

TLS Newsletter

Lunedì 15 maggio 2017

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

Decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50: principali novità Imposte dirette

A cura di Marco Meulepas, Paolo Micanti,
Matteo Mairone

In data 24 aprile 2017 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (in seguito "Decreto"), concernente "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo".

In aggiunta alle novità ai fini IVA illustrate con la nostra TNA n. 62, il Decreto ha introdotto diverse novità in ambito fiscale, finalizzate principalmente al recupero di gettito ed al contrasto di comportamenti abusivi.

1, Disposizioni in materia di contrasto alle indebite compensazioni (art. 3)

In analogia a quanto disposto per l'utilizzo dei crediti IVA, anche per l'utilizzo in compensazione c.d. "orizzontale" dei crediti relativi a imposte sui redditi, relative addizionali, alle ritenute alla fonte (di qualunque tipologia), all'IRAP ed alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, la soglia al superamento della quale è richiesta l'apposizione del c.d. "visto di conformità" sulla dichiarazione da cui detti crediti emergono o la sottoscrizione della stessa da parte dei soggetti che predispongono la relazione di revisione passa da Euro 15.000 ad Euro 5.000 annui.

Inoltre, viene esteso a tutti i soggetti titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzo dei canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per l'utilizzo in compensazione c.d. "orizzontale" dei crediti relativi alle imposte sui redditi, alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, a prescindere dall'importo oggetto di compensazione.

Law Decree no. 50 dated April 24, 2017: main Corporate Income Tax news

Prepared by Marco Meulepas, Paolo Micanti,
Matteo Mairone

On April 24th, 2017, the Law Decree April 24th, 2017, no. 50 (hereinafter "Decree") was published on the Italian Official Gazette, regarding "Urgent financial regulations, initiatives in favor of territorial authorities, further interventions for the areas affected by seismic events and development measures".

In addition to news for VAT purposes described with our TNA no. 62, the abovementioned Decree has introduced many other tax measures, in order to increase the tax revenue and to fight of abuse of tax rules.

1, Provisions to prevent the undue tax credits offsetting (art. 3)

As provided for VAT credits, also for carrying out the so-called "horizontal" offsetting of credits related to income and additional income taxes, withholding taxes (of any kind), IRAP and substitutive taxes of income taxes, the threshold beyond which is required the so called "visto di conformità" on the tax return from which such credits arise (or the signature of it by the subjects who prepared the audit report) is reduced from Euro 15,000 to Euro 5,000 on a yearly basis.

In addition, the obligation to use the channels via computer link made available by the Italian tax authorities for carrying out the so called "horizontal" offsetting of credits related to income and additional income taxes, withholding taxes, substitutive taxes of income taxes, IRAP and tax credits shown in RU Section of the income tax return, is extended to all VAT taxable persons, without thresholds.

In caso di violazione dell'obbligo di apposizione del "visto di conformità" o di sottoscrizione delle dichiarazioni ovvero nel caso di apposizione del "visto di conformità" o di sottoscrizione delle dichiarazioni da parte di soggetti non abilitati, l'Agenzia delle Entrate procede, con apposito atto, al recupero dei crediti utilizzati in compensazione, dei relativi interessi ed all'irrogazione di sanzioni. Per il pagamento delle somme dovute in base all'atto di recupero dei crediti compensati non è possibile ricorrere ulteriormente all'istituto della compensazione.

Con la risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in assenza di un specifica decorrenza, le disposizioni relative al contrasto delle indebite compensazioni, sopra illustrate, sono applicabili dalle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017, giorno di entrata in vigore del Decreto.

Non è necessario, quindi, apporre il "visto di conformità" alle dichiarazioni presentate entro il 23 aprile 2017 per l'utilizzo in compensazione di crediti superiori ad Euro 5.000, ma inferiori ad Euro 15.000 (limite previgente le modifiche apportate dal Decreto).

Per i soggetti titolari di partita IVA, a decorrere dal 24 aprile 2017 è obbligatorio trasmettere attraverso i canali messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate i modelli F24 mediante i quali sono portati in compensazione crediti relativi alle imposte sopra citate, a prescindere dall'importo oggetto di compensazione.

Per completezza, segnaliamo che con la risoluzione n. 57/E l'Agenzia delle Entrate ha comunicato che, per motivi tecnici, i controlli sull'utilizzo obbligatorio dei canali telematici per la trasmissione dei modelli F24 inizierà dal 1° giugno 2017.

2, Nuovo regime fiscale per le locazioni brevi (art. 4)

Il Decreto introduce una nuova definizione di locazioni brevi, nella quale rientrano i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online. Tra i contratti di locazioni brevi, vengono ora espressamente inclusi anche quelli che prevedono la prestazione di servizi aggiuntivi, quali la fornitura di biancheria e la pulizia dei locali, i contratti di sub-locazione e i contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario.

