

Newsletter | 30 gennaio 2018

Le novità della Legge di Bilancio 2018 - Parte I

(Legge 27 dicembre 2017, n. 205)



INDICE

1. Esclusione dal ROL dei dividendi da controllate estere (art. 1, comma 994)
2. Imposizione al 26% estesa a dividendi e plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate (art. 1, commi 999 e ss.)
3. Individuazione degli utili provenienti da paesi a fiscalità privilegiata (art. 1, commi 1007 e ss.)
4. Riapertura dei termini per la rideterminazione del costo o valore d'acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni (art. 1, commi 997 – 998)
5. Nuovo credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI (art. 1, commi 89 e ss.)
6. Proroga super-ammortamenti e iper-ammortamenti (art. 1, commi 29 e ss.)
7. Modifiche alla definizione di "stabile organizzazione" (art. 1, comma 1010)
8. Credito d'imposta per le spese di formazione 4.0. (art. 1, commi 46 e ss.)
9. Differimento termini di presentazione delle dichiarazioni dei REDDITI, IRAP, 770, 730 e dello "spesometro" (art. 1, commi 932 e ss.)
10. Nuova disciplina degli acquisti di carburante e abrogazione della scheda carburante (art. 1, commi 920 e ss.)
11. Controlli preventivi su compensazioni "sospette" di crediti fiscali (art. 1, comma 990)
12. Altre novità

Con la presente Newsletter si intende offrire una sintesi delle principali novità in materia tributaria contenute nella Legge di Bilancio 2018, d'ora in avanti indicata semplicemente come "la Legge" (Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, pubblicata sulla G.U. n. 302 del 29 dicembre 2017, S.O. n. 62/L), entrata in vigore, salvo quanto diversamente previsto per specifiche disposizioni, il 1° gennaio 2018.

Data la varietà e la numerosità degli interventi del Legislatore, la presente Newsletter tratterà principalmente le novità più rilevanti in materia di Imposte Dirette; le rimanenti – e, in particolare, le novità relative all'IVA - verranno illustrate in una Newsletter successiva.

Nella titolazione dei diversi paragrafi - e ove non specificato diversamente - si farà riferimento all'articolato normativo di cui si compone la Legge (in particolare l'articolo 1 si compone di 1181 commi).

1. Esclusione dal ROL dei dividendi da controllate estere (art. 1, comma 994)

La Legge modifica le modalità di determinazione del ROL; in particolare viene abrogata la disposizione contenuta nel 2° comma dell'art. 96 TUIR, in base alla quale, ai fini del calcolo, si teneva conto dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti e controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1 c.c.; ne consegue che i flussi finanziari rappresentati dai dividendi di controllate estere non partecipano più alla determinazione del ROL per la deduzione degli interessi passivi.

La novità si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, quindi già dal 2017 per i soggetti cosiddetti "solari".

2. Imposizione al 26% estesa a dividendi e plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate (art. 1, commi 999 e ss.)

La Legge ha riformato in modo significativo il regime dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, uniformando il trattamento dei dividendi e delle plusvalenze derivanti da partecipazioni "qualificate" e "non qualificate" e prevedendo, in entrambi i casi, la tassazione al 26% precedentemente applicabile solo nell'ipotesi di partecipazioni "non qualificate".

Si ricorda che le definizioni di partecipazioni "qualificate" e "non qualificate" sono le seguenti:

- sono qualificate le partecipazioni che rappresentano complessivamente una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5% o al 25%, secondo che si tratti di partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

- sono non qualificate le partecipazioni che non eccedono le soglie suddette.

Di seguito si riepilogano brevemente le novità introdotte dalla Legge che impattano principalmente sulla tassazione delle persone fisiche. Si riassumono, per un quadro più completo, anche le fattispecie il cui regime di tassazione non ha subito modifiche.

