

FOCUS

NORME E TRIBUTI

Mercoledì 18 Maggio 2016
www.ilsole24ore.com/focus

I focus del Sole 24 ORE
Il Sole 24 ORE, Milano, Sett. n. 14.
In vendita abbinata obbligatoria con
Il Sole 24 ORE a € 2,00* (I focus del Sole
24 ORE € 0,50 + Il Sole 24 ORE € 1,50)

LA GUIDA

**Sull'Irap
lo sconto
diventa
significativo**

di Luca Galani

Agevolazioni e fiscalità internazionale fanno il pieno di novità nel modello Unico 2016 delle società che viene analizzato in questa guida. Le imprese possono contare quest'anno su ben quattro incentivi nuovi o modificati: i maxi ammortamenti del 140%, il patent box per marchi e brevetti, il credito di imposta per la ricerca e sviluppo e l'Ace, l'agevolazione per la capitalizzazione, ulteriormente potenziata nel suo meccanismo applicativo. Per quanto attiene alle regole sulla fiscalità internazionale, profondamente innovate dal Dlgs 147/2015, la novità di più ampia portata riguarda i costi black list, per i quali, abbandonata la fastidiosa presunzione di indeducibilità assoluta, si è introdotta una deduzione automatica nei limiti del valore normale, ma con obbligo, comunque, di separata indicazione in dichiarazione.

L'impatto più rilevante sulla riduzione del tax rate delle imprese deriva però dalla dichiarazione Irap. Dal modello di quest'anno, infatti, scatta lo sconto integrale del costo del personale a tempo indeterminato, con un importante allineamento della base imponibile del tributo regionale a quella delle imposte dei redditi, che rende l'aliquota nominale del 3,9% più vicina a quella effettiva.

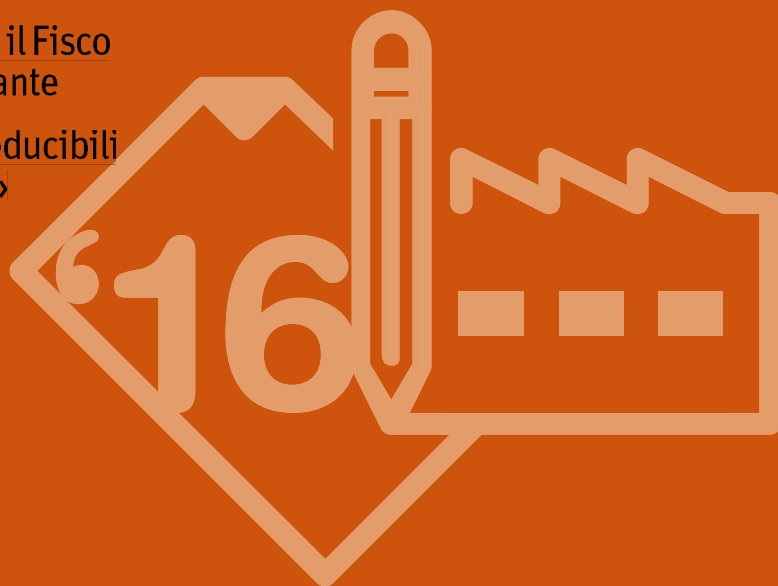
© RIPRODUZIONE RISERVATA

Unico 2016 per le società

L'IMPATTO DELLE NUOVE REGOLE

In dichiarazione i benefit della Stabilità

- Maxi-ammortamento al 140% per imprese e professionisti
- Perdite su crediti, il Fisco diventa più tollerante
- Black list, costi deducibili a valori «normali»



ALL'INTERNO

SUPER AMMORTAMENTO

L'incentivo premia anche i soci lavoratori
Luca De Stefani ▶ pagina 3

CREDITI BLOCCATI

Deducibilità a tempo indeterminato per le perdite
Luca Galani ▶ pagina 4

AMMINISTRATORI

Compensi deducibili soltanto se deliberati in assemblea
Giacomo Albano ▶ pagina 5

