



# Pianificazione fiscale 2010

## Emendamento della legge sull'imposta sul reddito

Branislav Đurajka, Partner  
Febbraio 2010

TAX

**La cosa più difficile da conoscere al mondo è l'imposta  
sul reddito...**

**Albert Einstein**

Premio Nobel laureato in Fisica 1921

# Tabella dei contenuti

- **Cambiamenti a partire dal 1 gennaio 2009 al 1 marzo 2009**
  - Documentazione relativa al transfer pricing
  - Ammortamenti fiscali
  - Differenze di cambio non realizzate
  - Costi relativi al carburante
- **Cambiamenti a partire dal 1 gennaio 2010**
  - Agevolazione sull'imposta sul reddito per i beneficiari di stimoli per la ricerca e lo sviluppo
  - Capitalizzazione sottile
  - Riporto in conto nuovo delle perdite fiscali
  - Elementi di promozione e pubblicità
  - Acconti d'imposta durante il periodo in cui si usufruisce dell'agevolazione fiscale
  - Proroga della scadenza per la presentazione dell'imposta sul reddito per le Persone Giuridiche
  - Opzioni relative ai dipendenti
  - Proroga della scadenza per la presentazione dell'imposta sul reddito per le Persone Fisiche
- **Combinazioni di business dal 1 gennaio 2010**
  - Merger, fusioni, scissioni
  - Conferimenti non in denaro
  - Acquisto/vendita di un'azienda

# Documentazione relativa ai transfer pricing (dall' 1.1.2009)

- Obbligo di gestire una documentazione sul metodo in cui si definiscono i prezzi di transfer pricing relativamente alle transazioni con soggetti esteri correlati:
  - Chiusura contabile IFRS– documentazione completa
    - Documentazione generale (Master file)
    - Documentazione specifica (country specific documentation)
  - Chiusura contabile secondo le norme slovacche – documentazione semplificata
- In fase di ispezione fiscale il contribuente ha 60 giorni per presentare le documentazioni all'ufficio imposte
- Se la suddetta documentazione non viene gestita, si rischia una multa fino a 33 190 euro

# Ammortamenti fiscali (dal 1.3.2009)

- Aumento del **prezzo iniziale** per beni con ammortamento fiscale
  - Beni materiali **1700 eur** (originariamente erano 996 eur)
  - Beni immateriali **2400 eur** (originariamente erano 1660 eur)
- Possibilità di dividere i beni in singoli componenti, se il prezzo iniziale di ciascun componente è maggiore di **1700 eur**
  - **TUTTAVIA, obbligo di classificazione nel medesimo gruppo di ammortamenti (a parte le eccezioni)**
- **Impatto:**
  - Ammortamento accelerato di alcuni componenti incorporati nell'edificio, come impianti di climatizzazione, ascensori e montacarichi, scale mobili e tapis-roulants (3 gruppo di ammortamento invece del 4 ↔ 12 anni invece di 20 anni)
  - Scambio più semplice per i componenti dopo la loro **usura**

## Differenze di cambio non realizzate (dall'1.3.2009)

- Possibilità di eliminare le differenze di cambio non realizzate dalla base imponibile per le nuove società sin dal primo esercizio contabile
  - La comunicazione deve essere presentata entro la fine del mese, dopo il mese in cui è stato costituito il soggetto tassabile
- Il successore legale del contribuente che si è estinto senza liquidazione **può** continuare a non includere le differenze di cambio non realizzate nella base imponibile **senza presentare relativa comunicazione se** :
  - Il successore legale è una società di nuova formazione oppure
  - Anche il successore legale non ha incluso le differenze di cambio non realizzate nella base imponibile
- Cosa accade se  $A+B=C$ ,  $A+B=A$ 
  - A ha incluso le differenze di cambio e B non le ha incluse, o viceversa?
- Cosa accade in caso di divisione  $A \rightarrow B$  e  $C$ ?
  - Entrambi i successori devono o non devono includere le differenze di cambio?