2.1 Modifiche al regime dei dividendi

2.1.1 Dividendi percepiti da persone fisiche non imprenditori

A seguito delle modifiche all'art. 47 TUIR e all'art. 27 del DPR n. 600/1973 introdotte dalla Legge, i dividendi derivanti da partecipazioni qualificate, sia in società italiane che estere residenti in paesi a regime fiscale non privilegiato, saranno soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta del 26% al pari di quelli derivanti da partecipazioni non qualificate. In particolare, i dividendi da società estere non saranno più soggetti alla ritenuta a titolo d'acconto "in ingresso" del 26% applicabile sull'ammontare imponibile; inoltre, nell'ipotesi di dividendi esteri percepiti senza intervento di un sostituto d'imposta, la tassazione avverrà mediante autoliquidazione dell'imposta sostitutiva – sempre al 26% - prevista per i redditi di capitale di fonte estera (ex art. 18, comma 1, del TUIR), senza possibilità di optare per la tassazione ordinaria.

L'esclusione dal reddito complessivo dei dividendi da partecipazioni qualificate determina l'impossibilità di avvalersi del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero previsto dall'art. 165 del TUIR.

2.1.2 Dividendi percepiti da persone fisiche non imprenditori provenienti da paradisi fiscali

Non viene modificata la tassazione dei dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata che, a prescindere dalla natura della partecipazione detenuta (qualificata o non

qualificata), concorrono integralmente alla formazione del reddito complessivo (salvo quanto specificato in appresso). Pertanto tali dividendi sono soggetti a ritenuta a titolo d'acconto del 26% da parte del sostituto d'imposta che interviene nella riscossione su una base imponibile rappresentata dal 100% dei proventi percepiti, al netto delle eventuali ritenute operate dallo Stato estero.

Qualora la società estera partecipata, ancorché residente in una paradiso fiscale, risulti quotata nei mercati regolamentati, si applica il regime "ordinario" e la ritenuta del 26% è a titolo d'imposta.

Il regime integrale di imponibilità non si applica anche nelle ipotesi in cui dividendi siano stati già imputati al socio per trasparenza ai sensi della cosiddetta "normativa CFC" (Controlled Foreign Companies¹) ovvero se sia stata data dimostrazione che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. Anche in tali casi torna applicabile il regime "ordinario" (ritenuta a titolo d'imposta del 26% ovvero imposizione sostitutiva in dichiarazione).

2.1.3 Dividendi percepiti da imprenditori individuali e da società di persone esercenti impresa

Non viene modificata la tassazione per gli imprenditori individuali e le società di persone; per tali soggetti, i dividendi (di fonte italiana o estera) concorrono alla formazione del reddito imponibile, indipendentemente dall'entità della partecipazione detenuta:

- nel limite del 40% (utili formati fino all'esercizio in corso al 31.12.2007);
- nel limite del 49,72% (utili formati dopo l'esercizio in corso al 31.12.2007 e sino all'esercizio in corso al 31.12.2016);
- nel limite del 58,14% (utili formati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016).

Tali dividendi non sono tuttavia soggetti a ritenute alla fonte, non essendo queste applicabili se il percettore opera in regime di impresa. I dividendi provenienti da paesi a regime fiscale privilegiato restano imponibili per l'intero ammontare (fatte salve le ipotesi di disapplicazione del regime di integrale imponibilità già menzionate al precedente paragrafo 2.1.2).

2.1.4 Dividendi percepiti da soggetti IRES

1. Cfr. art. 167 TUIR

Non viene modificato il regime dei dividendi percepiti da soggetti IRES residenti, che continuano ad applicare, in via generale e a prescindere dall'entità della partecipazione, l'esclusione dall'imponibile del 95% dei dividendi, fatte salve le eccezioni per quelli provenienti da paesi a fiscalità privilegiata².

2.1.5 Decorrenza delle nuove disposizioni e disciplina transitoria

Il comma 1005 dell'art. 1 della Legge dispone che le nuove regole di tassazione dei dividendi si applicano ai redditi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018. Il successivo comma 1006 prevede, tuttavia, una specifica disciplina transitoria per cui, per le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate deliberate dall'1.1.2018 al 31.12.2022 e formatesi con utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31.12.2017, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti. Pertanto, solo gli utili prodotti dall'1.1.2018 potranno essere immediatamente assoggettati al nuovo regime di ritenuta a titolo di imposta descritto al paragrafo 2.1.1 mentre gli utili da partecipazioni qualificate prodotti in esercizi precedenti, la cui distribuzione sia deliberata entro il 31.12.2022, continueranno a concorrere alla formazione del reddito complessivo IRPEF.