APPORTI DI CAPITALE

Ace, le norme antielusive si disapplicano anche senza interpello
Giorgio Gavelli ▶ pagina 6

PARTECIPATE ESTERE

Se la tassazione è «privilegiata» scattano le norme Cfc
Abruzzese Galati ▶ pagina 8

PATENT BOX

Gli intangibili «complementari» diventano bene unico
Abruzzese Galati ▶ pagina 8

BENI D'IMPRESA

Rivalutazioni da indicare nella nota e nell'inventario
Caruso Taroni ▶ pagina 10

INNOVAZIONE

Credito d'imposta fino a 5 milioni per ricerca e sviluppo
Pavia Tomassini ▶ pagina 13

DIRETTORE RESPONSABILE
Roberto Napolitano

CAPOREDATTORE
Jean Marie Del Bo

COORDINAMENTO
Giorgio Costa

INSERTO A CURA DI
Luigi Illiano e Silvia Marzietti

* In Umbria € 0,50 • Il prezzo del Sole 24 Ore
Chiuso in redazione il 14 Maggio 2016



Partecipate estere

I NUOVI LIMITI

Se la tassazione è «privilegiata» scattano sempre le regole Cfc

Disciplina speciale anche se il Paese ha un prelievo inferiore al 50% rispetto all'Italia

PAGINA A CURA DI
Emilio Abruzzese
Valeria Calabi

■ Per l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, e quindi per chi ha il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 2015, la normativa relativa al regime Cfc ha subito importanti modifiche, alcune fra le quali caratterizzano lo stesso anno 2015 come di difficile transizione fra un tempo (sino al 2014) in cui doveva aver luogo solo ad una inequivocabile lista approvata con decreto delle Finanze ed un tempo (dal 2016) in cui si dovranno distinguere le partecipate all'estero, a seconda del livello nominale di tassazione e non si avrà più una lista alla quale riferirsi.

La legge di Stabilità

Con la legge di Stabilità 2015 (comma 680 dell'articolo unico), per l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 fu data interpretazione autentica di cosa dovesse intendersi per «livello di tassazione sensibilmente inferiore a

quello applicato in Italia», determinandolo in misura inferiore al 50% di quest'ultimo. Ciò ha portato alla modifica della black list di cui al Dm 21 novembre 2001, per effetto del decreto 30 marzo 2015, con conseguente eliminazione di molti Paesi e regimi fiscali dalla stessa black list.

Lo stesso comma 680 ha però nel contempo precisato (per il 2015) che, prescindere dall'inclusione o meno in tale black list (regimi fiscali privilegiati), possono ricadere nel regime Cfc anche le controllate in Paesi che non hanno un livello ordinario di tassazione inferiore al 50%, ma che però fruiscono di regimi fiscali speciali con tale ridotta tassazione.

Per tali regimi fiscali privilegiati speciali, per il 2015, si ha quindi una presunzione di qualificazione come Cfc, e a nulla aiuta il fatto che un Paese non sia ricompreso nella lista di cui al Dm 21 novembre 2011, così come non esonera il fatto che non sia stato mai emanato il provvedimento a firma del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che avrebbe dovuto fornire un elenco dei regimi fiscali privilegiati speciali. Elenco che, se anche fosse venuto ad esistenza, non avrebbe avuto carattere tassativo.

Per effetto della legge di Stabilità 2016, a decorrere dai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015, l'ambito applicativo delle Cfc viene ancora di più modificato, con l'eliminazione di

qualsivoglia riferimento a liste, avendo unico riguardo al livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia, sia che si tratti di regimi fiscali privilegiati ordinari che speciali.

Le altre novità

Altre rilevanti novità, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 7 ottobre 2015, si sono avute

con il Dlgs 147/2015 che ha, fra l'altro, comportato l'eliminazione del regime delle cosiddette Cfc collegate, di cui all'articolo 168 del Tuir e modificato, per le Cfc, le regole di determinazione del reddito da tassare separatamente.

