

Newsalert

Venerdì 12 gennaio 2018

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

Legge di bilancio 2018: le principali novità ai fini delle imposte dirette per le imprese

A cura del gruppo Tax Reporting & Compliance

In data 29 dicembre 2017, è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge relativa al “Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020”, Legge n. 205/2017 (nel prosieguo “Legge di bilancio 2018”).

Si commentano di seguito le principali novità ai fini IRES (D.P.R. 917/96, "TUIR"), IRAP (D.Lgs. 446/97) e altre disposizioni rilevanti per le imprese.

1, Proroga dei Super e Iper-ammortamenti (art. 1, commi 29-36)

La Legge di bilancio 2018 ha prorogato il super ammortamento e l’iper-ammortamento per l’anno 2018.

In particolare, per quanto riguarda il super-ammortamento, introdotto dalla legge di stabilità 2016 e già prorogato per il 2017 la Legge di bilancio 2018, prevede una maggiorazione del costo di acquisto del 30%, anziché del 40% , per gli investimenti effettuati dall’01.1.2018 al 31.12.2018, ovvero entro il 30.06.2019 a condizione che entro il 31.12.2018: (i) il relativo ordine risulti accettato dal venditore; (ii) sia effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. La Legge di bilancio 2018 ha eliminato la possibilità di usufruire della maggiorazione del costo di acquisto di tutti i mezzi di trasporto inclusi nell’art. 164 del TUIR a differenza della precedente versione in cui il beneficio era concesso esclusivamente per i mezzi tra trasporto strumentali nell’attività d’impresa (di cui al comma comma 1 lett. a) dell’art. 164 del TUIR).

Financial Law 2018: main Corporate Income Tax changes

Prepared by group Tax Reporting & Compliance

On December 29, 2017, the Law related to the “Forecasting Financial Statements of the State for the financial year 2018 and multi-year Financial Statements for the years 2018-2020” (hereinafter “Financial Law 2018”) has been published on the Official Gazette (Law no. 205/2017).

Here follow description of the main changes for IRES (D.P.R. 917/96, "TUIR"), IRAP (D.Lgs. 446/97) purposes and other measures for corporation.

1. Extension of Super and Hyper-depreciation (art. 1, paragraphs 29-36)

The Financial Law 2018 extended the super and hyper-depreciation for 2018.

In particular, with reference to the super-depreciation, introduced by the financial law 2016 and previously extended for FY 2017, the Financial Law 2018 provides an increase in the purchase cost of 30%, instead of 40% , for investments performed from January 1st 2018 to December 31st 2018 or by June 30th 2019 upon the condition that by December 31st 2018: (i) the relative order is accepted by the seller; (ii) advance payments are made at least 20% of the purchase cost.

The Financial Law 2018 has excluded the possibility to take advantage of the increased purchase cost of all vehicles included in the art. 164 of the TUIR, unlike the previous version in which the benefit was granted exclusively for vehicles used in the business activity (as per paragraph 1 let. a) of art. 164 of the TUIR)

La Legge di bilancio 2018 proroga anche l'agevolazione dell'iper-ammortamento, introdotta dalla legge di bilancio 2017.

In particolare, è prevista una maggiorazione del 150% degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi volti alla trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa (secondo il Modello 4.0) 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; (ii) sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo pattuito.

E' stata introdotta inoltre una nuova disposizione che si applica, per espressa previsione, anche all'iper-ammortamento di cui alla legge di bilancio 2017, oltre che all'iper-ammortamento prorogato dalla Legge di bilancio 2018.

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.

Ciò però solo a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa: (i) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla L. 232/2016; (ii) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'art. 1 co. 11 della L. 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.

Infine viene prorogata per il medesimo periodo (i.e. FY 2018) la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione degli investimenti in beni immateriali e ampliato l'ambito oggettivo di applicazione di tale maggiorazione, aggiungendo all'allegato B alla L. 232/2016 le seguenti voci:

- sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;
- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intrafabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field).

The Financial Law 2018 extends also the hyper-depreciation regime, introduced by the Financial Law 2017.