# Costi relativi al carburante (dall'1.3.2009)

- Dal 1 marzo 2009 ci saranno tre possibilità di calcolare i costi del carburante riconosciuti per quanto riguarda le imposte:
  - In base ai prezzi applicabili all'epoca dell'acquisto del carburante, si fa un calcolo in base al consumo riportato nel libretto di circolazione
  - Sulla base dei documenti relativi all'acquisto di carburante per un massimo pari all'importo indicato dagli strumenti del sistema satellitare che monitora i dati veicoli
  - Sotto forma di spese forfettarie pari all'**80%** dell'acquisto dimostrabile di carburante relativamente al rispettivo esercizio fiscale, ai fini aziendali considerati come costi riconoscibili a livello fiscale (controllo del contachilometri all'inizio e alla fine dell'esercizio fiscale)

# Agevolazione sull'imposta sul reddito per i beneficiari di stimoli per la ricerca e lo sviluppo (dal 1.1.2010) – legge n. 185/2009 Racc.

- Agevolazione fiscale per un importo corrispondente alla parte proporzionale della base imponibile – la base imponibile viene moltiplicata per un coefficiente - questo coefficiente è il dividendo di:
  - Costi pagati con mezzi propri per la ricerca e lo sviluppo
  - Totale dei costi proprio per la ricerca e lo sviluppo e dotazioni fornite sulla base della decisione di approvazione degli stimoli
- Per un massimo di 3 esercizi consecutivi, **con quota massima** fino al limite approvato
- Durante il periodo in cui si applica l'agevolazione fiscale il contribuente ha i seguenti obblighi:
  - Ammortare i beni materiali senza interruzioni
  - Detrarre dalla base imponibile la perdita fiscale
  - Rispettare il principio di rapporto indipendente

# Capitalizzazione sottile (dall' 1.1.2010)

- Introdotta originariamente con entrata in vigore a partire dal 1.1.2009, successivamente l'entrata in vigore è stata rimandata al 1.1.2010
- Con l'approvazione dell'emendamento della legge sull'imposta sul reddito vi sono state delle rimozioni dal paragrafo 21 comma 2 lettera k, in cui si definivano le regole della cosiddetta capitalizzazione sottile (riconoscibilità fiscale degli interessi sui crediti concessi tra soggetti correlati)
- Transfer pricing – gli interessi dovrebbero corrispondere al livello di mercato

# Riporto in conto nuovo delle perdite fiscali (dall' 1.1.2010)

- Le perdite fiscali **riportate dopo il 3 dicembre 2009** potranno essere riportate in conto nuovo durante 7 esercizi
- Cambiamento relativo alla Legge sulla gestione delle imposte e dei tributi
  - Se il contribuente riporterà in conto nuovo la perdita fiscale, in generale l'imposta potrà essere applicata in via supplementare entro 7 anni dal termine dell'esercizio in cui il contribuente è stato obbligato a presentare la data dichiarazione dei redditi

## Elementi di promozione e pubblicità (dal' 1.1.2010)

- Fino ad adesso gli elementi di promozione e pubblicità dovevano essere contrassegnati con la ragione sociale oppure con il marchio di fabbrica del fornitore
- A partire dal 1 gennaio 2010 anche gli elementi di promozione e pubblicità non contrassegnati con la ragione sociale oppure con il marchio di fabbrica del fornitore di importo inferiore a 16,0 EURO ciascuno costituiranno una voce di costo che potrà essere riconosciuta per quanto riguarda le tasse

## Acconti d'imposta durante il periodo in cui si usufruisce dell'esonero fiscale (dal 1.1.2010)

- Nell'ambito del calcolo degli acconti di imposta, è possibile detrarre dalla base di calcolo anche l'esonero dell'imposta sul reddito che è stato concesso ai sensi della Legge sull'imposta sul reddito
- Secondo le disposizioni transitorie, il gestore delle imposte non applicherà interessi sanzionatori sugli arretrati relativi agli acconti relativi ai periodi precedenti e che sono sorti in relazione al calcolo dell'obbligo fiscale ridotto in base all'esonero
- Se il gestore delle tasse ha già applicato ed ha già riscosso gli interessi sanzionatori, la data somma sarà restituita al contribuente dietro presentazione di apposita richiesta