A questo ultimo proposito, è stato disposto come si debbano non solo applicare le norme del Tuir ma, più in generale, le disposizioni

previste per i soggetti in regime di reddito d'impresa commerciale, ciò che comporta l'applicazione non solo della parte del Tuir a tale reddito riferita, ma anche delle norme speciali, applicabili per i soggetti in regime di reddito d'impresa, quali quelle previste dall'Ace di cui all'articolo 1 del Dl 201/2011.

L'interpello

Importanti novità si sono avute con il decreto Internazionalizzazione anche in tema di interpello, che perde la sua connotazione di obbligatorietà, divenendo facoltativo.

Già per il passato l'esito dell'interpello, pur essendo quest'ultimo obbligatorio, non era per le Entrate vincolante, addirittura l'interpello era ritenuto non indispensabile in caso di accoglimento delle esimenti in sede di contraddittorio. A decorrere dall'esercizio 2015, l'interpello è facoltativo, essendo solo obbligatoria l'indicazione in dichiarazione dei redditi della situazione rilevante ai fini Cfc. L'omissione di tale indicazione è sanzionata amministrativamente col 10% del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro. La sanzione nella misura minima si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il punto

- Per il 2015 sono comprese nel regime Cfc anche le controllate con regime fiscale speciale, con livello di tassazione inferiore al 50%, pur se non sono nella black list
- La legge di Stabilità 2016 introduce altre modifiche dal 2016, eliminando i riferimenti a liste: rileverà solo il livello nominale di tassazione, se inferiore al 50% di quello applicato in Italia
- Dal 2015 col decreto internazionalizzazione per le Cfc l'interpello non è più obbligatorio. È obbligatorio, invece, l'indicazione nel quadro FC di Unico della situazione rilevante ai fini Cfc; l'omissione è sanzionata amministrativamente col 10% del reddito del soggetto estero partecipato, col minimo di 1.000 euro e fino al massimo di 50.000 euro
- Qualche complicazione per i dividendi provenienti da Paesi black list: le disposizioni si riferiscono, ancora solo per il 2015, ai soggetti residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato «inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167 comma 4», ma dovrebbero essere rivolte anche ai regimi fiscali privilegiati speciali, con tassazione inferiore al 50%, pur se non inclusi nella stessa black list del decreto
- Dal 2015 viene meno la tassazione integrale degli utili e dividendi provenienti indirettamente da soggetto che beneficia di regime fiscale privilegiato (ex black list), se percepiti attraverso una partecipazione non di controllo in una società non black list

Il caso. Ridotto l'ambito applicativo del prelievo «pieno» sui dividendi indirettamente provenienti da regimi fiscali agevolati

Limiti all'imposizione integrale di utili da black list

■ Per proventi, dividendi e plusvalenze ex articoli 47, 68, 87 ed 89 del Tuir vi sono rilevanti novità per il periodo d'imposta 2015. La prima complicazione deriva dal fatto che tali disposizioni si riferiscono ancora, per il 2015, ai soggetti residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato «inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167 comma 4».

Il provvedimento non è mai venuto ad esistenza e la lista di cui al decreto non costituisce, già dal 2015, la sola guida per individuare i soggetti Cfc. Per il 2015 c'è quindi il dubbio se ritenere il riferimento al comma 4 dell'articolo 167, contenuto negli articoli 47, 68, 87 ed 89, come da intendersi letteralmente rivolto alla black list di cui al Dm 21 novembre

2001, oppure anche agli eventuali regimi fiscali privilegiati speciali, con tassazione inferiore al 50 per cento. Si ritiene di dover propendere prudenzialmente per tale ultima interpretazione, sia per motivi di carattere sistematico, sia per il fatto che il comma 143 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016 (anche se letteralmente solo a decorrere dal 1° gennaio 2016), ha rimesso tale dubbio, precisando che quando si fa riferimento al decreto o al provvedimento emanati in forza dell'articolo 167, comma 4, il richiamo è da intendersi riferito a tutti i soggetti con regime fiscale privilegiato, sia pur speciale.