In the event of failure to appoint the so called "visto di conformità" (or the signature of the tax return) or in the event that the appointment of the so called "visto di conformità" or the signature of the tax return is done by non authorized subjects, Italian Tax Authorities are entitled, with specific act, to recover the tax credits offset, plus related interest and penalties.

For the payment of the amounts due on the basis of the recovery act, the so called "horizontal" offsetting is no longer allowed.

Italian Tax Authorities resolution no. 57/E of May 4th, 2017, clarified that, in the lack of a specific date for the entrance into force, regulation to prevent the undue tax credits offsetting, outlined above, applies to tax returns filed from April 24th, 2017, day of entry into force of the Decree.

Therefore, it is not necessary to appoint the so called "visto di conformità" on tax returns filed within April 23rd, 2017, in order to carry out the so called "horizontal" offsetting of tax credits exceeding Euro 5.000, but lower than Euro 15.000 (previous threshold changed by the Decree).

From April 24th, 2017, VAT taxable persons have to file F24 Forms in which the abovementioned "horizontal" offsetting is reported through the channels via computer link made available by the Italian Tax Authorities, regardless of the amount of tax credit to be offset.

For sake of completeness, in the above mentioned resolution no 57/E, Italian Tax Authorities pointed out that, due to technical reasons, controls over the mandatory usage of channels via computer link for the filing of F24 forms, will start from June 1st, 2017.

2, New tax regime for short rentals (art. 4)

The Decree introduces a new definition of short rental, which includes rent agreements of buildings for residential use no longer than 30 days, concluded by individuals, outside business activities, either directly or through subjects exercising real estate brokerage activities, also by means of websites. Short rentals expressly include the ones involving the provision of additional services such as the supply of linen and the cleanliness of the premises, sub-lease contracts and fee rentals concluded by the free borrower.

I redditi derivanti da contratti di locazione breve, così come sopra definiti, potranno accedere alle disposizioni previste per la c.d. "cedolare secca" di cui all'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 21% sul corrispettivo.

La decorrenza della disposizione fa riferimento ai contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1° giugno 2017: sarà pertanto indispensabile porre attenzione nei casi di formalizzazione dell'accordo su portali online.

Viene previsto poi un obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle locazioni brevi in capo ai mediatori immobiliari tramite i quali le stesse sono state stipulate, anche attraverso la gestione di portali online (intendendosi per mediatori immobiliari tutti coloro che, in senso lato, effettuano intermediazione mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare). Per l'omessa o inesatta comunicazione viene applicata una sanzione da 250 a 2.000 euro, ridotta alla metà se la comunicazione o la correzione avviene nei quindici giorni successivi alla scadenza. Inoltre, allo scopo di contrastare l'evasione fiscale, gli stessi soggetti dovranno operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni o corrispettivi incassati, provvedendo poi al versamento ed alla certificazione in capo al locatore. Qualora il percettore abbia optato per la cedolare secca, egli dovrà comunque indicare il canone nella propria dichiarazione senza versare alcuna ulteriore imposta; diversamente, nel caso in cui l'opzione non sia stata espressa, la ritenuta operata varrà a titolo di acconto sulle imposte determinate secondo la tassazione ordinaria.

Il sesto comma dell'articolo in commento prospetta l'emanazione, entro 90 giorni dall'entrata in vigore del Decreto, di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate attuativo di tale norma, con particolare riferimento alle disposizioni di trasmissione e conservazione dei dati da parte dell'intermediario.

For income deriving from short rentals, as defined above, it will be possible to opt for the so called "cedolare secca" regime according to art. 3 of Legislative Decree March 14th, 2011, no. 23, with the application of substitute tax of 21% on the compensation.

The effective date of the provision refers to short rentals concluded starting from June 1st, 2017: therefore, it will be essential to pay attention in cases of online formalization of the agreement.

In addition, it is introduced a statutory reporting to Italian Tax Authorities for short rentals data to be filed by real estate brokers, also by means of websites (meaning for real estate brokers all subjects who, in a broad sense, perform brokerage by connecting persons in search of a property with persons who owns the real estate to be rented). For the omitted or incomplete communication a penalty from Euro 250 to Euro 2.000 applies, reduced by half if the communication or the correction is made within the fifteen days following the due date. Moreover, in order to fight the tax evasion, the same subjects should withheld a withholding tax of 21% on the amount of the rental fees collected, and afterwards they should provide the payment and the certification of such a withholding tax. If the recipient has opted for the so called "cedolare secca", the same recipient must indicate the fee in its tax return without paying any additional tax; otherwise, in the event that the option has not been applied, the withholding will be considered as advance on the income taxes determined in accordance with the ordinary taxation.

