rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese, italiane e straniere, che intendono operare in Italia.»

Principi di riferimento

Legge delega, Diritto dell'Unione, Corte di Giustizia e Linee Guida OCSE

Relazione Tecnica

Interventi contenuti nel decreto

- Creare un contesto di certezza normativa eliminando lacune interne
- Ridurre adempimenti e oneri per i contribuenti
- Adeguare la norma interna alle pronuncia della Corte di Giustizia
- Eliminare le distorsioni interne

Struttura del decreto

Art. 1 - Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Art. 2 - Interpello sui nuovi investimenti

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

Art. 4 - Interessi passivi

Art. 5 - Disposizioni in materia di costi black list e di valore normale

Art. 6 - Consolidato nazionale

Struttura del decreto

Art. 7 - Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti

Art. 8 - Disciplina delle controllate e delle collegate estere

Art. 9 - Spese di rappresentanza

Art. 10 - Liste dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento black list

Art. 11 - Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero

Struttura del decreto

Art. 12 - Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato

Art. 13 - Perdite su crediti

Art. 14 - Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti

Art. 15 - Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Art. 16 - Regime speciale per lavoratori impatriati

Art. 17 - Disposizione finanziaria

ISTITUTI INTERNAZIONALI

- Branch (artt. 7 e 14)
- CFC e dividendi BL (artt. 8 e 3)
- Costi BL (artt. 5 e 10)
- Credito D'imposta (art. 15)
- Exit Tax (artt. 11 e 12)
- Compliance (artt. 1 e 2)

Stabile Organizzazione

Branch

Le norme contenute nel decreto 147/2015 si rivolgono sia alle Stabili Organizzazioni di imprese italiane all'estero che a Stabili di Imprese estere in Italia.

Nel primo caso viene affiancato un regime opzionale (art. 14) al regime ordinario, nel secondo caso (art. 7) muta l'attuale regime.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Normativa vigente e che non viene modificata

Art. 162

Art. 165

Definizione di
S.O.

Sistema del
Credito d'imposta

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Normativa introdotta

Art. 168-ter

Branch exemption

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 162: la stabile organizzazione

1: definizione

2: positive list = aggiunto anche il fondo del mare, il sottosuolo e le risorse naturali

3: cantiere = regola generale 3 mesi

4: negative list

5: e-commerce: no siti; sì server se attività operativa, disponibilità del soggetto e fissato in Italia; sì provider se gestisce il server e/o è agente dipendente dell'impresa

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 162 segue

6: agente dipendente

7: agente indipendente

8: presunzione di non stabile per le controllate; aggiunta del raccomandatario marittimo

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE



Il risultato della S.O. è tassato nel paese in cui è prodotto (art. 7 Mod. Ocse)

Il risultato della S.O. è tassato nel reddito «consolidato» di casa madre

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 7 Mod. Conv. Ocse

Gli utili di una impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato Contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata.

Se l'impresa svolge attività come avanti detto, gli **utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono imponibili alla stabile organizzazione**