2.2 Modifiche al regime delle plusvalenze

Anche per le plusvalenze da partecipazioni qualificate, così come per i dividendi, la Legge ha sostituito la progressività IRPEF con l'imposizione sostitutiva del 26%, in precedenza riservata dall'art. 5 del D.Lgs. 461/97 alle sole plusvalenze da partecipazioni non qualificate.

2.2.1 Plusvalenze realizzate da persone fisiche non imprenditori

A seguito delle modifiche apportate all'art. 68 TUIR e all'art. 5 del D.Lgs. n. 461/1997, le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate, sia in società italiane che estere residenti in paesi a regime fiscale non privilegiato, saranno soggette ad imposta sostitutiva del 26% al pari di quelle derivanti da cessioni di partecipazioni non qualificate.

2.2.2 Plusvalenze realizzate da persone fisiche non imprenditori derivanti da partecipazioni in società residenti in paradisi fiscali

Non viene modificata la tassazione delle plusvalenze derivanti da partecipazioni in società

2. Cfr. art. 89, comma 3, TUIR

residenti in Stati a fiscalità privilegiata che, a prescindere dalla natura della partecipazione detenuta (qualificata o non qualificata), concorrono integralmente alla formazione del reddito complessivo.

Qualora la società estera partecipata, ancorché residente in un paradiso fiscale, risulti quotata nei mercati regolamentati, si applica il regime "ordinario" di imposizione sostitutiva al 26%. Il regime integrale di imponibilità non si applica anche qualora sia stata data dimostrazione che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

2.2.3 Compensazione di plusvalenze e minusvalenze

La Legge interviene sull'articolo 68 del TUIR adeguando al mutato regime di imposizione le modalità di compensazione delle plusvalenze con le minusvalenze della stessa natura. A seguito delle modifiche introdotte, le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate andranno a costituire un'unica "massa" con quelle derivanti da partecipazioni non qualificate ai fini delle possibilità di scomputare le minusvalenze della stessa natura; l'eventuale eccedenza delle minusvalenze potrà essere portata in deduzione delle plusvalenze realizzate nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto.

2.2.4 Plusvalenze realizzate da imprenditori individuali e da società di persone esercenti impresa

Per i soggetti IRPEF imprenditori che detengono la partecipazione quale bene d'impresa, così come per le società di persone, il regime impositivo non ha subito modifiche; la tassazione della plusvalenza non dipende dall'entità della partecipazione bensì dalla sussistenza o meno dei requisiti per beneficiare della *participation exemption* di cui all'art. 87 del TUIR. Se la partecipazione è in possesso dei suddetti requisiti, la plusvalenza è imponibile in misura parziale altrimenti l'imposizione del provento è integrale.

2.2.5 Plusvalenze conseguite da soggetti IRES

Non viene modificato il regime dei soggetti IRES residenti che continuano ad applicare la tassazione integrale secondo l'aliquota IRES (attualmente 24%) a prescindere dall'entità della partecipazione ovvero quella parziale ove ricorrano i requisiti per la *participation exemption* di cui all'art. 87 del TUIR.

2.2.6 Decorrenza delle nuove disposizioni

Il comma 1005 dell'art 1 della Legge dispone che le nuove regole di tassazione delle plusvalenze si applicano a quelle realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2019. Non è prevista, contrariamente a quanto disposto con riferimento alla tassazione dei dividendi, una disciplina transitoria.