Anche per evitare la tassazione piena di proventi, dividendi e plusvalenze, l'interpello diviene facoltativo e non più obbligatorio, con

considerazioni analoghe a quelle previste per il regime Cfc.

Novità importanti vi sono anche per quanto attiene gli utili provenienti solo indirettamente da black list, poiché veicolati attraverso partecipate non residenti, ma non black list.

Dal periodo d'imposta in corso alla data del 7 ottobre 2015, per effetto del decreto Internazionalizzazione, viene meno la tassazione integrale degli utili e dividendi provenienti indirettamente da soggetto che beneficia di regime fiscale privilegiato, se percepiti attraverso una partecipazione non di controllo in una società non black list. Al proposito, per gli utili che provengono indirettamente da black list, tramite una controllata non black

list, che anche dopo la novità normativa rimangono imponibili al 100%, (salva l'applicabilità della «seconda esimente» di cui all'articolo 167 del Tuir), permangono le difficoltà di individuazione degli utili da tassare al 100%, ove la controllata di primo livello non possiede solamente la società black list, ma anche altre attività produttive di reddito, di diversa natura.

Sempre con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015, ancora per effetto del decreto Internazionalizzazione, qualora sia dimostrata la cosiddetta prima esimente di cui all'articolo 167 del Tuir (prova del radicamento commerciale nel paese black list), ma non si sia in grado di fornire la cosiddetta seconda esimente (prova di con-

grua tassazione), è stata introdotta la spettanza del credito d'imposta ex articolo 165 del Tuir, al soggetto controllante, oppure alle sue controllate «in ragione delle imposte assolute dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione agli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili».

Novità da accogliere con estremo favore, per scongiurare le penalizzazioni che subivano i soggetti che si vedevano accolta solo la prima esimente, non potendo fruire, in sede di tassazione piena dei dividendi, del credito d'imposta per le imposte pagate direttamente dalla società black list sul proprio reddito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Patent box LE PROCEDURE

Gli intangibili complementari si considerano un unico bene

Nel caso di uso indiretto tra società dello stesso gruppo il ruling facoltativo non blocca l'utilizzo

PAGINA A CURA DI
Emilio Abruzzese
Valeria Calabi

Il Patent box è riservato alle imprese che investono nella ricerca e sviluppo di alcune categorie di beni immateriali identificate dall'articolo 6 del Dm 30 luglio 2015. La circolare 11/E del 7 aprile 2016 delle Entrate chiarisce numerosi aspetti del regime fiscale in questione.

Gli adempimenti

Gli adempimenti per fruire dell'agevolazione sono differenti a seconda che i beni siano utilizzati direttamente o meno. In entrambi i casi è necessario l'esercizio dell'opzione secondo le seguenti modalità:

■ per i primi due periodi d'imposta di efficacia della norma (2015 e 2016 in caso di coincidenza con l'anno solare), mediante invio telematico, entro la fine del primo periodo d'imposta di validità dell'opzione, del modello approvato con provvedimento 144042 del direttore dell'agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015;

■ per i periodi d'imposta successivi,

mediante comunicazione nel modello Unico di dichiarazione dei redditi relativo al primo periodo d'imposta in cui si intende usufruire dell'agevolazione.

Pur se l'opzione può essere espressa anche solo per una parte degli intangibili agevolabili, il modello di comunicazione non consente l'individuazione, rimandandola ad adempimenti successivi. Se si vogliono ricomprendere in tale regime uno o più nuovi beni, si dovrà esercitare un'ulteriore opzione che avrà una sua durata scollegata da quella relativa alla precedente opzione, a meno che non vi sia un «vincolo di complementarietà» fra il bene oggetto della prima opzione e quello oggetto della seconda. In tal caso, infatti, qualora il contribuente intenda considerare i due beni immateriali come un unico, la seconda opzione manterrà il medesimo termine della prima con la conseguenza, però, di dover presentare l'istanza di ruling per la rideterminazione degli elementi di calcolo del reddito agevolabile nel caso di utilizzo diretto, o di dover produrre e conservare la documentazione che sarà necessaria al fine di dimostrare la variazione dei conteggi.