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 7 Mod. Conv. Ocse

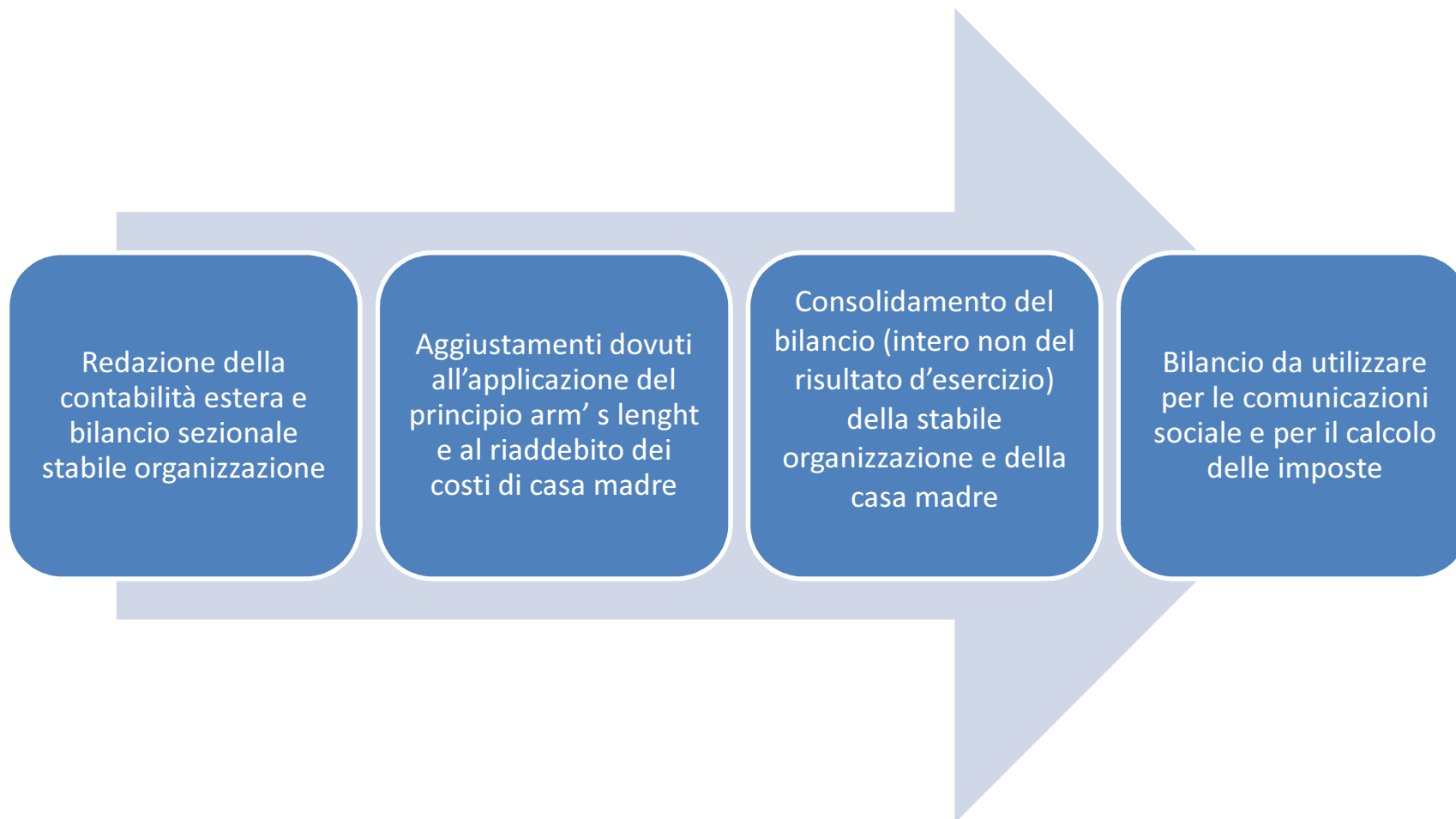
Fatte salve le disposizioni del paragrafo 3, quando un'impresa di uno stato contraente svolge la sua attività nell'altro stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascun stato contraente devono attribuirsi a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero 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.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 7 Mod. Conv. Ocse

Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione, sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione – comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione – sia nello stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE



S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Bilancio
«consolidato» della
casa madre

Applicazione delle
norme tributarie
nazionali ai singoli
componenti
positivi e negativi

Imposte dovute
dalla casa madre

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 165: il sistema del credito d'imposta

Sistema del credito d'imposta: imposte pagate a titolo **definitivo** su tali redditi confluiti in tassazione con limitazione del credito alla quota d'imposta corrispondente agli stessi.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Art. 165 TUIR

Circ. n. 50/E del 2002

Circ. n. 9/E del 2015

Principio di competenza e non di cassa (per le
S.O. Principio di competenza allargato)

Calcolo separato per ogni stato di stabilimento

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

LIMITI QUANTITATIVI

Primo Limite:

percentuale in cui il reddito estero confluisce nel reddito complessivo

$$\text{C.I. Max \%} = \frac{\text{Reddito Estero}}{(\text{Reddito nazionale al netto di perdite riportabili} + \text{Reddito Estero})}$$

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Secondo Limite:

Imposta italiana netta:

l'imposta estera utilizzabile quale credito di imposta non può eccedere l'imposta netta a debito.