In particular, it is provided a 150% increase of the cost for investments in new tangible assets relevant for the technological and digital transformation of the company (according to 4.0 Model) performed by December 31st 2018 or by December 31st 2019, upon the condition that, by December 31st 2018: (i) the relative order is accepted by the seller; (ii) advance payments are paid at least for 20% of the purchase cost.

In addition, a new provision has been introduced and it is applicable both to the hyper-depreciation provided by the financial law 2017 and to the hyper-depreciation extended by the Financial Law 2018.

In particular, in case the taxpayer sells an asset that qualifies for hyper-depreciation, the relative benefit will not be lost.

This is upon the condition that, during the same fiscal year the taxpayer: (i) replaces the original asset with a new tangible asset with technological characteristics similar or superior to that provided by the annex A to the Law 232/2016; (ii) certifies the replacement of the asset, the characteristics of the new asset and the interconnection requirement according to the rules provided by the art. 1, paragraph 11, Law 232/2016 (declaration of legal representative or sworn technical expertise/certificate of conformity).

In case the acquisition cost of the new asset is lower than the replaced asset, the benefit continues to be used according to the lower cost of the new investment.

Finally, the 40% increase of the acquisition cost of intangible assets is extended for the same period (i.e. FY 2018) and new intangible assets are provided by the annex B of the Law 232/2016:

- supply chain management systems aimed at drop shipping in e-commerce;
- digital software and services for immersive, interactive and participatory use, 3D reconstructions, augmented reality;
- software, platforms and applications for the management and coordination of logistics with high integration characteristics of service activities (intra-fabric communication, factory-field with telematics integration of on-field devices and mobile devices, telematics detection of performance and failure of on-field devices).

2. Credito d'Imposta per i costi di formazione 4.0 (art. 1, commi 46-56)

La Legge di bilancio 2018, ha introdotto un credito d'imposta per le imprese che effettuano spese di formazione 4.0.

In particolare sono ammissibili al 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 di bilancio 2018. Le attività di formazione devono, inoltre, essere pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali.

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 300.000 euro per ciascun beneficiario.

Esso è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti (quindi, per le spese sostenute nel 2018, il credito potrà essere utilizzato dal 2019) e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Il credito d'imposta non soggiace ai limiti di utilizzo previsti da altre leggi: limite annuo di 250.000 euro previsto dall'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e limite annuo di 700.000 euro previsto dall'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, anche per le imprese il cui bilancio non è revisionato, 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.

È prevista la pubblicazione di un decreto con il quale saranno definite le disposizioni attuative.

2. Tax credit for training 4.0 expenses (art. 1, paragraphs 46-56)

The Financial Law 2018 provides for a tax credit for companies that carries out training expenses relevant for 4.0.

In particular, eligible for the tax credit are the expenses on training activities carried out in order to acquire and consolidate knowledge of the technologies provided by "Industry 4.0" plan, such as the following:

- big data and data analysis;
- cloud and fog computing;
- cyber security;
- cyber-physical systems;
- rapid prototyping;
- visualisation systems and augmented reality;
- advanced and collaborative robotics;
- man-machine interface;
- additive manufacturing;
- internet of things and machines;
- digital integration of business processes.

These activities shall be applied in the scope of annex A of the Financial Law 2018. Training activities must also be agreed through corporate or territorial collective agreements.

The tax credit is equal to 40% of the expenses relating only to costs of employees for the period in which they are employed in the above training activities and it is recognized up to a maximum annual amount of 300,000 euro for each taxpayer.

The tax credit can be offset in the F24 form starting from the following tax year in which the costs are incurred (therefore, for the expenses incurred in 2018, the credit may be used from 2019) and it does not concur to the tax base for corporate income tax and regional production tax purposes. The tax credit is not subject to general thresholds applicable for offsettings: yearly threshold of 250.000 euro set forth by art. 1, paragraph 53, Law December 24th, 2007, n. 244, and yearly threshold of 700.000 euro set forth by art. 34 of the Law December 23rd, 2000, n. 388.