3. Individuazione degli utili provenienti da paesi a fiscalità privilegiata (art. 1, commi 1007 e ss.)

3.1 Individuazione degli utili provenienti da società residenti in paesi a fiscalità privilegiata in base al periodo di "maturazione"

Il comma 1007 prevede che, ai fini degli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del TUIR, non si considerano provenienti da società residenti o localizzate in Stati a regime fiscale privilegiato:

- gli utili percepiti a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e maturati in periodi di imposta precedenti, nei quali la società era residente in Stati non inclusi nel DM 21.11.2001;
- gli utili maturati nei periodi di imposta successivi al 31.12.2014 in Stati o territori non a regime fiscale privilegiato e percepiti in periodi di imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'individuazione di uno Stato a fiscalità privilegiata di cui all'art. 167 co. 4 del TUIR.

La disposizione, quindi, ai fini di qualificare i dividendi come provenienti da paradisi fiscali o meno, attribuisce rilevanza al momento di maturazione degli utili e non a quello in cui questi sono corrisposti.

In caso di cessione delle partecipazioni, la preesistente stratificazione delle riserve di utili si trasferisce al cessionario.

Il comma 1008 dispone, inoltre, che gli utili distribuiti dal soggetto non residente, ove formati da riserve di utili di diversa natura, si presumono prioritariamente formati con quelli da considerare non provenienti da Stati a regime fiscale privilegiato.

3.2 Detassazione al 50% degli utili provenienti da paesi a fiscalità privilegiata

Il comma 1009 prevede che gli utili provenienti da paesi a fiscalità privilegiata sono esclusi dalla formazione del reddito del percipiente per il 50% del loro ammontare a condizione che sia dimostrato, anche a seguito di interpello, l'effettivo

svolgimento di un'attività industriale o commerciale da parte del soggetto non residente, come principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento; in tal caso è inoltre riconosciuto un credito d'imposta in ragione delle imposte assolte all'estero dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili e nei limiti dell'imposta italiana relativa agli stessi. Poiché la Legge interviene soltanto in materia di IRES³, non sembra che tale modifica sia applicabile alle persone fisiche né agli imprenditori individuali e società di persone esercenti impresa.

4. Riapertura dei termini per la rideterminazione del costo o valore d'acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni (art. 1, commi 997 – 998)

La Legge, intervenendo come di consueto sulle disposizioni previgenti, ha riaperto i termini per la rideterminazione del costo o valore d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni, laddove si tratti di beni posseduti al 1° gennaio 2018 da persone fisiche non imprenditori. Entro il 30 giugno 2018 dovrà avvenire la redazione e l'asseverazione della perizia, nonché il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta sull'intero valore periziato. L'imposta è pari all'8% sia per i terreni (a prescindere dalla destinazione urbanistica) che per le partecipazioni (senza distinzione tra qualificate e non qualificate).

5. Nuovo credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI (art. 1, commi 89 e ss.)

Alle piccole e medie imprese che successivamente alla data di entrata in vigore della Legge iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo è riconosciuto, nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione, un credito d'imposta, fino ad un importo massimo nella misura di Euro 500.000, del 50% dei costi di consulenza sostenuti fino al 31 dicembre 2020 per la predetta finalità.

Il credito è utilizzabile - nei limiti di spesa stanziati e nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato - esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione.

3. La Legge modifica soltanto l'art. 89, comma 3, TUIR

È prevista l'emanazione di un decreto attuativo delle predette disposizioni entro 120 giorni dall'entrata in vigore della Legge.

6. Proroga super ammortamenti e iper ammortamenti (art. 1, commi 29 e ss.)

6.1 Proroga super-ammortamenti

La Legge dispone che, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi - esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, TUIR - dall'1.1.2018 al 31.12.2018, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 30%.

L'agevolazione, secondo la nuova disposizione, è applicabile anche agli investimenti effettuati entro il 30.6.2019 a condizione che, entro il 31.12.2018, **(i)** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e **(ii)** sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione. L'agevolazione non spetta per gli investimenti che già beneficiano delle precedenti disposizioni in materia di super-ammortamenti.⁴ Restano inoltre ferme le esclusioni oggettive di cui all'art. 1, comma 93, della legge n. 232/2016.