Se l'imposta utilizzabile estera eccedere quella nazionale si genera un credito a riporto

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Terzo Limite:

Imponibilità del reddito:

Se il credito è generato da redditi parzialmente esenti il credito d'imposta subisce lo stesso trattamento

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

L'art. 14 dello decreto internazionalizzazione introduce il nuovo art. 168-ter TUIR

BRANCH EXEMPTION

Il contribuente potrà NON tassare in Italia i redditi provenienti dalla Branch

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Nuovo art. 168-ter:

«Un'impresa residente nel territorio dello Stato può **OPTARE** per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a **TUTTE** le proprie stabili organizzazione all'estero.

L'opzione è **IRREVOCABILE** ed è esercitata al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

L'esenzione sarà quindi opzionale ma in maniera irrevocabile: la scelta andrà fatta in sede di prima costituzione della prima branch e porterà con sé tutte le altre.

Unica ipotesi in cui la branch sarà sempre esclusa da questo regime è la branch cfc priva di interpello.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Per tutte le situazioni oggi esistenti e già in essere sarà possibile esercitare l'opzione dell'esenzione può essere esercitata entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della norma.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Clausola di salvaguardia in caso di perdite pregresse: in caso di perdite della stabile confluite nel reddito della casa madre nel quinquennio precedente l'esenzione sarà efficace solo dopo il recupero a tassazione dei redditi successivi delle stabili sino a concorrenza di tali perdite e con lo scomputo delle eventuali eccedenze di credito d'imposta estero

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Clausola di salvaguardia in caso di cessioni di stabili infragruppo: Le disposizioni relative al recupero delle perdite fiscali pregresse si applicano anche quando venga trasferita a qualsiasi titolo la stabile organizzazione o parte della stessa ad altra impresa del gruppo che fruisca dell'esenzione.

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

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Obblighi dichiarativi:

In caso di esercizio dell'opzione, il reddito della stabile organizzazione va separatamente indicato nella dichiarazione dei redditi dell'impresa e ai fini della sua determinazione valgono i criteri di cui all'articolo 152, anche con riferimento alle transazioni intercorse tra l'impresa e la medesima stabile organizzazione, nonché tra quest'ultima e le altre imprese del medesimo gruppo. Si applicano le disposizioni dell'articolo 26 del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazione, dalla legge 30 luglio 2000, n. 122.

S.O. DI IMPRESA RESIDENTE

Interpello e compliance:

È previsto l'interpello da Statuto del Contribuente in merito alla sussistenza di una stabile organizzazione all'estero, da valutarsi anche in base ai criteri previsti da accordi internazionali contro le doppie imposizioni, ove in vigore.

Sarà reso disponibile a titolo esemplificativo sul sito dell'Agenzia Entrate un elenco di fattispecie ritenute elusive delle precedenti disposizioni con periodica revisione.

S.O. DI IMPRESA ESTERA

Normativa vigente
e modificata

Art.
151

Reddito
complessivo

Art.
152

Determinazi
one del
reddito
complessivo

Art.
153

Reddito
complessivo

S.O. DI IMPRESA ESTERA

Normativa abrogata

Art. 154

Determinazione del reddito complessivo
(per enti non commerciali non residenti)

S.O. DI IMPRESA ESTERA

ART. 151 e Art. 152 TUIR

Forza attrattiva della Stabile Organizzazione per i redditi conseguiti dalla Casa Madre in Italia

«1. Per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ..., il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia.»

S.O. DI IMPRESA ESTERA

L'art. 7 dello decreto internazionalizzazione introduce il nuovo art. 152 TUIR

TASSAZIONE SECONDO I PRINCIPI OCSE

La S.O. non attirerà i redditi della Casa Madre in Italia. Apposito C.E. e Fondo di Dotazione

S.O. DI IMPRESA ESTERA

ART. 7 Mod. Ocse

- Tassazione degli utili prodotti **soltanto nella misura in cui sono attribuibili alla stabile organizzazione.**
- Principio di separazione tra i soggetti fiscali: **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 di cui costituisce stabile organizzazione. (principio arm's length)**

S.O. DI IMPRESA ESTERA

ART. 7 Mod. Ocse

Sono ammesse anche le “spese generali” imputabili alla S.O. anche su base di ripartizione (T.P. dei costi direzionali)

Applicabilità di metodi di ripartizione dei costi generali sulla base dei profitti

Mantenimento di eventuali categorie reddituali autonome

S.O. DI IMPRESA ESTERA

Nuovo art. 152 TUIR

«Per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, e secondo le disposizioni della sezione I, del capo II, del titolo II, sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale...»