# Proroga della scadenza per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi in relazione all'imposta sul reddito (dal 1.1.2010)

- La scadenza per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi viene automaticamente prorogata, ma soltanto sulla base di una comunicazione **inviata al rispettivo gestore delle imposte**
  - Fatta eccezione per i contribuenti in fallimento o liquidazione
- La comunicazione di proroga della scadenza per la presentazione della denuncia dei redditi deve essere presentata entro e non oltre l'ultimo giorno della scadenza
- Proroga della scadenza
  - In generale è di 3 mesi solari
  - Se il contribuente possiede delle entrate da fonti all'estero la proroga è di 6 mesi solari
- Per le persone giuridiche, per la prima volta la proroga è applicata per gli esercizi che terminano come minimo il 31.12.2009 (già per il 2009!)

# Entrate da lavoro dipendente – opzioni (1. 1. 2010)

- **Tra le entrate tassabili del dipendente figurano anche:**
  - La differenza tra prezzo di mercato più alto dell'azione e prezzo dell'azione stessa garantito mediante opzione nel giorno dell'effettiva realizzazione dell'opzione – a tale differenza però bisogna detrarre l'importo pagato dal dipendente per l'acquisto dell'opzione (finora era nel primo giorno in cui si presentava la possibilità di realizzare l'opzione)
  - Con questo emendamento, le disposizioni della Legge sull'imposta sul reddito saranno utilizzate per la prima volta in merito alle opzioni concesse ai dipendenti dopo il 31. dicembre 2009

# Proroga della scadenza per la presentazione dell'imposta sul reddito per le persone fisiche

- La scadenza per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi viene automaticamente prorogata, ma soltanto sulla base di una comunicazione **inviata al rispettivo gestore delle imposte**
- La comunicazione di proroga della scadenza per la presentazione della denuncia dei redditi deve essere presentata entro e non oltre l'ultimo giorno della scadenza
- Proroga della scadenza
  - In generale è di 3 mesi solari
  - Se il contribuente possiede delle entrate da fonti all'estero la proroga è di 6 mesi solari

## Differenze rispetto alle Persone Giuridiche:

- Per la prima volta per le Persone Fisiche la proroga viene applicata per gli esercizi che terminano come minimo il 31.12.2010 !
- Come prorogare la scadenza per il 2009 – come presentare la richiesta entro il 31.12.2009?

# COMBINAZIONI DI SOCIETA' A PARTIRE DAL 1.1.2010

# Combinazioni di società - aspetti contabili

- **Merger / fusione / scissione**

- Obbligo di rivalutare con valore reale gli attivi e i passivi delle società ai fini contabili
- La differenza dopo la valutazione è contabilizzata nel bilancio (anche dal 1.1.2010)

- **Acquisto/Vendita di azienda e conferimento dell'azienda o parte di essa**

- Obbligo di rivalutare con valore reale gli attivi e i passivi per il soggetto che riceve l'azienda
- In caso di conferimento la differenza dopo la valutazione è contabilizzata nel bilancio fino al 31.12.2009 dal 1.1.2010 la contabilizzazione avverrà attraverso il conto profitti e perdite
  - Si procederà analogamente anche in caso di conferimento non in denaro dei singoli attivi (ma non ci sarà la rivalutazione con valore reale)

# Combinazioni di società – approccio fiscale applicato fino ad adesso

- **Ai fini fiscali fino a questo momento**
  - merger, fusione, scissione, conferimento d'azienda – in base al principio della continuità della valutazione dei beni
    - incertezze, approccio non unitario per i beni non ammortati
  - Acquisto dell'impresa – valutazione con prezzo d'acquisto
    - Allocazione problematica per le singole voci degli attivi e passivi
  - La goodwill e la goodwill negativa non sono incluse nella base imponibile
    - Non è corretto in caso di acquisto di un'azienda



# **MERGER, FUSIONE E SCISSIONE DI SOCIETA' COMMERCIALI A PARTIRE DAL 1.1.2010**

# Merger, fusione, scissione – principi di base

- **Due modalità di analisi dal punto di vista fiscale**
- **Possibilità di scelta secondo il giudizio del contribuente:**
  - Modalità 1: valutazione ai fini fiscali dei beni acquisiti con valori reali + tassazione „step-up“
  - Modalità 2: valutazione ai fini fiscali dei beni acquisiti con valori storici + tassazione „step-up“
- **Efficacia a partire dal 1.1.2010**
  - Attenzione alle disposizioni transitorie – se il merger / fusione / scissione sono al 1.1.2010, si utilizzerà ancora il metodo impiegato finora (differenze di valutazione... „riportate fino al“ ...)