Si ricorda che, in base alle precedenti disposizioni, per gli investimenti effettuati dall'1.1.2018 al 30.06.2018, la maggiorazione spettante è del 40% a condizione che le predette condizioni **(i)** e **(ii)** siano state soddisfatte entro il 31.12.2017.

6.2 Proroga iper-ammortamenti

Le disposizioni in materia di iper-ammortamenti di cui all'articolo 1, comma 9, della legge n. 232/2016, sono prorogate per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31.12.2018, ovvero entro il 31.12.2019 a condizione che, entro il 31.12.2018, **(i)** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e **(ii)** sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Si ricorda che l'agevolazione in questione è fruibile soltanto dai titolari di reddito di impresa e limitatamente ai beni materiali strumentali nuovi di cui all'allegato A della legge n. 232/2016; la maggiorazione del costo di acquisizione è del 150% e, oltre all'entrata in funzione del bene, è richiesta l'interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Restano fermi gli obblighi documentali di cui all'art.

4. Cfr. art. 1, comma 8, Legge n. 232/2016

1, comma 11, della legge n. 232/2016.

6.2.1 Possibilità di sostituzione di un bene soggetto ad iper-ammortamento

La Legge, innovando la disciplina, prevede - sia per i beni che beneficiano delle disposizioni agevolative "originarie" sia per quelli beneficiano delle disposizioni "prorogate" - che se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge n. 232/2016;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'art. 1, comma 11, della legge n. 232/2016 (dichiarazione del legale rappresentante o perizia tecnica giurata/ attestato di conformità).

Nel caso in cui il costo di acquisizione del nuovo bene sia inferiore a quello del bene sostituito, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento (ferma restando la sussistenza delle predette condizioni).

Dal tenore letterale della norma e salvo chiarimenti ufficiali, sembrerebbe che l'acquisto di un bene nuovo di costo superiore a quello del bene sostituito non possa generare quote di iper-ammortamento superiori a quelle originariamente determinate.

6.3 Proroga maggiorazione del 40% per i beni immateriali strumentali correlati ai beni che beneficiano dell'iper-ammortamento

Le disposizioni agevolative per i beni immateriali strumentali di cui all'articolo 1, comma 10, della legge n. 232/2016, sono prorogate per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2018, ovvero entro il 31.12.2019 a condizione che, entro il 31.12.2018, **(i)** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e **(ii)** sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Si ricorda che l'agevolazione in questione è fruibile

soltanto dai titolari di reddito di impresa che beneficiano dell'iper-ammortamento e limitatamente ai beni immateriali strumentali di cui all'allegato B della legge n. 232/2016; la maggiorazione del costo di acquisizione è del 40% e, oltre all'entrata in funzione del bene, è richiesta l'interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La Legge ha peraltro aggiunto alcuni beni agevolabili all'elenco di cui al citato allegato B della legge n. 232/2016.

Restano fermi gli obblighi documentali di cui all'art. 1, comma 11, della legge n. 232/2016.

7. Modifiche alla definizione di "stabile organizzazione" (art. 1, comma 1010)

La Legge riscrive in buona parte la definizione di "stabile organizzazione" (di seguito S.O.) prevista dall'art. 162 del TUIR, recependo molte delle indicazioni fornite a livello OCSE.

7.1 Modifica alla "positive list": nuova ipotesi di S.O. nel settore digitale

Il comma 2 dell'art. 162 TUIR viene modificato con l'aggiunta della lettera *f-bis*) alla c.d. "positive list" (lista di ipotesi suscettibili di configurare una S.O.); in particolare, viene ricompresa tra le fattispecie idonee a costituire una S.O. *"una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso"*. La modifica tende a superare la precedente impostazione che richiedeva una struttura fisica (materiale o personale) nel territorio dello Stato per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione e tiene conto dello sviluppo di attività digitali avanzate che consentono alle imprese di operare senza una presenza fisica sul territorio (o avvalendosi di strutture minimali). Quale logica conseguenza, è abrogato il comma 5 dell'art. 162 TUIR che escludeva la configurabilità di una S.O. nel caso di *"disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi"*.