S.O. DI IMPRESA ESTERA

Nuovo art. 152 TUIR - segue

«...la stabile organizzazione si considera **entità separata e indipendente**, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati. Il fondo di dotazione alla stessa riferibili è determinato in piena conformità **ai criteri definiti in sede OCSE**, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati.»

Conclusioni – modifiche introdotte

- Sopravvivenza del sistema del credito d'imposta
- Esenzione dal reddito della casa madre del reddito della branch
- Opzione irrevocabile e ricadente su tutte le stabili
- Clausole di salvaguardia
- Indicazione comunque del reddito in dichiarazione
- Fine del principio di attrattività della stabile organizzazione

Controlled Foreign Company

Controlled Foreing Companies

La norma contenuta nel decreto 147/2015 (art. 8) modifica il regime degli oneri documentali in materia di CFC.

L'interpello diventa **facoltativo**, ma viene introdotto un nuovo onere dichiarativo.

Vengono eliminate le collegate CFC

Controlled Foreign Companies

Normativa vigente e che viene modificata

Art. 167

Art. 168

Modifiche alla
definizione di lista e
all'interpello

Abrogazione del regime
alle società collegate

Controlled Foreign Companies

Tassazione per “**trasparenza**” in capo al soggetto controllante residente (sia pf che pg) nel territorio dello Stato del reddito prodotto dalla controllata estera;

No tassazione per trasparenza se il socio residente dimostra, mediante **interpello**, la sussistenza di una delle «**esimenti**» previste dal legislatore

Controlled Foreign Companies

Prima Esimente

la società non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel **mercato dello** Stato o territorio in cui ha sede **di insediamento** [art. 167, comma 5, lett. a) del Tuir] ; ovvero

Seconda esimente

dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori black list [art. 167, comma 5, lett. b) del Tuir]

Prima Esimente Rafforzata

la società ritrae i propri proventi per oltre il 50% dalle c.d. «**passive income**» [art. 167, comma 5-bis del Tuir]

Controlled Foreign Companies

Effetti delle esimenti

Entrambe: esclusione dall'imputazione del reddito in capo al soggetto residente.

Prima: ha effetti sull'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata.

Seconda: rende inapplicabile il regime di imputazione e la disapplicazione della tassazione integrale del dividendo.

Controlled Foreign Companies

L'applicazione della CFC *rule* è estesa a controllate localizzate in Stati o territori non **black list** al ricorrere – congiunto - delle seguenti condizioni:

- sono assoggettate a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia **TAX RATE TEST**
- hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% passive income **PASSIVE INCOME TEST**

Controlled Foreign Companies

Art. 167, commi 5 e 8-ter, Tuir

- Attraverso l'istanza di interpello CFC il soggetto residente dimostra preventivamente, fornendo le informazioni necessarie ed allegando idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti al fine di ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera.
- Le modalità per presentare l'istanza sono stabilite dall'**articolo 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429.**

Controlled Foreign Companies

- In ogni caso, per quanto non diversamente disposto, il citato articolo 5 del DM 429 del 2001 rimanda alle modalità di presentazione dell'interpello ordinario, di cui al decreto del Ministro delle finanze 26 aprile 2001, n. 209.
- L'interpello CFC è **FACOLTATIVO**: ai fini dell'ottenimento del parere favorevole all'accesso al regime derogatorio rispetto a quello legale è non necessario presentare interpello;
- Il parere reso **non è vincolante** per il contribuente.

Controlled Foreign Companies

Prima Novità Introdotta

In caso di assenza di interpello preventivo l'Amministrazione **DEVE** in fase di controllo concedere termine di 90 giorni al contribuente per dimostrare la disapplicazione della norma.

In caso le prove addotte non siano ritenute rispondenti alla norma dovrà darne esplicita motivazione nell'atto di accertamento, con **OBBLIGO** di motivazione specifica a pena di nullità dell'avviso.