# Merger, fusione, scissione– Modalità 1

(valutazione con valori reali + tassazione aggiuntiva „step-up“)

## SOCIETA' IN ESTINZIONE:

Durante l'esercizio fiscale precedente al dato giorno:

- Si include nella base imponibile la differenza di valutazione che si viene a creare dopo la rivalutazione dei beni, se non è stata già inclusa dal successore legale
- La base imponibile viene corretta in base ai seguenti punti:
  - Valore contabile VS. valore residuo d'imposta (bene ammortizzato)
  - Costi di sostituzione VS. valore iniziale (beni non ammortizzati ottenuti mediante donazione)
  - La goodwill oppure la goodwill negativa non sono inseriti nella base imponibile
- Alla base imponibile viene detratta la riserva non fiscale, la quale è trasferita al successore legale e si riferisce alla spesa fiscale (per esempio, la riserva per i compensi e i bonus ai dipendenti oppure la riserva per le riparazioni in garanzia)
- viene detratta la differenza tra voci ammortizzabili contabili e fiscali (eccetto le provvigioni contro beni di investimento materiali e immateriali) - *de facto* alla base imponibile vengono detratte solo le voci ammortizzabili relative ai crediti
- Alla base imponibile vengono detratti gli obblighi la cui scadenza di pagamento è già trascorsa (36 mesi), e che erano stati precedentemente aggiunti alla base imponibile

# Merger, fusione, scissione– Modalità 1

(valutazione con valori reali + tassazione aggiuntiva „step-up“)

## SUCCESSORE LEGALE:

- Gli attivi e i passivi sono valutati con valore reale
- I beni materiali sono ammortizzati:
  - In base al valore reale come beni di nuova acquisizione
  - Oppure si prosegue nell’ammortamento (se la differenza di valutazione è tassata con una tantum)
- La differenza di valutazione è compresa nella base imponibile (se questa non è stata inserita dalla società in estinzione)
  - Possibilità di includere la differenza di valutazione durante un massimo di 7 anni di esercizi consecutivi (importo minimo 1/7) a condizione che sia garantita la continuità dell’attività imprenditoriale
    - Attenzione alla distribuzione dei dividendi, e all’aumento del capitale sociale
  - Per le altre situazioni la differenza di valutazione è inclusa immediatamente
- Si include solo la differenza tra la riserva acquisita e l’effettivo pagamento dell’obbligo
- La goodwill e la goodwill negativa non sono incluse nella base

# Merger, fusione, scissione– Modalità 1 (valutazione con valori reali + tassazione aggiuntiva „step-up“)

## SUCCESSORE LEGALE - continua

- Detrazione della perdita fiscale a sensi del 30
- Cessione di un credito non in prescrizione - spesa:
  - Fino all'importo del reddito derivante dalla cessione
  - Fino all'importo della voce ammortizzabile (in base al valore reale, a partire dal momento del merger)
- Cancellazione del credito – **Fino all'importo della voce ammortizzabile (in base al valore reale, a partire dal momento del merger)**
- **Domanda:** si possono creare delle voci cancellabili per i crediti?