Tale chiarimento, pur se in contrasto con il decreto ministeriale, è coerente con il comma 42-ter introdotto dalla legge di Stabilità 2016 nella legge 190/2014. Quindi, la previsione del decreto che al comma 3 dell'articolo 6 stabilisce che, nel caso di esistenza di un «vincolo di

complementarietà» tra più beni immateriali, gli stessi si considerano come un solo bene ai fini della Patent box, senza che vi sia possibilità di differenziazione a seconda di quale sia l'intenzione del contribuente, è da intendersi superata.

Il contraddittorio

Un altro adempimento obbligatorio, che riguarda solamente l'utilizzo diretto del bene materiale, consi-

ste nel contraddittorio da instaurare preventivamente con le Entrate per la definizione dei metodi che dovranno essere applicati per calcolare la misura del reddito agevolabile. A questi fini è necessario presentare l'istanza di ruling seguendo le indicazioni di cui al provvedimento del direttore delle Entrate 154278 del 1° dicembre 2015.

È possibile integrare la documentazione allegata, anche con memo-

rie illustrative, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza (in via transitoria, 150 giorni per le istanze presentate fino al 31 marzo 2016). L'efficacia dell'opzione nel caso di ruling obbligatorio decorrerà dal periodo d'imposta di presentazione dell'istanza, ma l'utilizzo dell'agevolazione sarà sospeso fino alla chiusura del ruling.

Ruling facoltativo

Il ruling può essere attivato, ma facoltativamente, anche per l'utilizzo indiretto, nel caso in cui il bene immateriale sia concesso in uso ad una società del medesimo gruppo del contribuente agevolato. In questo caso, però, l'effetto dell'opzione rimarrà scollegato rispetto al momento di presentazione dell'istanza. Il contribuente sarà solamente vincolato ad applicare, per la determinazione del reddito agevolato, i criteri stabiliti in accordo con le Entrate, ma questo solo a decorrere dal periodo d'imposta di presentazione dell'istanza.

In ogni caso (ruling obbligatorio o facoltativo), ove fosse necessario integrare la documentazione allegata e questo non avvenga entro 120 (150) giorni dalla consegna dell'istanza alle Entrate, il ruling non avrà alcuna efficacia. In caso di ruling obbligatorio, quindi, l'omissione inficerà la validità dell'opzione, mentre nel caso di ruling facoltativo, questo non produrrà alcun effetto sulla validità dell'opzione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il punto

- Pur se si intenda esercitare l'opzione per periodi successivi alla loro formazione, nella valutazione dei benefici/oneri del Patent box, è necessario porre attenzione sulle eventuali perdite che si dovessero realizzare dal 2015 e del loro impatto sui redditi agevolabili previsti
- Gli adempimenti per fruire del Patent box sono differenti a seconda dell'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale. In entrambi i casi vi è la necessità di presentare l'opzione e adottare il tracking and tracing di costi e ricavi sin dall'anno di entrata in vigore del regime
- L'istanza di ruling è obbligatoria solo per l'utilizzo diretto, con conseguente sospensione della concreta fruizione del beneficio

sino alla sua chiusura

L'inosservanza dell'adempimento o la mancata consegna all'agenzia delle Entrate della documentazione necessaria per la determinazione dei metodi di calcolo da applicare, nel caso di utilizzo diretto, porta all'annullamento di fatto dell'opzione precedentemente espressa

- Nel caso di utilizzo indiretto tra società del medesimo gruppo societario, con l'istanza di ruling facoltativa non si sospende l'utilizzo
- La norma interpretativa contenuta nella legge di Stabilità 2016 esclude le opere dell'ingegno diverse dal software coperto da copyright sin dal 2015

L'agevolazione. Lo sconto concesso sulle spese di ricerca e sviluppo varia dal 30% nel primo periodo d'imposta al 50% a regime

Assorbite le perdite, parte la detassazione

Il contribuente che voglia fruire del Patent box deve rilevare, contabilmente o extracontabilmente, i dati che consentano di calcolare il reddito agevolabile già dal primo periodo d'imposta di efficacia della norma (2015 se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare), indipendentemente dal periodo di efficacia dell'opzione, che potrebbe essere successivo.