In order to be eligible for the tax credit, the costs must be certified by the statutory auditor or a professional listed in the Register of Statutory Auditors, even for those companies without audited financial statements. This certification must be attached to the financial statements.

A Decree containing the main rules relating to the tax credit will be enacted.

3. Estensione dell'opzione per la rivalutazione delle partecipazioni di controllo alle partecipate estere (art. 1, commi 81-83)

La Legge di Bilancio 2018 estende l'affrancamento «speciale» previsto dai commi 10-bis e 10-ter dell'art. 15 D.L. n. 185/2008 anche alle operazioni con partecipazioni di controllo in società non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

In particolare, l'affrancamento «speciale» prevede la possibilità di riallineare i maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti nel bilancio consolidato a titolo di avviamento, marchi ed altre attività immateriali a seguito di operazioni straordinarie.

Per effetto della Legge di Bilancio 2018 si amplia l'ambito applicativo dell'affrancamento «speciale» anche alle operazioni con società controllate non residenti prive di stabile organizzazione in Italia.

La predetta estensione si applica agli acquisti di partecipazioni di controllo perfezionati a partire dal periodo d'imposta anteriore a quello in corso al 1 gennaio 2018, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dal comma 10 dell'art. 15 D.L. n. 185/2008, pari al 16% (invariata rispetto all'affrancamento in vigore).

Per evitare fenomeni di doppia deduzione fiscale dei valori delle attività immateriali già oggetto di riallineamento in base ad analoga disposizione introdotta per il periodo d'imposta 2012, la Legge di Bilancio 2018 demanda a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di stabilire le modalità di attuazione della normativa introdotta.

3. Inclusion of the operation with foreign controlling investments for the optional tax values step-up (art. 1, paragraphs 81-83)

The Financial Law 2018 extends the «special» tax realignment granted by paragraphs 10-bis and 10-ter of art. 15 Law Decree 185/2008 to transactions with controlling participations in non-resident companies without a permanent establishment in Italy.

In particular, the «special» tax realignment provides for the possibility to increase the tax values of controlling equity investments recorded in the consolidated financial statements due to goodwill, trademarks and other intangible assets following an extraordinary transactions.

The Financial Law 2018 extends the scope of the "special" tax realignment also to transactions in non-resident controlled companies without a permanent establishment in Italy.

The aforesaid extension applies to purchases of controlling participations starting from the tax period before the one in progress as at January 1st 2018 , by means of the substitute tax payment set forth by paragraph 10 of the art. 15 Law Decree 185/2008, equal to 16% (unchanged with respect to the redemption in force).

In order to avoid the double tax deduction of the intangible assets step-up values, the 2018 Budget Law delegates to a measurement of the Revenue Agency the definition of the procedures for implementing the introduced legislation.

4. Credito d'Imposta per l'acquisto di prodotti derivanti da plastica riciclata (art. 1, commi 96-99)

La Legge di bilancio 2018 ha introdotto per le imprese un credito d'imposta a fronte dell'acquisto di prodotti realizzati con materiali derivanti da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui (RUR).

Il credito è riconosciuto per gli anni 2018, 2019 e 2020 ed è pari al 36% delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti. Il credito è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 20.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di 1 milione di euro annui per ciascuno degli anni dal 2019 al 2021.

Il credito d'imposta deve essere indicato in dichiarazione e sarà utilizzabile a decorrere dal 1 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti dei prodotti oggetto dell'agevolazione, esclusivamente attraverso compensazione con il modello F24, trasmesso all'Agenzia delle Entrate mediante i servizi telematici, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

La norma precisa che il credito in esame non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non è soggetto al limite annuo di 250.000 euro stabilito dall'art. 1, comma 53, della Legge 244/2007.

Entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di bilancio 2018 un decreto ministeriale dovrà definire i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta definendo anche le procedure per assicurare il rispetto dei limiti di spesa sopra citati.

4. Tax credit for the purchase of products derived from recycled plastic (art. 1, paragraphs 96-99)

The Financial Law 2018, provides a tax credit for those companies that purchases products made from mixed plastics materials, from the recycling of plastic packaging or screening of residual municipal waste (RUR).

