

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati
studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER/16 DICEMBRE 2018-15 GENNAIO 2019

🌐 PIROLAPENNUTOZEI.IT
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)
🐦 [@STUDIO_PIROLA](#)
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

LEGISLAZIONE

- 1.1** **3**
Legge 17 dicembre 2018, n. 136, recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*" di conversione del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119 (Gazzetta Ufficiale del 18 dicembre 2018, n. 293)
- 1.2** **13**
Decreto Legislativo 29 novembre 2018, n. 142, rubricato "*Attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi*" - Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 2018, n. 300
- 1.3** **29**
Legge 30 dicembre 2018, n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021 (Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2018, n. 302)

LEGISLAZIONE

1.1

Legge 17 dicembre 2018, n. 136, recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria” di conversione del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119 (Gazzetta Ufficiale del 18 dicembre 2018, n. 293)

La Legge 17 dicembre 2018, n. 136 - di conversione del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119 - è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 293 del 18 dicembre 2018.

Tale Decreto, come modificato dalla Legge di conversione, ha introdotto importanti disposizioni in tema di “*pacificazione fiscale*”.

Riportiamo nel seguito le principali novità; sulla tematica, per quanto non specificato in questa sede¹, rimandiamo anche alla *Tax Newsletter 16-31 ottobre 2018*, nella quale è stato commentato diffusamente il Decreto Legge n. 119/2018.

Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione - art. 1

Il contribuente può definire il contenuto integrale dei Processi Verbali di constatazione consegnati entro il 24 ottobre 2018 presentando la relativa dichiarazione entro il 31 maggio 2019 al fine di regolarizzare le violazioni constatate in materia di:

- Imposte sui Redditi e relative addizionali;
- contributi previdenziali e ritenute;
- imposte sostitutive;
- imposta regionale sulle attività produttive;
- imposta sul valore degli immobili all'estero;
- imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero;
- Imposta sul Valore Aggiunto.

La norma consente la possibilità di definire solamente i verbali per i quali al 24 ottobre 2018 non è stato ancora notificato un avviso di accertamento, ovvero ricevuto un invito al contraddittorio.

¹ Anche in relazione alle norme che non sono state modificate in sede di conversione in Legge del Decreto n. 119/2018.

La definizione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione ed il versamento in unica soluzione, ovvero della prima rata, entro il 31 maggio 2019 (è ammesso il versamento rateale, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo; le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre).

È esclusa la compensazione, di cui all'art. 17 del Decreto Legislativo n. 241/1997.

Con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei Processi Verbali di constatazione, i termini di accertamento sono prorogati di due anni.

Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento - art. 2

Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero notificati entro il 24 ottobre 2018 non impugnati e ancora impugnabili alla stessa data, potevano essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, entro trenta giorni dal 24 ottobre 2018, ovvero se più ampio, entro il termine per la proposizione del ricorso che residua dopo il 24 ottobre 2018.

Le somme contenute negli inviti al contraddittorio notificati entro il 24 ottobre 2018 potevano essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, entro trenta giorni da tale data.

Gli accertamenti con adesione (cfr. artt. 2 e 3 del Decreto Legislativo n. 218/1997) sottoscritti entro il 24 ottobre 2018 potevano essere perfezionati con il pagamento, entro 20 giorni dal 24 ottobre 2018, delle sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori.

Si precisa che sono esclusi dalla definizione gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cfr. art. 5-*quater* del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227).

Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione - (c.d. rottamazione - ter) - art. 3

I debiti, diversi da quelli relativi alle risorse proprie UE, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della

riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, possono essere estinti, senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive (di cui all'art. 27, comma 1, del Decreto Legislativo n. 46/1999) versando integralmente le somme:

- affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi;
- maturate a favore dell'agente della riscossione, a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

Il contribuente deve manifestare all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione presentando entro il 30 aprile 2019 apposita dichiarazione (*modello DA - 2018*).