7.2 Modifica alla "negative list"

Riformulando il comma 4 dell'art. 162 del TUIR e aggiungendo il nuovo comma 4-bis, viene esplicitato che le attività indicate nelle lettere da a) ad e) del comma 4, per non configurare una S.O., devono avere carattere preparatorio o ausiliario, sia

se esercitate singolarmente sia se svolte in combinazione tra loro (cfr. lettera f). Tali attività, così come riformulate dalla Legge (che tuttavia non apporta modifiche sostanziali all'elenco), sono le seguenti:

- a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;
- f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e).

7.3 Introduzione della c.d. "anti-fragmentation rule" e della definizione di "soggetto strettamente correlato"

Il comma 5 dell'art. 162 TUIR, come rinnovato dalla Legge, prevede un'ipotesi di non applicabilità della "negative list" di cui al comma 4. In base alla nuova disposizione, qualora un'impresa disponga di una sede fissa di affari riconducibile alla "negative list", la non configurabilità della S.O. prevista dal comma 4 non si applica:

- se la medesima impresa già disponga nel medesimo luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato di una S.O.;
- ovvero se la combinazione delle due attività - svolte nello stesso luogo o nei due luoghi distinti - non possa essere considerata di carattere preparatorio o ausiliario.

La disapplicazione del comma 4 è tuttavia subordinata alla condizione che le due attività costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni di impresa.

Alle condizioni sopra descritte la disapplicazione del comma 4 opera anche qualora le due attività siano svolte non dalla medesima impresa ma da imprese strettamente correlate.

In base al nuovo comma 7-bis dell'art. 162 del TUIR, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa quando, tenuto conto di tutti i fatti e di

tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra o entrambi sono controllati da uno stesso soggetto e, in ogni caso:

- quando l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto o del capitale sociale;
- ovvero quando entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale.

7.4 Nuova definizione di agente dipendente

In base al comma 6 dell'art. 162 TUIR, come modificato dalla Legge, configura una S.O. un soggetto che:

- agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente;
- abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa.

Inoltre, ai fini della qualifica di "agente dipendente" idoneo a configurare una S.O., deve trattarsi di contratti:

- conclusi in nome dell'impresa, oppure
- relativi al trasferimento della proprietà, o alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure
- relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

La S.O. non si configura qualora le attività del soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 dell'art. 162 TUIR ("negative list") le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una S.O. ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4.

7.5 Nuova definizione di agente indipendente

In base al comma 7 dell'art. 162 TUIR, come modificato dalla Legge, non configura una S.O. un soggetto che:

- svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e
- agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria.

Rispetto alla precedente formulazione, la norma

precisa che non è agente indipendente il soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è "strettamente correlato" secondo la definizione di cui al precedente punto 7.3.

8. Credito d'imposta per le spese di formazione 4.0. (art. 1, commi 46 e ss.)

8.1 Ambito soggettivo

Possono beneficiare dell'agevolazione tutte le imprese - indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato – che effettuano spese di formazione qualificate ai fini dell'agevolazione nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017.

8.2 Ambito oggettivo

Sono ammissibili ai fini del credito d'imposta solo le spese in attività di formazione svolte per acquisire e consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal piano nazionale "Industria 4.0", quali:

- big data e analisi dei dati;
- cloud e fog computing;
- cyber security;
- sistemi cyber-fisici;
- prototipazione rapida;
- sistemi di visualizzazione e realtà aumentata;
- robotica avanzata e collaborativa;
- interfaccia uomo macchina;
- manifattura additiva;
- internet delle cose e delle macchine;
- integrazione digitale dei processi aziendali.

Tali attività devono essere applicate negli ambiti elencati nell'allegato A alla Legge. In linea generale, si tratta dei seguenti ambiti:

- vendita e marketing;
- informatica;
- tecniche e tecnologie di produzione.

Le attività di formazione devono, inoltre, essere pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali.

