Spese di rappresentanza, perdite su crediti, rinuncia ai crediti e misure per l'internazionalizzazione. La decorrenza delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 147/2015

Pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 220 del 22/09/2015, il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, recante: «*Disposizioni per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese*». Il provvedimento, **in vigore dal 7 ottobre 2015**, secondo le intenzioni del Governo, è finalizzato a rafforzare il ruolo che il Fisco deve svolgere a **sostegno dell'internazionalizzazione** delle imprese. Il provvedimento prevede infatti, il rafforzamento dei ***ruling* internazionali**, ossia accordi preventivi con il Fisco per le imprese che detengono attività internazionali. Accordi preventivi che riguarderanno la disciplina dei **prezzi di trasferimento** infragruppo, **l'attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni**, la valutazione dei requisiti che configurano una **stabile organizzazione** situata nel territorio italiano, l'individuazione, nel caso concreto specifico, delle norme sull'erogazione o la **percezione di dividendi, *royalties*, interessi** e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti. Il decreto delegato introduce anche **l'istituto dell'interpello per le società che effettuano nuovi investimenti**, per dare certezza in merito ai profili fiscali del piano di sviluppo che si intende attuare. Fondamentale a tal fine è la presentazione da parte dell'investitore di un ***business plan*** con la descrizione dell'ammontare

dell'intervento, i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso, l'incremento occupazionale e i riflessi che esso ha sul sistema fiscale italiano. Per l'accesso all'istituto è prevista **una soglia minima di 30 milioni di euro per l'investimento**, che può consistere anche nella ristrutturazione di imprese in crisi qualora ci siano effetti positivi sull'occupazione. Più nel dettaglio, il decreto legislativo n. 147 dà attuazione alle disposizioni della legge di delega fiscale (legge n. 23 del 2014 – ***in "Finanza & Fisco" n. 3/2014, pag. 238***) concernenti, in particolare, i **profili di certezza nella determinazione del reddito e della produzione netta** per favorire **l'internazionalizzazione degli operatori economici**, contenute principalmente nell'articolo 12 della richiamata legge delega. In attuazione delle suddette prescrizioni, il decreto delegato apporta numerose **modifiche alla vigente disciplina delle imposte sui redditi**, nonché le conseguenti **modifiche alla disciplina IRAP** e, ove necessario, anche alla disciplina in materia di accertamento.

Le **norme** introdotte dal provvedimento in esame **non hanno la medesima decorrenza**. In particolare, in deroga alle norme generali sull'efficacia nel tempo delle norme tributarie riferite a tributi periodici, si applicano **dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto legislativo in esame**:

• le disposizioni (**articolo 3**) sul sistema di **tassazione dei dividendi esteri**, **con la precisazione che dette norme si applicano agli utili distribuiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere del medesimo periodo d'imposta**; per quanto concerne il credito d'imposta ivi disciplinato, esso spetta solo in relazione alle imposte pagate dalla società controllata **a partire dal quinto periodo d'imposta precedente a quello in corso** alla data di entrata in vigore del decreto in esame.

• le norme relative alla **deducibilità dei costi *black list*(articolo 5, comma 1**). Mentre, le altre disposizioni in

materia ***transfer pricing*** **interno** (comma 2) e di **accertamento delle plusvalenze** (comma 3) aventi carattere interpretativo producono effetti anche per il passato. In altre parole, **i commi 2 e 3** sono **applicabili anche per il passato e quindi per gli atti posti in essere anteriormente all'entrata in vigore del Decreto legislativo in esame**;

• le disposizioni sull'applicazione del regime del **consolidato fiscale alle società "sorelle"** (**articolo 6**);

• le modifiche alla disciplina sulle **società controllate e collegate estere** (**articolo 8**). Tuttavia, è stata prevista una disciplina transitoria per l'applicazione del comma 3, che prevede per gli utili distribuiti da società collegate a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 3, commi 3 e 4, del D.M. 7 agosto 2006, n. 268 ***(in "Finanza & Fisco" n. 37/2006, pag. 3348)***. Ai soli fini del precedente periodo, gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli assoggettati a tassazione separata;

• le modifiche alle modalità di individuazione dei **paesi a regime fiscale privilegiato** (**articolo 10**);

• l'introdotta disciplina sul **trasferimento intracomunitario di sede all'estero** (**articolo 11**);

• le nuove norme sul **trasferimento di residenza nello Stato** da parte di enti e società commerciali (**articolo 12**);

• alcune delle nuove norme in materia di **deducibilità delle perdite sui crediti** (**articolo 13**) e, in particolare, le **nuove ipotesi di deducibilità delle perdite sui crediti** e la **specifica disciplina per i crediti di modesta entità** (comma 1, lettere *c)* e *d)* del medesimo articolo 13);

• le novelle alla disciplina del **credito d'imposta per redditi prodotti all'estero** (**articolo 15**), salvo l'applicazione del

comma 2, vista l'evidente portata interpretativa della disposizione che «*interpreta*» il disposto dell'art. 165 «*nel senso*» che trova applicazione tanto alle imposte coperte da convenzione quanto ad ogni altra imposta o tributo estero sul reddito.

Trovano invece applicazione dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso alla **data di entrata in vigore**:

• l'**articolo 4** che **modifica il regime di deducibilità degli interessi passivi**;

• le norme sulla **determinazione del reddito di società ed enti non residenti** (**articolo 7**);

• le modifiche al regime fiscale delle **spese di rappresentanza** (**articolo 9**);

• alcune delle nuove norme in materia di **deducibilità delle perdite sui crediti** (**articolo 13**) e, in particolare, le modifiche alla disciplina delle **sopravvenienze attive**, le norme sulla **valutazione fiscale dei versamenti fatti dai soci** e della **rinuncia ai crediti nei confronti della società da parte dei soci medesimi** (articolo 13, comma 1, lettere *a)*, *b)* ed *e)*);

• la disciplina della ***branch exemption***(**articolo 14**);

• l'**introdotta disciplina temporanea relativa ai lavoratori rimpatriati** (**articolo 16**), che si applica anche ai tre periodi di imposta successivi.

Inoltre, la disciplina sugli **accordi tra Fisco ed imprese aventi attività estera** (**articolo 1**) trova applicazione posticipata, decorrente dalla **data individuata** dalle **relative disposizioni secondarie** di attuazione. La normativa **sull'interpello per i nuovi investimenti** (**articolo 2**) si applica dalla data di **emanazione del provvedimento** del **Direttore dell'Agenzia delle entrate** di individuazione delle

strutture competenti ad effettuare la relativa attività.

Link al dettaglio, comma per comma, delle novità contenute nel decreto legislativo.