The tax credit is recognized for the years 2018, 2019 and 2020 and it is equal to 36% of the costs incurred and documented for the above purchases. The tax credit is available up to a maximum annual amount of 20.000 euro for each beneficiary and up to a maximum total amount of 1 million euro for each year from 2019 to 2021.

The tax credit has to be disclosed in the tax return and it will be available starting from January 1st of following tax year that in which the purchases of the products subject to the tax credit are performed, exclusively through the offsetting with the F24 form to be filed electronically to the Tax Authority, otherwise the payment transaction will be rejected. The law clarifies that the tax credit is not relevant for the determination of the corporate tax and regional production tax base. Moreover, the tax credit is not subject to the annual limitation of 250.000 euro set forth by art. 1. Paragraph 53, of the Law 244/2007.

Within 90 days of the adoption of 2018 budget law, a ministerial decree should define the rules and the procedures for the application and the utilization of the tax credit, also defining the procedures for verifying the respect of the expenses limits above.

5. Deduzione IRAP integrale per i lavoratori stagionali (art. 1, comma 116)

La Legge di bilancio 2018 prevede, limitatamente al 2018, la deducibilità integrale (100%) ai fini IRAP del costo dei lavoratori stagionali. A regime invece, la deduzione spetta in misura pari al 70%. Rimangono applicabili i requisiti previsti dalla norma originaria (art. 11 co.4 octies D. Lgs 446/97), ovvero:

- Il lavoratore stagionale deve risultare impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta.
- La deduzione spetta a partire dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

Esempio: il lavoratore ha lavorato 90 giorni nel periodo d'imposta 2016 (primo contratto) e 40 nel periodo d'imposta 2017 (secondo contratto) con lo stesso datore di lavoro per un totale di 130 gg. La deduzione spetta nel periodo d'imposta 2017 in misura pari al 70% del costo sostenuto. Se poi, nel 2018 il lavoratore presta lavoro allo stesso datore per altri 90 gg, la deduzione compete anche per quell'anno ma in misura integrale (100%).

6. Sospensione Modello F24 con compensazioni a rischio (art. 1, comma 990)

La Legge di bilancio 2018, riconosce all'Agenzia delle entrate il potere di sospendere i modelli F24 presentati al cui interno sono esposte compensazioni di crediti e debiti.

Nello specifico, l'Agenzia delle entrate potrà sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti effettuati per mezzo dei modelli di pagamento contenenti compensazioni che presentino profili di rischio al fine di controllare la legittimità dell'utilizzo del credito stesso.

Venendo agli aspetti pratici, laddove dai controlli effettuati dell'Agenzia delle entrate non emergano anomalie, e in ogni caso trascorsi 30 giorni dalla data di presentazione del modello di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni ed i versamenti in essa contenuti si considerano effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente, la delega di pagamento non è eseguita ed i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati.

5. IRAP Deduction for seasonal workers (art. 1, paragraph 116)

The Financial Law 2018 provides the full (100%) deductibility for Regional Production Purposes (IRAP) purposes of seasonal workers cost, instead of the deduction up to 70%. The increase operates only for 2018.

It remains applicable the standard conditions set forth by IRAP Law (art. 11 co.4 octies D.Lgs 446/97):

- the seasonal worker, must be employed for at least 120 days for two tax periods.
- the deduction applies to the second contract stipulated with the same employer over a period of two years, starting from the date of termination of the previous contract.

Example: the worker worked 90 days in the tax period 2016 (first contract) and 40 in the tax period 2017 (second contract) with the same employer for a total of 130 days, the deduction is due in tax period 2017 up to 70% of the cost borne. If, in 2018, the worker works for the same employer for another 90 days, the deduction also competes for that year (2018) but on percentage of 100%.

6. Suspension of F24 form including uncertain offsettings (art. 1, paragraph 990)

The Financial Law 2018, recognizes to the Italian Tax Authorities the power to suspend the payment by F24 form including offsettings of tax payables against tax credits.

In detail, the Italian Tax Authorities may suspend, up to 30 days, the payment made by the F24 form, including offsettings considered to be at risk, in order to verify the legitimacy of the use of tax credit.