Controlled Foreign Companies

Seconda Novità Introdotta

Il socio residente controllante dovrà **segnalare nella dichiarazione dei redditi** la detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate ex art. 167 del TUIR, per le quali si è deciso di non applicare il regime CFC, pena l'irrogazione di una sanzione amministrativa pari al 10% del reddito conseguito dal soggetto estero e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000,00 euro ed un massimo di 50.000,00 euro.

Nel caso di controllate non *black list*, l'obbligo di segnalazione sussiste solo se le controllate sono assoggettate a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia e se hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% da *passive income*.

Controlled Foreign Companies

Terza Novità Introdotta

I redditi del soggetto CFC sono determinati in base alle disposizioni applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, ad eccezione della disposizione riguardante la facoltà di rateizzazione delle plusvalenze di cui all'art. 86 co. 4 del TUIR, **con un generale richiamo alle regole fiscali applicabili alle imprese residenti**, troveranno quindi applicazione tutte le norme in materia di reddito d'impresa indipendentemente dalla collocazione nell'ordinamento domestico (si tratta, ad esempio, delle disposizioni sulle società non operative).

Controlled Foreign Companies

Quarta Novità Introdotta

Con riguardo all'applicazione della disciplina CFC per i soggetti controllati esteri *white list*, un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate individuerà i criteri per determinare, con modalità semplificate, l'effettivo livello di tassazione presente in tali territori, tra i quali viene individuato il criterio dell'irrilevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile.

TAX RATE NOMINALE SEMPLIFICATO

Controlled Foreign Companies

Quinta Novità Introdotta

Abrogazione dell'art. 168 del TUIR, che comportava l'applicazione della disciplina CFC anche per le partecipazioni in **società estere collegate**, limitando, quindi, l'imputazione del reddito per trasparenza da CFC ai soli casi nei quali sussiste un rapporto di controllo.

DIVIDENDI DA BLACK LIST

Dividendi BL

Normativa vigente
e modificata

Art.
47,co.4,
TUIR

Redditi di
capitale

Art. 87
TUIR

Plusvalenze
esenti

Art. 89
TUIR

Dividendi
ed interessi

Dividendi BL

Normativa introdotta

Art. 68,co.4 bis, TUIR

Plusvalenze

Dividendi BL

Tra le più importanti modifiche in tema di dividendi di partecipazioni provenienti da Paesi a regime fiscale privilegiato, emergono senza dubbio quelle relative all'imponibilità .

Le principali **modifiche in ambito di imponibilità** riguardano la disciplina inerente al possesso e alla cessione di partecipazioni in soggetti residenti in Paesi black list. Tali modifiche (che ritroviamo nell' art. 3 del dlgs 147) sono finalizzate, da un lato, alla circoscrizione del regime integrale di imposizione dei dividendi, dall'altro a riconoscere un credito d'imposta parametrato agli utili maturati durante il possesso della partecipazione a fronte dello svolgimento da parte della società estera, di un'effettiva attività commerciale o industriale nel mercato dello Stato.

Dividendi BL

Altre sostanziali modifiche avvengono in tema di **limitazioni al regime di integrale imposizione dei dividendi**, per il quale viene confermato che i dividendi da black list concorrono alla formazione del reddito del socio residente in maniera integrale, ma solo ed esclusivamente nel momento in cui il suddetto socio detenga :

- una partecipazione diretta in un soggetto localizzato in uno “Stato black list”;
- una **partecipazione di controllo**, anche di fatto, diretto o meno, in società estera non black list che consegua utili della partecipazione in società residenti in Stati a regime fiscale privilegiato.

Dividendi BL

In assenza di istanza di interpello o in caso di interpello negativo ,è necessario che il contribuente residente in Italia segnali la percezione di utili da imprese localizzate in Paesi black list all' interno della dichiarazione dei redditi.

In assenza di tale segnalazione il suddetto contribuente potrà essere sottoposto ad una sanzione da 1.000 fino a 50.000 euro, calcolata come il 10% dei proventi non riportati.

Dividendi BL

In ultimo, una modifica che trova rilevanza in tema di dividendi da black list è quella relativa all'introduzione dei **crediti d'imposta** .

Secondo quanto emanato dal d. lgs 147, infatti , qualora fosse dimostrato che dalla società non residente dalla quale provengono gli utili viene svolta attività commerciale o industriale come principale attività all'interno del mercato di riferimento, viene riconosciuto al soggetto controllante residente in Italia un credito d'imposta .

