Costi black list e affrancamento riserve di utili di soggetti non residenti

dr. prof. Franco Vernassa

Torino, 10 febbraio 2023

TORINO
Via Ormea, 48 10125
Tel +39 335 70 35 773
franco.vernassa@studiovernassa.com
franco.vernassa@it.ey.com

Legge di Bilancio 2023 - Struttura

La L. 29 dicembre 2022 n. 197 è stata pubblicata sul S.O. n. 43/L alla G.U. n. 303 del 29 dicembre 2022.

Se non diversamente previsto dai singoli commi o articoli, la L. 197/2022 è entrata in vigore l'1 gennaio 2023 (art. 21).

La Legge è composta da 21 articoli suddivisi in due Parti:

- la prima Parte è formata da un solo articolo 1 composto da 903 commi, che le Schede di lettura preparate dal Parlamento suddividono in 16 Titoli,
- la seconda Parte contiene gli artt. 2-21, sullo stato di previsione di spesa dei singoli Ministeri.

.

Costi black list

Dal periodo d'imposta 2023 (solare), i commi 84-86 dell'art. 1 della L. 197/2022 introducono i commi da 9-bis a 9-quinquies all'art. 110 del TUIR) con una norma sui costi black list.

L'art. 110, commi 9-bis e 9-ter del TUIR afferma che sono deducibili, nel limite del valore normale, le spese e gli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi o territori non cooperativi «a fini fiscali», a meno che il contribuente non provi che le operazioni:

- rispondono a un effettivo interesse economico ed
- hanno avuto concreta esecuzione

La norma si applica anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Paesi black list (comma 9-quinquies)

Costi black list

Si considerano Paesi o territori non cooperativi a «fini fiscali» le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione Europea.

Ad oggi, essi sono: American Samoa, Anguilla, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad and Tobago, Turks and Caicos Islands, US Virgin Islands, Vanuatu.

La lista è aggiornata semestralmente.

Costi black list

In sintesi, i costi:

- sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR;
- per l'eccedenza, il nuovo comma 9-ter fa salva la possibilità per le imprese residenti in Italia di fornire la prova che le operazioni poste in essere rispondano a un **effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuto **concreta esecuzione** riconoscendo, quindi, la totale deduzione dei componenti negativi in tali casi;
- con riferimento all'effettiva verifica dei requisiti per la disapplicazione del comma 9-bis, è prevista la facoltà di presentare **un'istanza di interpello** all'Agenzia delle entrate, in modo da avere conferma circa la legittimità dell'intera deduzione dei costi black list;

Costi black list

- le disposizioni dei nuovi commi 9-bis) e 9-ter) non si applicano nei casi in cui per le operazioni intercorse risulti applicabile la disciplina delle **CFC** (Controlled Foreign Companies), ai sensi dell'art. 167 del TUIR;
- l'Amministrazione, prima di procedere all'avviso di accertamento, deve notificare un apposito avviso per concedere 90 giorni per fornire le prove di effettivo interesse economico e di concreta esecuzione;
- le spese e gli altri componenti negativi deducibili (nel limite del valore normale) andranno indicati separatamente nella **dichiarazione dei redditi**.

Affrancamento riserve di utili di società non residente

I commi 87-95 dell'art. 1 della L. 197/2022 introducono una nuova disciplina di affrancamento e/o rimpatrio facoltativo degli utili e delle riserve di utili di fonte estera, che in concreto può riguardare sia quelli già qualificabili come black, sia quelli la cui qualificazione sia incerta, o "grey".

La norma non è a regime.

Le disposizioni attuative dovranno essere emanate dal MEF entro il 1° aprile 2023 (90 giorni dalla data di entrata in vigore della L. 197/2022).