Coming to the practical aspects, in case no issues arise from the checks performed by the Italian Tax Authorities, and in any case after 30 days from the date of filing of the F24 form, the payment is valid and the offsettings as well as payment by cash included in the F24 form are considered as made from the date of filing; otherwise, the filing of F24 form is not accepted and the offsettings as well as the payment by cash included in the F24 form are not considered as valid.

Il medesimo comma demanda ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione dei criteri e delle modalità di attuazione della novità normativa.

7. Acquisto carburanti (art. 1, comma 922)

La Legge di bilancio 2018 ha apportato modifiche in tema acquisti di carburante per autotrazione anche ai fini IRES (per le modifiche ai fini IVA si rimanda alla TLS Newsalert del 9 gennaio 2018).

In particolare, il nuovo comma 1-bis dell'art. 164 TUIR, prevede la possibilità di dedurre dal reddito di impresa o dal reddito professionale, ferme restando le limitazioni di cui all'art. 164 TUIR., solo le spese di acquisto di carburante effettuate tramite carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'art. 7 sesto comma del D.P.R. n. 605 del 1973. . Tutte le spese non effettuate attraverso tali strumenti saranno indeducibili ai fini IRES.

Le novità esposte entrano in vigore dal 1 luglio 2018.

8. Indici sintetici di affidabilità fiscale rinviati al periodo d'imposta 2018 (art. 1, comma 931)

La Legge di bilancio 2018, dispone il rinvio al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), previsti dall'art. 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017 n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Ne consegue che per il periodo d'imposta 2017 continueranno a trovare esclusiva applicazione gli studi di settore ed i parametri contabili.

Si ricorda che, nell'ottica di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, gli indici di affidabilità avrebbero dovuto sostituire gradualmente gli studi di settore ed i parametri contabili mediante l'introduzione dei primi 70 indici nel 2017 ed i restanti 80 indici nel 2018 con la conseguenza che per il periodo di imposta 2017 alcuni contribuenti avrebbero applicato ancora gli studi di settore o i parametri contabili mentre altri avrebbero applicato i nuovi ISA.

Ora il presente rinvio mira ad assicurare a tutti i contribuenti un trattamento fiscale uniforme nonché semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari.

The same Financial Law 2018 , requires a subsequent provision issued by the Director of the Italian Tax Authorities to define the criteria and procedures for implementing the new rule.

7. New regulation of fuel purchases (art. 1, paragraph 922)

The Financial Law 2018, introduced new rules for fuel expenses also for IRES purposes (for VAT provisions please refer to our newsletter dated 9 January 2018).

In particular, the new paragraph 1-bis of art. 164 TUIR, provides that the deductibility from business income or professional income tax base it is allowed only for fuel expenses paid by means of credit cards, debit cards or prepaid cards issued by financial operators subject to the notification obligation pursuant to art. 7th paragraph of the DPR n. 605 of 1973. All expenses not performed through these instruments are not deductible from income tax base. Limitations of deductibility set forth by the art. 164 TUIR do not change.

The above rule applies starting from July 1st, 2018.

8. New statistical Indexes postponed to the fiscal year 2018 (art. 1, paragraph 931)

The Financial Law 2018 provides the postponement to fiscal year in force as at December 31, 2018 of the Fiscal Reliability Indexes (FRI), set forth by art. 9-bis of the Law Decree no. 50 of 14 April 2017 converted with amendments by Law no. 96 of 21 June 2017.

It follows that, for fiscal year 2017 it will continue applying the Statistical Based Assessment Procedure (so called "studi di settore" or "parametri contabili").

In this regard, it is worth to point out that FRI were introduced in order to facilitate the fulfilment of tax obligation of taxpayers. In the original plans, these indexes should have gradually replaced the Statistical Based Assessment Procedure by the introduction of the first 70 indexes in 2017 and the remaining 80 indexes in 2018 with the consequence that for the fiscal year 2017 some taxpayers would have applied again Statistical Based Assessment Procedure while others would have applied the FRI.