Dividendi BL

Il computo del credito in questione avviene in proporzione agli utili realizzati e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili; avviene anche in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso delle partecipazione .

Le suddette novità normative, va specificato, sono applicabili a partire dal periodo d'imposta in corso al 7/10/2015.

Dividendi BL

Controllo tax payer italiano	Partecipazione	Seconda partecipazione	Tassazione
NO	BL		INTEGRALE
NO	NO BL	QUALUNQUE	5% O 49,72%
SI	BL CFC		TRASPARENZA NO DISTRIB.
SI	BL CON PRIMA ESIMENTE (OPERATIVITA')		INTEGRALE CON CREDITO IMPOSTA
SI	NO BL	SI BL	PARTE INTEGRALE LA QUOTA DI PROVENIENZA BL
SI/NO	BL	NO	5 O 49,72%

COSTI BLACK LIST

Costi Black List

Le norme contenute nel decreto 147/2015 modificano radicalmente il dato vigente: i Costi Black list trovano un limite nell'importo eccedente il valore normale (art. 5) Vengono poi riordinati i sistemi delle «Liste» (art. 10)

Costi Black List

Normativa vigente e che viene modificata

Art. 110

Art. 110

Definizione del Costo
Black list

Interpretazione autentica
TP interno e irrilevanza
dei valori del registro ai
fini dei redditi

Costi Black List

La norma in esame stravolge la precedente formulazione e introduce quale nuovo elemento di valutazione il **Valore Normale**

Costi Black List

Norma esistente

L'articolo 110, comma 10, del Tuir prevedeva l'indeducibilità delle **spese e degli altri componenti negativi** derivanti dalle operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in paesi aventi fiscalità privilegiata, con la disapplicazione (comma 11) in presenza di determinate "circostanze esimenti".

Costi Black List

Novità

10. Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, **che hanno avuto concreta esecuzione**, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati **sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art.**

9. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

Costi Black List

Novità

11. Le disposizioni di cui al comma 10 **non** si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste **in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione**. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo del presente comma e ai sensi del comma 10 sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.

Costi Black List

Novità

11. – segue-

L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

Costi Black List

Novità

12. Le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernenti disposizioni in materia di imprese estere partecipate.

12-bis. Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori individuati con il decreto di cui al comma 10."

Costi Black List

La prima novità del D.Lgs. 147/2015 porta al passaggio una **presunzione relativa** di indeducibilità di tali costi (salva la prova della sussistenza delle circostanza esimenti sopra individuate) ad una **presunzione legale di deducibilità nel limite del valore normale** determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir.

Costi Black List

Si consente la deducibilità delle spese black list, **entro il limite del valore normale** dei beni e dei servizi acquistati in base ad operazioni che hanno avuto concreta esecuzione.

Saranno opportune analisi di transfer pricing per supportare il valore normale delle operazioni di acquisto da soggetti black list (anche se non appartenenti al gruppo), ed evitare contestazioni sulla non congruità del corrispettivo.

Le contestazioni saranno solo sul differenziale Valore Normale Corrispettivo Effettivo.

Costi Black List

La seconda novità del D.Lgs. 147/2015 modifica le circostanze esimenti: **dall'effettività del fornitore** alla **concreta esecuzione** (ordini di acquisto, corrispondenza commerciale, importazione doganale, movimentazioni bancarie) dell'operazione e il suo **interesse economico** (*non sempre coincide con la convenienza economica*).

Le Liste Black List

Normativa che viene abrogata

Art. 168-bis

Norme di coordinamento per
la definizione di White List

Le Liste Black List

L'art. 10 del DLgs. 147/2015 abroga l'art. 168-*bis* del TUIR (mai oggetto di attuazione). Le liste, mai emanate, erano finalizzate a sostituire le c.d. “*black list*” vigenti e recanti l'elenco dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Le Liste Black List

Viene disposto che:

1) tutti i richiami normativi alla lista di cui all'art. 168-*bis* co. 1 del TUIR (livello di scambio di informazioni) devono intendersi riferiti alla lista dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni emanata ai sensi dell'art. 11 del DLgs. 239/96 (si tratta, in mancanza di un eventuale decreto che sostituisca quello attualmente in vigore, del DM 4.9.96);

Le Liste Black List

2) in luogo del decreto previsto dall'art. 168-*bis* co. 2 del TUIR (scambio di informazioni e l'effettiva tassazione estera), si deve fare riferimento ai provvedimenti che individuano i regimi “privilegiati” in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti, ai sensi dell'art. 167 co. 4 del TUIR (si tratta, in mancanza di un eventuale decreto sostitutivo, del DM 21.11.2001).