# Merger, fusione, scissione– Modalità 1 (valutazione con valori storici - „step-up“ non tassato)

## SOCIETA' IN ESTINZIONE:

- Le differenze di valutazione non sono incluse nella base imponibile
- Non sono incluse nella base imponibile le voci ammortizzabili per le riserve, le obbligazioni e i beni a lungo termine
- Le riserve e le voci detraibili per i crediti sono incluse nella base imponibile secondo i limiti riportati al § 20
- Ammortamenti – parte proporzionale corrispondente agli interi mesi solari

# Merger, fusione, scissione– Modalità 1 (valutazione con valori storici - „step-up“ non tassato)

## SUCCESSORE LEGALE:

- Riserve fiscali – si include la differenza tra la riserva acquisita e l’effettivo pagamento dell’obbligo
- Riserve non fiscali, voci di rettifica – si includono nella base imponibile al momento del relativo utilizzo
- La goodwill e la goodwill negativa non sono incluse nella base imponibile
- I crediti sono ritirati nel valore nominale oppure al prezzo di costo, in base all’ articolo 20
- Ammortamenti – si considerano i prezzi originali, gli ammortamenti già applicati, il valore fiscale residuo
- Detrazione della perdita fiscale

# Riassunto

- L'emendamento apporta una regolazione esplicita di alcuni campi che finora non erano regolati in maniera univoca
- Nell'ambito di una struttura idonea di beni – possibilità di includere nella base imponibile i costi relativi alla rivalutazione dei beni (per esempio mediante ammortamenti, valore residuo) in un altro esercizio che non sia quello corrispondente alla tassazione step-up
- L'emendamento regola anche l'analisi fiscale dei merger transfrontalieri
- L'approvazione dell'emendamento della legge sulla contabilità introduce la possibilità del cosiddetto merger/fusione/scissione in via retroattiva – “la data decisiva” può essere anche una data passata.

# Confronto tra le modalità – merger, fusione, scissione

|  | Modalità 1  | Modalità 2  |
|--|---|---|
| Valutazione dei beni ai fini fiscali     | <ul style="list-style-type: none"> <li>● secondo il valore reale</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>● si prosegue con la valutazione storica dei beni</li> </ul> |
| Differenze derivanti dalla rivalutazione | <p>Sono incluse nella base imponibile</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● una tantum</li> <li>● al massimo durante 7 esercizi , se si soddisfano determinate condizioni</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● non sono incluse nella base imponibile</li> </ul>          |
| Goodwill e goodwill negativa             | <ul style="list-style-type: none"> <li>● non è inclusa nella base imponibile</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>● non è inclusa nella base imponibile</li> </ul>             |



# CONFERIMENTI NON IN DENARO A PARTIRE DAL 1.1.2010

# Principi basilari

- **Due modalità di analisi fiscale dei conferimenti non in denaro**
- **I contribuenti possono scegliere a loro discrezione**
- **Le differenze tra le due modalità consistono soprattutto :**
  - Nella Modalità di valutazione ai fini fiscali dei beni acquisiti – per quanto riguarda il ricevente
  - Nella tassazione (o nella non tassazione) delle differenze derivanti dalla rivalutazione, che sorgono presso il soggetto che esegue il conferimento
  - Nell'inclusione (o nella non inclusione) della goodwill o della goodwill negativa nella base imponibile del soggetto che riceve il conferimento non in denaro

# Conferimento non in denaro

- Il soggetto che riceve il conferimento non in denaro o parte di esso ha la possibilità di valutare gli attivi e i passivi acquisiti, ai fini fiscali:
  - **Mediante i valori reali**, che derivano dalla rivalutazione dei beni e degli obblighi secondo le prescrizioni contabili – **Modalità 1 ... Tassazione „step-up“**
  - **Secondi i prezzi originari**, che vengono riscontrati presso il soggetto che esegue il conferimento – **Modalità 2 ... Non tassazione „step-up“**

# Conferimento non in denaro di un bene individuale

- **Il destinatario di un conferimento non in denaro individuale ha le seguenti possibilità :**
  - Valutare ai fini fiscali il bene ricevuto mediante il valore del conferimento non in denaro **calcolato per il socio (Modalità 1) ... „step-up“ tassato**
  - Ritirare la valutazione fiscale originaria dei beni presso il soggetto che ha eseguito il conferimento **(Modalità 2) ... „step-up“ non tassato**