The present postponement aims to ensure all taxpayers the same tax treatment and to make easier the fulfilment of the taxpayers and the tax intermediaries.

9. Esclusione dei dividendi esteri dal Rol (art. 1, commi 994-995)

La Legge di bilancio 2018, ha modificato la disciplina di calcolo del ROL per la deducibilità degli interessi passivi, escludendo dai componenti positivi i dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultano controllate ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1 c.c..

La novità esposta ha effetto retroattivo ed entra in vigore già dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (esercizio 2017 per i soggetti solari). Occorrerà quindi verificare il corretto versamento ai fini degli acconti per il periodo d'imposta 2017 per coloro i quali avevano optato per il metodo previsionale.

10. Imposizione al 26% per i dividendi e per le plusvalenze "qualificati" realizzate da soggetti IRPEF non imprenditori (art. 1 commi 999-1006)

La Legge di bilancio 2018 ha riformato il regime fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, equiparando la tassazione dei componenti derivanti da partecipazioni qualificate a quella dei componenti derivanti dalle non qualificate, realizzate dai soggetti IRPEF non imprenditori.

A seguito delle modifiche apportate, anche per i dividendi (art. 47 co. 1 del TUIR e all'art. 27 co. 1 del DPR 600/73) e le plusvalenze (art. 5 del DLgs. 21.11.97 n. 461) conseguiti da partecipazioni qualificate possedute da soggetti IRPEF non imprenditori è prevista l'imposizione sostitutiva del 26%, in luogo della tassazione con le aliquote progressive IRPEF.

Disposizioni analoghe sono previste per i redditi realizzati nell'ambito dei regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito (artt. 6 e 7 del DLgs. 461/97).

Con riferimento ai dividendi, le nuove disposizioni trovano applicazione per quelli percepiti a partire dal 1 gennaio 2018. In via transitoria, tuttavia, per le distribuzioni deliberate tra l'1.1.2018 ed il 31.12.2022 di dividendi formati con utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31.12.2017, la tassazione avviene secondo le regole previgenti. Si presumono distribuite per prime le riserve di utili formate nel periodo d'imposta più remoti.

La tabella seguente riassume il regime transitorio previsto dalla Legge di bilancio 2018.

Le società dovranno tenere memoria dei periodi di formazione delle riserve di utili.

9. Exclusion of dividends from Gross Operating Margin (art. 1, paragraphs 994-995)

The Financial Law 2018, modified the rules relating the calculation of "Gross Operating Margin" for the deductibility of the interest expenses, excluding dividends collected from investments held in non-resident companies that are controlled according to the Article 2359, par. 1, no. 1, of the Italian Civil Code.

The new rule is retroactive and enters into force starting from the fiscal year following the one in progress at December 31, 2016 (2017 for those taxpayers having the fiscal year coincident with the calendar year). As a consequence it is necessary to check whether the advance payments for 2017 have been made consistently with this new rule in case the taxpayer opted for the forecast method.

10. Substitute tax at 26% rate for dividends and capital gains of the "qualified" participations realized by individuals acting as non -entrepreneurs. (art. 1, paragraphs 999-1006)

The Financial Law 2018 has reformed the tax regime of financial incomes equalizing the taxation of components deriving from qualified participations to that of the components deriving from the non-qualified participations, realized by individuals acting as non -entrepreneurs.

Following the changes made for dividends (art. 47 paragraph 1 of the TUIR and art. 27 paragraph 1 of Presidential Decree 600/73) and capital gains (art. 5 of Legislative Decree 21.11.97 n. 461) deriving from qualified participations held by individuals non-entrepreneurs, substitute taxation at 26% applies, instead of personal income tax with progressive rates.

Similar provisions are expected for income of asset administration and managed savings regime (articles 6 and 7 of Legislative Decree 461/97).

For dividends, such provisions applies starting from January 1st, 2018. Anyway, for dividend distributions resolved between 1.1.2018 and 12.31.2022 the transition regime provides that net income reserves accrued up to 12.31.2017 are subject to the former taxation regime.. It also applies the presumption that elder net income reserves are distributed first.

The table below resume the transition regime provided by Financial Law 2018.