Sono escluse dall'agevolazione le attività di formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e a ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

8.3 Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è pari al 40% delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui è occupato nelle suddette attività di formazione ed è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di Euro 300.000,00 per ciascun beneficiario. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti.

A tal fine, non si applicano:

- il limite generale annuale di Euro 700.000,00 per le compensazioni nel modello F24;
- il limite annuale di Euro 250.000,00 per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi⁵.

8.4 Certificazione dei costi

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, i costi devono essere certificati:

- dal soggetto incaricato della revisione legale;
- ovvero da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali.

Tale certificazione deve essere allegata al bilancio. Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte di imprese non soggette alla revisione legale sono ammesse all'agevolazione entro il limite massimo di Euro 5.000,00.

Le imprese con bilancio revisionato sono esenti dagli obblighi di certificazione. Tale ultima disposizione mal si coordina con la certificazione prevista a cura del soggetto incaricato della revisione legale.

Le disposizioni attuative dell'agevolazione saranno emanate con apposito decreto entro 90 gg. dalla data di entrata in vigore della Legge.

9. Differimento termini di presentazione delle dichiarazioni dei REDDITI, IRAP, 770, 730 e dello "spesometro" (art. 1, commi 932 e ss.)

9.1 Differimento termini di presentazione delle dichiarazioni dei REDDITI, IRAP e dello spesometro

Al fine di evitare la sovrapposizione di adempimenti, l'art. 1 co. 932 della Legge modifica i termini riguardanti:

- la comunicazione dei dati delle fatture emesse

5. Cfr. art. 1 co. 53 della L. n. 244/2007

- e ricevute (c.d. “spesometro”);
- la presentazione delle dichiarazioni dei REDDITI e IRAP.

Con particolare riferimento al 2018, il termine per comunicare i dati dello “spesometro” è stato differito al 30.09.2018 rispetto alla precedente scadenza del 16.9.2018, mentre i modelli REDDITI 2018 e IRAP 2018, relativi al periodo d’imposta 2017, dovranno essere presentati, in via telematica, entro il 31.10.2018, rispetto alla scadenza originaria del 30.9.2018.

Il differimento dal 30 settembre al 31 ottobre dei termini di presentazione dei modelli REDDITI e IRAP si applica in relazione agli anni in cui devono essere comunicati i dati dello spesometro. Poiché, secondo quanto previsto dalla Legge, tale adempimento dovrebbe essere eliminato dal 2019 per effetto dell’estensione dell’obbligo della fatturazione elettronica, il differimento al 31 ottobre dei termini di presentazione dei modelli REDDITI e IRAP dovrebbe applicarsi limitatamente alle dichiarazioni da presentare nel 2018.

9.2 Nuovo termine di presentazione del 770

La Legge proroga al 31 ottobre il termine per la presentazione telematica delle dichiarazioni dei sostituti d’imposta (modelli 770). Si tratta di un nuovo termine a regime che sostituisce la precedente scadenza del 31 luglio, oggetto di ripetute proroghe con provvedimenti *ad hoc* nel corso degli ultimi anni.

9.3 Nuovo termine di presentazione del 730

Il termine per presentare il modello 730 ad un CAF-dipendenti o ad un professionista abilitato a prestare assistenza fiscale, viene differito dal 7 al 23 luglio, allineandolo a quello già previsto in caso di presentazione diretta da parte del contribuente. Resta invece ferma la scadenza del 7 luglio per la presentazione del modello 730 al sostituto d’imposta.

10. Nuova disciplina degli acquisti di carburante e abrogazione della scheda carburante (art. 1, commi 920 e ss.)

La Legge ha previsto che gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto dovranno essere documentati con la fattura elettronica; ai fini della detrazione IVA, l’avvenuta effettuazione dell’operazione dovrà essere provata dal

pagamento mediante carte di credito, carte di debito, carte prepagate o da altro mezzo ritenuto idoneo individuato con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Le spese per carburante per autotrazione saranno deducibili – nei limiti di cui al comma 1 dell’art. 164 TUIR - se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate.