Affrancamento riserve di utili di società non residente

La norma si presta ad alcune considerazioni generali:

- è di sicuro interesse per i Gruppi multinazionali, in quanto i criteri per qualificare i dividendi esteri come black o white sono mutati più volte nel corso del tempo, e non è sempre agevole arrivare ad una loro sicura qualificazione, specie in caso di partecipazioni possedute da molto tempo;
- rappresenta un'occasione per patrimonializzare le imprese italiane con l'utilizzo di liquidità oggi localizzata all'estero;
- introduce una nuova imposta sostitutiva, da gestire sia a livello finanziario che a livello procedurale nei bilanci e nelle dichiarazioni dei redditi;
- esiste una convenienza rispetto alla tassazione dei dividendi al 100% in assenza di esimenti oppure al 50% con la prima esimente ai sensi dell'art. 47-bis, comma 1, lett. b) del TUIR.

Affrancamento riserve di utili di società non residente

La L. 197/2022 (art. 1, comma 87) dispone che ai fini di cui agli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3 del TUIR:

a) gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti alla data del 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della L. 197/2022),

b) risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2021 dei soggetti non residenti (art. 73, comma 1, lett. d) del TUIR) direttamente o indirettamente partecipati:

- sono integralmente esclusi dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato in Italia,
- a condizione che sia esercitata l'opzione di assoggettamento a «imposta sostitutiva» dell'IRES con aliquota del 9%, ovvero dell'IRPEF con aliquota del 30% (comma 88).

Affrancamento riserve di utili di società non residente

Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono rispettivamente ridotte al 6% (soggetti IRES) ed al 27% (soggetti IRPEF) in relazione (comma 89):

- agli utili rimpatriati in Italia (utili percepiti dalla controllante residente) entro il termine di scadenza del versamento delle imposte sui redditi del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 (30 giugno 2024, per soggetti solari)
- a condizione che gli stessi siano accantonati per un periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto.

In caso di mancato rispetto di tali condizioni (comma 89):

- deve essere versata la differenza tra l'imposta sostitutiva piena (9% o 30%) e quella ridotta (6% o 27%),
- maggiorata del 20% e dei relativi interessi.

Affrancamento riserve di utili di società non residente

L'imposta sostitutiva è determinata (comma 90):

- in proporzione alla partecipazione detenuta nella partecipata estera e
- tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della quota di possesso in presenza di partecipazioni indirette per il tramite di società controllate ai sensi dell'art. 167, comma 2, TUIR (norma sulle CFC).

Affrancamento riserve di utili di società non residente

L’opzione può essere esercitata:

- distintamente per ciascuna partecipata estera e
- con riguardo a tutti o a parte dei relativi utili e riserve di utile.

Essa si perfeziona con l’esercizio dell’opzione stessa mediante indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 (entro 30/11/2023, se solare).

Il versamento dell’imposta sostitutiva:

- è effettuato in un’unica soluzione entro la data di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2022 (30 giugno 2023, se solare)
- senza possibilità di compensazione ex art. 17, D. Lgs. 241/1997.

L’opzione è efficace a decorrere dall’inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 (1/1/2023, se solare).

Affrancamento riserve di utili di società non residente

Gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati a imposta sostitutiva (comma 92).

Costo della partecipazione (comma 93)

Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nell'entità estera detenuta dal soggetto residente o localizzato in Italia è:

- incrementato, fino a concorrenza del corrispettivo della cessione, dell'importo degli utili e delle riserve di utili assoggettati all'imposta sostitutiva e
- diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti.

Da ultimo, la norma è applicabile agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni di cui all'art. 168-ter del TUIR (comma 94).

Regolarizzazione errori contabili

«*I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. ,* ***e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti***»

La novità è applicabile dal periodo di imposta in corso al 22.06.2022: pertanto, dovrebbe rilevare in relazione agli errori corretti nel 2022, benché relativi a componenti di reddito di competenza di esercizi precedenti.

Credito d’imposta beni materiali 4.0

Il comma 423 differisce dal 30 giugno 2023 al 30 settembre 2023 il termine ultimo per l’effettuazione degli investimenti in beni materiali 4.0 (indicati nell’Allegato A alla legge n. 232/2016) prenotati entro il 31 dicembre 2022 per beneficiare delle più favorevoli aliquote agevolative previste per il 2022, pari al:

- 40% del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 20% del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro;
- 10% del costo per la quota di investimenti tra i i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

.