Companies should track the year of accrual of income reserves.

Data delibera di distribuzione	Utile formato sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007	Utile formato dal periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31.12.2007 e sino a quello in corso il 31.12.2016	Utile formatosi nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017	Utile formatosi nei periodi d'imposta successivi a quello in corso il 31.12.2017
<i>Date of the resolution of dividends distribution</i>	<i>Net income accrued since fiscal year running at 31.12.2007</i>	<i>Net income accrued after fiscal year running at 31.12.2007 and up to fiscal year running at 31.12.2016</i>	<i>Net income accrued in the fiscal year running at 31.12.2017</i>	<i>Net income accrued after fiscal year running at 31.12.2017</i>
01.01.2018 - 31.12.2022	IRPEF sul 40% del dividendo percepito <i>Personal Income Tax on 40% of the dividend</i>	IRPEF sul 49,72% del dividendo percepito <i>Personal Income Tax on 49,72% of the dividend</i>	IRPEF sul 58,14% del dividendo percepito <i>Personal Income Tax on 58,14% of the dividend</i>	Imposta sostitutiva al 26% <i>Substitute tax at 26%</i>
dal / from 01.01.2023	Imposta sostitutiva al 26% <i>Substitute tax at 26%</i>	Imposta sostitutiva al 26% <i>Substitute tax at 26%</i>	Imposta sostitutiva al 26% <i>Substitute tax at 26%</i>	

Per le plusvalenze le nuove disposizioni trovano applicazione da quelle realizzate dal 1.1.2019

For capital gains the new tax regime applies starting from 1.1.2019.

11. Utili provenienti da paradisi fiscali (art. 1, commi 1007-1009)

11. Dividends originated in tax haven (art. 1, paragraphs 1007-1009)

La legge di bilancio 2018 modifica il regime di tassazione degli utili provenienti da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

The Financial Law 2018 changes the taxation regime of dividends originated by companies resident in tax privileged Countries or territories.

In luogo del previgente regime di tassazione integrale, le nuove disposizioni prevedono un'esenzione al 50% degli utili percepiti nell'esercizio a condizione che sia dimostrato l'effettivo svolgimento, da parte della società non residente, di un'attività industriale e commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento. La dimostrazione può essere fornita anche tramite interpello. Al soggetto residente percettore degli utili è riconosciuto un credito d'imposta per le imposte assolute dalla partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili percepiti e nel limite dell'imposta italiana relativa a tali utili.

Instead of the former regime providing for full taxation of the dividends coming from tax havens, the new rules provide an exemption of 50% of dividends received under the condition that the Italian taxpayer demonstrates that the foreign controlled company carries out an industrial or commercial activity as primary business activity in the Country or territory of residence. Such a demonstration can be given by means of ruling with Italian Tax Authorities. The Italian taxpayer is granted with foreign tax credit for the taxes paid by the foreign controlled company on incomes accrued during the period of control. The foreign tax credit is proportioned to the taxable amount in Italy of the dividends received and within the corresponding Italian tax due.

Un'ulteriore disposizione introdotta dalla Legge di bilancio 2018 consente di superare gli effetti penalizzanti dell'interpretazione fornita dall'agenzia delle entrate con la circolare 35/E del 4 agosto 2016. Tale interpretazione prevedeva l'integrale tassazione degli utili se la controllata estera si qualificava come residente in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato al momento della percezione degli utili, indipendentemente dal periodo di formazione. Con le nuove disposizioni viene stabilito che non si considerano provenienti da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato:

An additional measure introduced by the Financial Law 2018 overcomes the negative impact of the interpretation given by Italian Tax Authorities in the Circular Letter n. 35/E issued on August 4th, 2016. According to such interpretation dividends originated by a foreign controlled entity resident (at the time of the distribution) in a tax privileged Country or territory are subject to full taxation regardless the status of the foreign controlled company in the years when the incomes were generated. The new measure provides that do not qualify as dividends originated in tax haven:

- Dividends received following fiscal year running as at December 31st, 2014, but generated in fiscal years were the foreign controlled company was not included in the Blacklist set forth by Ministerial Decree November 21st, 2001.