Il pagamento delle somme dovute è effettuato in unica soluzione entro il 31 luglio 2019, ovvero nel numero massimo di diciotto rate consecutive, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10% delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, scadenti rispettivamente il 31 luglio 2019 e il 30 novembre 2019. Le restanti rate, di pari ammontare, scadono il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, a decorrere dal 2020.

Nel caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo.

Si precisa che nei casi di tardivo versamento delle relative rate non superiore a cinque giorni, non si produce l'effetto di inefficacia della definizione, e non sono dovuti interessi.

A seguito della presentazione della dichiarazione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- sono sospesi, fino alla scadenza della prima ovvero unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione della dichiarazione;
- non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli che sono stati già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione;
- non possono essere avviate nuove procedure esecutive, ovvero non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;

- il debitore non è considerato inadempiente;
- si applica la disposizione prevista dall'art. 54² del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 ai fini del rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC).

Sono escluse/i dalla definizione agevolata i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- le somme dovute a titolo di recupero di Aiuti di Stato;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

La norma (comma 21) prevede che l'integrale pagamento avvenuto entro il 7 dicembre 2018 delle residue somme dovute ai sensi dell'art. 1, commi 6 e 8, lettera b), numero 2), del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148, (i.e. ai sensi della c.d. *rottamazione-bis*) in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, ha determinato il differimento automatico del versamento delle restanti somme, che deve essere effettuato in dieci rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019 (sono dovuti dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso dello 0,3% annuo). Entro il 30 giugno 2019, l'agente della riscossione invierà ai soggetti interessati apposita comunicazione, anche tenendo conto delle cartelle di pagamento "*stralciate*" (cfr. art. 4 della Legge n. 136/2018, di cui di seguito).

Resta salva la facoltà, per il debitore, di effettuare entro il 31 luglio 2019, in unica soluzione, il pagamento delle rate differite.

Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010 - art. 4

I debiti di importo residuo al 24 ottobre 2018 fino a mille Euro (comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010) anche se riferiti alle cartelle di pagamento per le quali è

² Tale norma prevede che il documento unico di regolarità contributiva nel caso di definizione agevolata di debiti contributivi è rilasciato, a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della suddetta definizione agevolata effettuata nei termini previsti, ricorrendo gli altri requisiti di regolarità contributiva di cui all'art. 3 del Decreto Interministeriale 30 gennaio 2015.

già intervenuta la richiesta di definizione agevolata (di cui all'art. 3, in precedenza commentata) sono automaticamente annullati.

Tale annullamento è stato effettuato alla data del 31 dicembre 2018, al fine di consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili.

Con riferimento ai debiti come sopra individuati:

- le somme versate anteriormente al 24 ottobre 2018 restano definitivamente acquisite;
- le somme versate al 24 ottobre 2018 sono imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti eventualmente inclusi nella definizione agevolata, ovvero in mancanza ai debiti scaduti o in scadenza e, in assenza, anche di questi ultimi sono rimborsate.

Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione europea - art. 5

I debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 a titolo di risorse proprie tradizionali comunitarie e di Imposta su Valore Aggiunto riscossa all'importazione possono essere estinti con le stesse modalità, condizioni e termini previsti in tema di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione (art. 3 della Legge in commento).

Entro il 31 luglio 2019 l'agente della riscossione comunicherà ai debitori l'ammontare complessivo delle somme dovute; il pagamento dell'unica rata, ovvero della prima rata, scade il 30 settembre 2019; la seconda rata scade il 30 novembre 2019, mentre le restanti il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno successivo.