# Confronto tra le modalità – valutazione fiscale dei beni ottenuti dal destinatario del conferimento

|   | <b>Modalità 1 – valore reale, tassazione „step-up“</b>   | <b>Modalità 2 – prezzi originari, non tassazione „step-up“</b>   |
|---|--|--|
| <b>Valutazione dei beni ottenuti mediante conferimento</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● con valore reale all’atto del conferimento (step-up oppure step-down del valore fiscale dei beni)</li> <li>● mediante valore riconosciuto all’atto del conferimento dei beni individuali</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● si prosegue con la valutazione storica dei beni riscontrati presso il soggetto che ha eseguito il conferimento</li> </ul> |
| <b>La differenza derivante dalla valutazione si include</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● una tantum</li> <li>● al massimo durante 7 esercizi , se si soddisfano determinate condizioni</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● non si include nella base imponibile</li> </ul>   |
| <b>Goodwill/ goodwill negativa</b>                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>● durante almeno 7 esercizi, minimo con importo di 1/7 della goodwill / goodwill negativa, con eccezioni</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>● non si include nella base imponibile</li> </ul>   |

# ACQUISTO DI UN'AZIENDA A PARTIRE DAL 1.1.2010

# Vendita e acquisto delle aziende a partire dal 1.1.2010

## IL VENDITORE:

- Include nella base imponibile il guadagno o la perdita derivante dalla vendita dell'azienda (con determinate modifiche)
- Corregge la base imponibile in base a:
  - Valore contabile VS. valore residuo d'imposta (bene ammortizzato)
  - Costi di sostituzione VS. valore iniziale (bene non ammortizzato)
- Detrae dalla base imponibile l'importo della riserva fiscale ritirata dall'acquirente, se essa si riferisce a una spesa fiscale
- Detrae dalla base imponibile la differenza tra voci detraibili contabili e fiscali (fatta eccezione per le voci relative ai beni di investimento materiali e immateriali) – de facto alla base imponibile viene detratta la voce non fiscale relativa ai crediti
- Detrae dalla base imponibile gli obblighi la cui scadenza di pagamento è già passata (36 mesi), e che sono stati precedentemente inclusi nella base imponibile

# Vendita e acquisto delle aziende a partire dal 1.1.2010

L'ACQUIRENTE (contabilità con partita doppia o IFRS):

- Valuta gli attivi e i passivi anche ai fini fiscali con valore reale
- Include la goodwill e la goodwill negativa nella base imponibile
  - Al massimo per 7 anni (a condizione che si continui nell'attività imprenditoriale)
  - Altrimenti immediatamente
- Include solo la differenza tra riserva ritirata e pagamento effettivo dell'obbligo
- Cessione del credito non in prescrizione – spesa:
  - Fino all'importo del reddito derivante dalla cessione
  - Fino all'importo della voce detraibile (secondo il valore reale, dall'entrata in vigore del contratto di compravendita dell'azienda)
- Detrazione del credito – **Fino all'importo della voce detraibile (secondo il valore reale, dall'entrata in vigore del contratto di compravendita dell'azienda)**

## Vendita e acquisto dell'azienda a partire dal 1.1.2010

### L'ACQUIRENTE (contabilità con partita doppia o IFRS): (continua)

- Manca una modifica specifica per la formazione delle voci di rettifica fiscale sui crediti acquisiti attraverso l'acquisto dell'azienda nel rispetto dei test temporali
  - Le regole generali richiedono l'inclusione dei crediti nei redditi tassabili ( 20/14): l'acquirente dell'azienda non soddisfa la condizione
  - De facto rimane la possibilità di creare delle voci detraibili fiscali sui crediti acquisiti soltanto in caso di crediti da fallimento ( 20/10)

**Grazie per l'attenzione**



**Branislav Ďurajka**

**KPMG Slovensko Advisory, k.s.**

**+421 2 599 84 303**

**[bdurajka@kpmg.sk](mailto:bdurajka@kpmg.sk)**

**[www.kpmg.sk](http://www.kpmg.sk)**

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2009 KPMG International. KPMG International is a Swiss cooperative. Member firms of the KPMG network of independent firms are affiliated with KPMG International. KPMG International provides no client services. No member firm has any authority to obligate or bind KPMG International or any other member firm vis-à-vis third parties, nor does KPMG International have any such authority to obligate or bind any member firm. All rights reserved.