- Gli utili percepiti successivamente al periodo in corso il 31 dicembre 2014, ma formati in periodi nei quali la società estera non era considerata Black list ai sensi del DM 21 novembre 2001.

- Gli utili maturati in periodi successivi a quello in corso il 31 dicembre 2014 in Stati o territori non a regime fiscale privilegiato, ma percepiti in periodi d'imposta in cui la società estera si qualifica come tale ai sensi dell'art. 167, comma 4, del TUIR.

Viene altresì previsto che si considerano prioritariamente distribuiti gli utili non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

12. Stabile organizzazione (art. 1, comma 1010)

La Legge di bilancio 2018 ha modificato la nozione di Stabile Organizzazione contenuta nell'art. 162 del TUIR.

Le modifiche sono riconducibili, per la maggior parte, all'Action 7 dei BEPS, il cui scopo principale è di assicurare che i profitti vengano tassati laddove sono svolte le attività economiche rilevanti e dove è creato il valore aggiunto. Di seguito i cambiamenti dell'art. 162:

- E' stata inserita la lettera f-bis ("positive list") al comma 2 ed è stato abrogato il precedente comma 5. Tali modifiche sono da ricollegarsi, tra le altre, allo sviluppo di attività digitali che le imprese possono sviluppare in uno stato senza la presenza fisica sul territorio.
- E' stato riformulato il comma 4 ed aggiunto il comma 4-bis ("negative list"). Tali modifiche sono rivolte ad individuare i casi in cui combinazioni di attività abbiano solo carattere preparatorio ed ausiliario e non configurino una Stabile Organizzazione.
- E' stato riformulato il comma 5 che introduce la "anti-fragmentation rule". Tale modifica è volta a contrastare la frammentazione delle attività svolte in Italia che possono pertanto eludere la configurazione di una Stabile Organizzazione.
- Sono stati modificati i commi 6-7 che riscrivono le nozioni di agente dipendente ed agente indipendente ai fini di un riscontro di una Stabile Organizzazione nel territorio dello stato.
- E' stato introdotto il comma 7-bis che definisce il concetto di soggetto strettamente correlato ad un'impresa.

Non è stata prevista una norma di decorrenza delle modifiche, tuttavia in base a quanto disposto dall'art. 3 comma 1 della Legge 212/2000, le modifiche dovrebbero applicarsi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con anno solare, dal 2018.

. Dividends accrued in fiscal years following the one running as at December 31st, 2014 in Countries or territories not qualified as tax privileged, but received in fiscal years when the foreign controlled company qualifies as CFC.

Dividends not originated in tax privileged Countries or territories are presumed to be distributed as first.

12. Permanent Establishment (art. 1, paragraph 1010)

The Financial Law 2018 amended art. 162 of the TUIR "Permanent Establishment".

The amendments are related, mainly, to Action 7 of BEPS which main scope is to tax profits where relevant business activities are carried out and avoiding tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations.

Below the changes of the art. 162:

- It has been introduced letter f-bis ("positive list") at paragraph 2 and it was abrogated the paragraph 5. Among others, the reason of the amendment is related to the development of digital transactions in the business activities of the companies that may have a presence in a country even though without a physical presence.
- It has been amended the paragraph 4 and it has been introduced the paragraph 4-bis ("negative list"). This changes are made in order to individuate some possibilities to combine different activities that may have only preliminary and supplementary nature and that do not rise a Permanent Establishment.
- It has been amended paragraph 5 that introduces the anti-fragmentation rule. This paragraph has the target to avoid the segmentation of the activities carried out in Italy that may elude the set up of a Permanent Establishment.
- It has been amended paragraphs 6-7 that rephrased the definition of agent in both circumstances he acts on behalf of an enterprise or he acts as independent agent and that may rise a Permanent Establishment.
- It has been introduced paragraph 7-bis that provide a definition of a person closely related to an Enterprise.

According to article 3 paragraph 1 of the Law 212/2000 the new amendments should take place starting from 2018, for the taxpayers with year-end closing at December 31st.