Definizione agevolata delle controversie tributarie - art.6

Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi pendenti in ogni stato e grado del giudizio (compreso quello in Corte di Cassazione e anche a seguito di rinvio) possono essere definite dietro la presentazione di una domanda da parte del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, ovvero di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. La definizione agevolata delle controversie tributarie si applica alle controversie nelle quali il ricorso in primo grado

è stato notificato alla controparte entro il 24 ottobre 2018, e per le quali alla data della presentazione della domanda di definizione il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva. Entro il 31 maggio 2019, per ciascuna controversia autonoma deve essere presentata una distinta domanda di definizione, nonché effettuato un distinto versamento; per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

La norma disciplina le seguenti ipotesi di definizione:

- nel caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del valore della stessa;
- nelle ipotesi di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 24 ottobre 2018 le controversie possono essere definite con il pagamento:
 1. del 40% del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;
 2. del 15% del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado;
- nel caso di accoglimento parziale del ricorso (o di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate) l'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, per la parte di atto annullata;
- le controversie tributarie pendenti al 24 ottobre 2018 innanzi alla Corte di Cassazione, per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia;
- le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15% del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima, ovvero unica pronuncia giurisdizionale non cautelare (sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio) depositata al 24 ottobre 2018, e con il pagamento del 40% per cento negli altri casi.
- in caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi a cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla definizione in commento.

La definizione si perfeziona con la presentazione della relativa domanda e con il pagamento degli importi dovuti, ovvero della prima rata, entro il 31 maggio 2019. Se gli importi dovuti superano Euro 1.000 è ammesso il pagamento rateale in un massimo di venti rate trimestrali. Il termine di pagamento delle rate successive alla prima scade il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019 (sulle rate successive alla prima, si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del relativo versamento). È esclusa la compensazione, di cui all'art. 17 del Decreto Legislativo n. 241/1997.

L'eventuale diniego della definizione deve essere notificato entro il 31 luglio 2020, con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali; detto diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la relativa controversia.

Sono escluse dalla definizione le controversie relative, anche solo in parte:

- alle risorse proprie tradizionali comunitarie e l'Imposta sul Valore Aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di Aiuti di Stato (cfr. art. 16 del Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015).

Inoltre, come previsto dal comma 11 dell'art. 6, per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione (anche incidentale) delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Corte di Cassazione, che scadono tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019.

Regolarizzazione con versamento volontario di periodi di imposta precedenti - art. 7

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche che al 31 dicembre 2017 risultavano iscritte nel registro del CONI possono avvalersi:

- della definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, versando un importo pari al 50% per cento delle maggiori imposte accertate (fatta eccezione per l'IVA dovuta per intero) ed al 5% delle sanzioni irrogate e degli interessi dovuti;
- della definizione agevolata delle liti pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie, con il versamento del:

1. 40% del valore della lite e del 5% delle sanzioni e degli interessi accertati nel caso in cui al 24 ottobre 2018 la lite penda ancora nel primo grado di giudizio;
2. 10% del valore della lite e del 5% delle sanzioni e degli interessi accertati, ne caso di soccombenza in giudizio dell'Amministrazione Finanziaria nell'ultima, ovvero unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva al 24 ottobre 2018;
3. del 50% del valore della lite e del 10% delle sanzioni e degli interessi accertati in caso di soccombenza in giudizio della società o associazione sportiva nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva al 24 ottobre 2018.

La definizione agevolata in commento è preclusa qualora l'ammontare delle sole imposte accertate ovvero in contestazione, relativamente a ciascun periodo di imposta, per il quale è stato emesso avviso di accertamento (o è pendente reclamo o ricorso) è superiore ad Euro 30 mila per ciascuna imposta, IRES o IRAP, accertata o contestata.

Definizione agevolata delle imposte di consumo dovute ai sensi dell'articolo 62-quater, commi 1 e 1-bis, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 - art. 8

La norma consente la possibilità di definire i debiti tributari, per i quali non sia ancora intervenuta sentenza passata in giudicato maturati fino al 31 dicembre 2018 a titolo di imposta di consumo (cfr. art. 62-quater, commi 1 e 1-bis, del Decreto Legislativo n. 504/1995) con il versamento di un importo pari al 5% di quanto dovuto; non sono dovuti gli interessi e le sanzioni.