Le Liste Black List

Al momento continuano a trovare applicazione le seguenti *black list*:

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

CREDITO D'IMPOSTA

Credito d'imposta

Normativa vigente

Art. 165

Sistema del Credito d'imposta

Credito d'imposta

L'art. 15 del decreto 147/2015 estende il principio della cd. Cassa allargata dalle stabili organizzazioni a tutti, come opzione. Estende inoltre la clausola di salvaguardia di 8 anni anche ai crediti non generati da stabile organizzazione. Infine introduce un'interpretazione autentica:

Credito d'imposta

-segue-

Sono ricomprese nel credito d'imposta le imposte estere oggetto di convenzione e gli altri tributi sul reddito.

In caso di incertezza è ammesso l'interpello da Statuto del Contribuente (L. 212/2000)

EXIT TAX: TRASFERIMENTO DI RESIDENZA FISCALE DELLE IMPRESE COMMERCIALI

Exit Tax

Le norme contenute nel decreto 147/2015 si rivolgono sia trasferimenti in uscita dall'Italia (art. 11) che ai trasferimenti in ingresso (art. 12).

Sono state introdotte al fine di eliminare distorsioni normative nazionali che impedivano la libertà di stabilimento delle imprese.

Exit tax in uscita

Normativa vigente

Art.166 TUIR - ART. 73 TUIR –
ART. 179 TUIR

Integrazione delle norme

Exit tax in uscita

ULTERIORE QUADRO DI RIFERIMENTO

Sentenza della Corte di Giustizia UE del 29 Novembre 2011

DM 2 agosto 2013

Circolare ASSONIME n.5 del 2014

DM 2 luglio 2014

Provvedimento Agenzia delle Entrate del 10/07/2014

Exit Tax in uscita

NOVITA'

ESTENSIONE DEL REGIME DELL'EXIT
TAX ANCHE ALLE OPERAZIONI
STRAORDINARIE INTRA SEE

INTERPRETAZIONE AUTENTICA PER LE
STABILI ESTERE IN ITALIA

Exit Tax in uscita

ART. 166 TUIR

Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato

Exit Tax in uscita

ART. 166 TUIR

I soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, comma 1, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, **in alternativa possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo** ~~in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C 371/10, National Grid Indus BV~~

Exit Tax in uscita

OPZIONE PER LA SOSPENSIONE O LA RATEAZIONE

Da esercitare per l'intera azienda e non per singoli beni

La valutazione dei beni componenti l'azienda va fatta a valore normale (Art.9 TUIR)

La plusvalenza include anche il valore dell'avviamento, comprensivo delle funzioni e dei rischi trasferiti, determinato sulla base dell'ammontare che imprese indipendenti avrebbero riconosciuto per il loro trasferimento

Exit Tax in uscita

COMPONENTI POSITIVI ESCLUSIONE DALLA SOSPENSIONE

I maggiori e minori valori dei beni merce

I fondi in sospensione di imposta

Gli altri componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito dell'ultimo periodo di residenza in Italia, ivi compresi quelli relativi ad esercizi precedenti, e non attinenti a cespiti trasferiti, la cui deduzione o tassazione sia stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR

Exit Tax in uscita

NUOVO PERIMETRO SOGGETTIVO

TRASFERIMENTI CHE SONO GENERATI DA OPERAZIONI STRAORDINARIE (FUSIONI /SCISSIONI/CONFERIMENTI) (NOVITA' PER ELIMINARE AL STORTURA DELL'ORDINAMENTO NAZIONALE)

TRASFERIMENTI DI STABILI ORGANIZZAZIONI IN ITALIA DI IMPRESA ESTERA VERSO ALTRI STATI UE O SSE (INTERPRETAZIONE AUTENTICA)

Exit tax in ingresso

Normativa introdotta

Art.166-bis TUIR

Valore normale per
le white list

Exit tax in ingresso

L'art. 12 del D. Lgs. introduce il nuovo art. 166-bis nel TUIR con lo scopo di determinare i valori in ingresso in caso di trasferimento di residenza fiscale dall'estero in Italia differenziando il trattamento in funzione dello stato di provenienza

Exit tax in ingresso

I soggetti esercenti imprese commerciali e provenienti da **Stati o territori** che consentono un **adeguato scambio di informazioni**, devono assumere quale **valore fiscale** delle attività e delle passività, il **valore normale** delle stesse.