La Legge dispone inoltre l’abrogazione del DPR n. 444 del 10.11.1997 recante l’attuale regolamento per gli acquisti di carburante e il correlato obbligo di tenuta, registrazione e conservazione della scheda carburante.

Le disposizioni concernenti la nuova disciplina degli acquisti carburante si applicano dal 1° luglio 2018.

Agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante spetterà un credito d’imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito.

11. Controlli preventivi su compensazioni “sospette” di crediti fiscali (art. 1, comma 990)

La Legge dispone che l’Agenzia delle Entrate potrà sospendere, fino a trenta giorni, l’esecuzione delle deleghe di pagamento F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell’utilizzo del credito.

Secondo la relazione tecnica al disegno di legge, i rischi potrebbero verificarsi quando il credito da compensare si riferisce ad anni risalenti oppure qualora il soggetto titolare del credito non coincida con quello che deve effettuare il versamento. Se all’esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; qualora vengono riscontrate anomalie, la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati.

Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di attuazione delle predette disposizioni.

12. Altre novità

12.1 Blocco pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni (art. 1, commi 986 e ss.)

Le Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001 e le società a totale partecipazione pubblica, prima di procedere al pagamento di somme di importo superiore a Euro 5.000,00, inoltrano in via telematica una richiesta all' Agenzia delle Entrate-Riscossione per verificare se il beneficiario del pagamento risulti moroso in relazione ad una o più cartelle di pagamento, per un importo complessivo di almeno Euro 5.000,00. La precedente soglia idonea ad attivare la procedura era di Euro 10.000,00.

12.2 Rinvio della prima applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 1, comma 931)

La Legge rinvia al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 la prima applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA"). Conseguentemente, per i soggetti c.d. "solari", per il periodo d'imposta 2017 (modello REDDITI 2018) continueranno a trovare esclusiva applicazione gli studi di settore e i parametri.

12.3 Nuove agevolazioni (art. 1, commi 57, 96)

Per gli anni 2018, 2019 e 2020 è previsto il riconoscimento di un credito d'imposta per le imprese che, in base alle definizioni dell'art. 1, comma 57, della Legge, possono qualificarsi "culturali e creative".

La Legge istituisce, inoltre, un credito d'imposta per le imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui, per ciascuno degli anni 2018, 2019 e 2020.

12.4 Rifiinanziamento della "Nuova Sabatini" (art. 1, commi 40 e ss.)

Il comma 40 della Legge dispone un rifiinanziamento per l'erogazione dei contributi previsti dalla c.d. "Nuova Sabatini", misura di sostegno volta a favorire la concessione di finanziamenti agevolati alle micro, piccole e medie imprese per investimenti in nuovi macchinari, impianti e attrezzature, nonché per gli investimenti in hardware, in software ed in tecnologie digitali.

12.5 Rifiinanziamento del credito d'imposta per il Mezzogiorno (art. 1, comma 892)

La Legge incrementa di Euro 200 milioni per il 2018 e di Euro 100 milioni per il 2019 le risorse destinate al finanziamento del credito di imposta per l'acquisto di nuovi beni strumentali destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

Guido Zavadini

guido.zavadini@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184

T - +39 06 478151

F - +39 06 483755

MILANO

Galleria Passarella, 1
20122

T - +39 02 89283800

F - +39 02 48012914

C/M/S/ Law-Now™

Law . Tax

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles
on a variety of topics delivered by email.
cms-lawnow.com

C/M/S/ e-guides

Law . Tax

Your expert legal publications online.

In-depth international legal research
and insights that can be personalised.
eguides.cmslegal.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bogotá, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casa-blanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Düsseldorf, Edimburgo, Francoforte, Funchal, Ginevra, Glasgow, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Lima, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Luanda, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Manchester, Medellín, Milano, Monaco, Monaco di Baviera, Mosca, Muscat, Parigi, Pechino, Podgorica, Poznan, Praga, Reading, Riyadh, Rio de Janeiro, Roma, Santiago del Cile, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Siviglia, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Teheran, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

cms.law