The sixth paragraph of article provides for the enactment, within 90 days from the entry into force of the Decree, of a decision for the implementation of these rules by the Director of the Italian Tax Authorities, with particular reference to the provisions of the transmission and storage of data by the intermediary.

3, Deduzione ACE (art. 7)

Il Decreto ha previsto un depotenziamento dell'agevolazione sia per i contribuenti soggetti all'IRES (società ed enti commerciali residenti, società ed enti non residenti), che per quelli soggetti all'IRPEF (reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria).

Per i primi occorre ora prendere come riferimento non più gli incrementi netti del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, bensì gli incrementi netti rispetto al capitale proprio esistente alla chiusura del quinto esercizio precedente.

La base ACE non sarà più pertanto cumulativa a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2010: tale ultimo riferimento fisso viene sostituito da un riferimento mobile, basato sul patrimonio netto esistente al termine del quinto esercizio precedente.

Per quanto riguarda i soggetti IRPEF, è stato necessario un coordinamento con le disposizioni di cui alla L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017): la base ACE per tali soggetti è ora composta da (i) una componente "differenziale", rappresentata dalla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre del quinto anno precedente al quello per cui si effettua il calcolo e (ii) una componente "incrementale", rappresentata dagli incrementi netti registrati dopo il 31 dicembre 2015, calcolati sulla base delle regole previste per le società di capitali. Di conseguenza, la prima componente andrà progressivamente ad esaurirsi, fino al completo annullamento a partire dal 2020, come si evince dalla tabella sotto riportata.

Periodo d'imposta	Componente "differenziale"	Componente "incrementale"
2016	2015 - 2010	2016
2017	2015 - 2012	2016 + 2017
2018	2015 - 2013	2016 + 2017 + 2018
2019	2015 - 2014	2016 + 2017 + 2018 + 2019
2020		2016 + 2017 + 2018 + 2019 + 2020

3, ACE (Allowance on Corporate Equity) deduction (art. 7)

The Decree has provided a weakening of the deduction for both taxpayers subject to IRES (tax resident companies and commercial entities, non-resident companies and entities), and for taxpayers subject to IRPEF (individuals and partnerships).

For the first ones, the calculation of the deduction is now performed by making reference to the net increase of the equity compared to the one existing at the end of the previous fifth year, instead of the net increase of the equity compared from fiscal year progress as at December 31st, 2010.

Therefore, the ACE base will no longer be cumulative starting from the year in progress as at December 31st, 2010: this last reference is replaced by a shifting parameter, based on the existing equity at the end of the previous fifth year.

Regarding the personal income tax subjects, it has been necessary to coordinate with the provisions of L. 232/2016 (Budget Law 2017): the ACE base for these subjects is now composed of (i) a "differential" portion, represented by the difference between the equity as at December 31st, 2015, and the equity as at December 31st of the fifth year prior to the one of calculation (ii) an "incremental" portion, represented by net increases registered after December 31st, 2015, calculated on the basis of the rules applicable to corporations. As a result, the first portion will gradually decrease, until the complete deletion from 2020, as reported in the below table.

Fiscal year	"Differential" portion	"Incremental" portion
2016	2015 - 2010	2016
2017	2015 - 2012	2016 + 2017
2018	2015 - 2013	2016 + 2017 + 2018
2019	2015 - 2014	2016 + 2017 + 2018 + 2019
2020		2016 + 2017 + 2018 + 2019 + 2020

Per quanto riguarda la decorrenza delle nuove disposizioni, la loro applicazione decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

A tal proposito, è stato previsto un obbligo di ricalcolo dell'acconto dovuto dai soggetti IRES per il periodo d'imposta 2017: in particolare, applicando il metodo storico, l'acconto dovrà essere pari all'imposta per il 2016 rideterminata sulla base delle nuove disposizioni, ossia includendo una deduzione ACE che tenga in considerazione non già gli incrementi netti del periodo 2011-2016, bensì i soli incrementi netti del periodo 2012-2016. Rimane comunque salva la possibilità di determinazione dell'acconto 2017 in base al metodo previsionale.

Nessun obbligo di ricalcolo dell'acconto viene invece previsto per i soggetti IRPEF.

Regarding the effective date of the new rules, their application runs from the fiscal year following the fiscal year in progress as at December 31st, 2016.

In this respect, a recalculation of the advance payment due by the IRES subjects for fiscal year 2017 is required: in particular, applying the historical method, the advance payment has to be equal to the tax for the 2016 redetermined on the basis of the new provisions, that is by including a ACE deduction that takes into account not 2011-2016 period net equity increases, but the only net equity increases for the period 2012-2016. It remains the possibility of determination of the advance payment for 2017 on the basis of the provisional method.

No obligation to recalculate the advance payment is intended for IRPEF subjects.