Exit tax in ingresso

Ai sensi del **comma 2**, a meno di un **accordo sul valore normale** (stipulato in base all'articolo 31-*ter* DPR 600/1972, introdotto dall'articolo 1 D.Lgs. 147/2015), il valore fiscale delle attività e passività trasferite è pari, per le attività, al **minore tra il costo di acquisto**, il valore di bilancio e il valore normale, e al maggiore tra questi per le passività. Per la determinazione del valore normale resta fermo che si applichi l'articolo 9 del TUIR.

Exit tax in ingresso

Le modalità di segnalazione dei valori saranno oggetto di apposito Provvedimento Ministeriale.

L'entrata in vigore è dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2015)

COMPLIANCE:

Accordi preventivi e
interpello sui nuovi
investimenti

Compliance

Normativa che viene abrogata

Art. 8 decreto legge n.269 del
2003

Ruling internazionale

Compliance

Normativa introdotta

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

Accordi preventivi per le imprese
con attività internazionale

Compliance

L'articolo 1 reca una complessiva revisione della disciplina concernente gli **accordi tra imprese aventi attività estera ed amministrazione finanziaria**, attualmente disciplinata dal cd. **ruling di standard internazionale**. In particolare, con le **modifiche proposte** si estende la procedura di accordo preventivo anche alla definizione dei **valori di ingresso e di uscita in caso di trasferimento della residenza**, come disciplinato dal TUIR, nonché all'attribuzione di **utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato** di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente.

Compliance

Resta fermo che gli accordi **vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi** e che precludono all'Amministrazione finanziaria l'esercizio di poteri di controllo ed accertamento per le parti coperte dall'accordo.

Compliance

Rispetto a quanto attualmente previsto dalla disciplina vigente, viene fissata una **disciplina transitoria**, che si applica al periodo intercorrente tra la data di presentazione dell'istanza e quella di conclusione dell'accordo: in tale lasso di tempo, il contribuente ha la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso ovvero di presentare dichiarazione integrativa, senza applicazione in entrambi i casi di sanzioni, a condizione che in tale periodo ricorrano le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo.

Compliance

L'articolo 2 introduce
nell'ordinamento una **nuova
tipologia di interpello**, indirizzato
alle **società che effettuano nuovi
investimenti**.

Compliance

L'articolo 2 , con lo scopo di dare **certezza al contribuente** in merito ai profili fiscali del piano di investimento che intende attuare, richiede che sia presentato un ***business plan*** nel quale debbono necessariamente essere descritti l'ammontare dell'investimento, i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso, l'incremento occupazionale e i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano.

Compliance

Su tale documentazione l'Agenzia delle entrate svolgerà un'attività di consulenza e formulerà un **parere** sotto diversi profili. Per l'accesso all'istituto è prevista una **soglia minima** per l'investimento, che deve essere documentata dal contribuente, che può consistere anche nella ristrutturazione di imprese in crisi qualora ci siano effetti positivi sull'occupazione.

Compliance

L'ammontare dell'investimento si può realizzare in più esercizi: l'Agenzia delle entrate emana un parere motivato entro centoventi giorni, prorogabili di ulteriori novanta, nel caso sia necessario acquisire ulteriori informazioni. Se il contribuente dà attuazione al parere reso dall'Agenzia delle entrate, può accedere, a prescindere dell'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi e al ricorrere degli altri requisiti previsti, al regime dell'adempimento collaborativo.

Le slides sono pubblicate sul sito

[studios stefanutto.it/
documenti/articoli](http://studios stefanutto.it/documenti/articoli)

Grazie per l'attenzione

dott.ssa Tania Stefanutto