I chiarimenti delle Entrate

Questa indicazione, contenuta nella circolare 11/E del 7 aprile 2016 delle Entrate, deriverebbe anche dalla necessità di tenere memoria delle eventuali perdite prodotte dal bene agevolabile. Infatti, le perdite attribuibili al bene immateriale maturate dal 2015, pur se riferite ad anni precedenti all'operatività dell'agevolazione,

sono essere scomputate dal reddito agevolabile. Solo una volta assorbito totalmente le perdite, parrebbe possibile iniziare a fruire della detassazione del reddito. L'indirizzo interpretativo non è di poco conto, ove si pensi ad un'impresa che eserciti l'opzione fra diversi anni. L'effetto, infatti, sarebbe quello di azzerare il beneficio fino al completo riassorbimento delle perdite pregresse dal 2015, pur se ante opzione, penalizzando in modo sostanziale le imprese che sostengono costi in ricerca e sviluppo per vederne i frutti in esercizi futuri, rispetto a coloro che investono in intangibili già redditizi.

L'agevolazione

L'agevolazione consiste nella detassazione di una percentuale del reddito riferibile alla remunerazione

ne delle spese di ricerca e sviluppo sostenute per il bene immateriale. Tale percentuale varia dal 30% nel primo periodo d'imposta di efficacia della norma, al 40% al secondo periodo d'imposta di efficacia, e al 50% a regime.

La detassazione consiste in una variazione in diminuzione del reddito d'impresa nel modello Unico e nel modello Irap, riferiti ai periodi d'imposta di efficacia dell'opzione.

I rigli

I rigli delle dichiarazioni 2016 interessati dalla Patent box, sono:

■ in Unico PF e SP, nel caso di impresa in contabilità semplificata i rigli RG 23 per la quota di reddito del 30% e RG 22 codice 26 per le plusvalenze riferite alle cessioni dei beni agevolabili calcolate da detassazione

viene reinvestito almeno il 90% del corrispettivo nella manutenzione o sviluppo di altri beni agevolabili entro la fine del secondo periodo d'imposta successivo a quello di realizzo della plusvalenza;

■ in Unico PF e SP nel caso di imprese in contabilità ordinaria oltre che in Unico SC, i rigli RF 50 per la quota di reddito agevolabile del 30% e RF 55 codice 40 per le plusvalenze di cui appena detto.

Nel modello Irap dovrà essere, invece, compilata la sezione XVI del quadro IS.

Per coloro che non hanno definito il ruling con le Entrate al momento dell'invio delle dichiarazioni dei redditi e Irap, si avrà l'alternativa della presentazione di una dichiarazione integrativa o dell'utilizzo del beneficio nella prima dichiarazione

utile, pur se riferito ad un'annualità precedente.

In ultimo, si segnala che con il provvedimento 66823, l'agenzia delle Entrate ha corretto le istruzioni di dichiarazioni dei redditi e Irap nelle parti inerenti le «opere dell'ingegno».

La correzione si è resa necessaria a seguito della modifica della legge di Stabilità 2015 ad opera del comma 148 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016. Il legislatore ha sostituito il termine «opere dell'ingegno» con «software protetto da copyright». Poiché la circolare 11/E del 2016 delle Entrate specifica che tale modifica ha natura interpretativa, si sono rese necessarie le correzioni delle istruzioni delle dichiarazioni dei redditi e Irap.

© RIPRODUZIONE RISERVATA