Il contribuente deve manifestare all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la volontà di avvalersi della definizione inviando entro il 30 aprile 2019 apposita dichiarazione; la presentazione di detta dichiarazione sospende per novanta giorni i termini per l'impugnazione dei provvedimenti impositivi, nonché degli atti di riscossione delle imposte di consumo e delle sentenze pronunciate su tali atti.

La definizione si perfeziona con il pagamento entro sessanta giorni dell'intero importo comunicato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ovvero della prima rata, in caso di pagamento rateale.

Irregolarità formali - art. 9

A mente di tale disposizione, introdotta in sede di conversione in Legge del Decreto Legge n. 119, le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale (che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle II.DD, IVA ed IRAP e sul pagamento dei tributi) commesse fino al 24 ottobre 2018 possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari ad Euro 200 per ciascun periodo di imposta cui si riferiscono le violazioni. Tale somma deve essere versata in due rate di pari importo (il 31 maggio 2019 ed il 2 marzo 2020).

La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.

Sono esclusi/e dalla regolarizzazione:

- gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria;
- le violazioni di natura formale già contestate in atti divenuti definitivi al 19 dicembre 2018 (data di entrata in vigore della Legge n. 136 in commento).

Inoltre, la regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Disposizioni in materia di fatturazione elettronica - artt. 10, 10-bis, 10-ter, 15 e 15-bis

La Legge n. 136/2018 è intervenuta sull'art. 1 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127, in tema di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, per quanto concerne:

- il regime di esonero (sono esonerati dalle disposizioni previste in materia di fatturazione elettronica i soggetti passivi che hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a Euro 65.000);
- il regime sanzionatorio nel caso di inosservanza dell'obbligo di fatturazione elettronica (cfr. comma 6, art. 1 del Decreto Legislativo n. 127/2015), con particolare riferimento ai contribuenti che effettuano la liquidazione periodica IVA con cadenza mensile; per tali contribuenti, le disposizioni previste - per il primo semestre del 2019 - in tema di mancata applicazione delle sanzioni, ovvero di applicazione delle stesse con riduzione dell'80% si applicano fino al 30 settembre 2019.

LEGISLAZIONE

Sono state introdotte anche alcune disposizioni di semplificazione in tema di fatturazione elettronica per gli operatori sanitari, nonché specifiche disposizioni per gli operatori che offrono servizi di pubblica utilità.

Per quanto concerne le disposizioni di coordinamento in tema di fatturazione elettronica, (art. 15) si segnala che a partire dalle operazioni IVA 2020, nell'ambito di un programma di assistenza *on line* basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche, le con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia le bozze dei Registri IVA, della liquidazione periodica IVA e la dichiarazione annuale IVA.

Tra le altre novità introdotte si segnalano le seguenti:

- giustizia tributaria digitale (*artt. 16 e 16-bis*);
- scambio automatico di informazioni (art. 16-*sexies*);
- estensione dell'istituto del gruppo IVA ai Gruppi Bancari Cooperativi (art. 20);
- sospensione temporanea delle minusvalenze nei titoli non durevoli (art. 20-*quater*). I soggetti che non adottano i Principi Contabili Internazionali nell'esercizio in corso al 24 ottobre 2018 possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione - così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato - anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole. Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, può essere estesa agli esercizi successivi;
- imposta sui trasferimenti di denaro all'estero effettuati per mezzo degli istituti di pagamento, di cui all'art. 114-*decies* del Decreto Legislativo n. 385/1993 (art. art. 25-*novies*);
- imposte di consumo, di cui al Decreto Legislativo n. 504/1995 (art. 25-*decies*);
- modifica della soglia di accesso all'interpello sui nuovi investimenti (art. 01): la norma è intervenuta sull'art. 2, comma 1, del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, il quale nella nuova formulazione prevede che le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a venti milioni di Euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature possono presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione (ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di una azienda).

1.2

Decreto Legislativo 29 novembre 2018, n. 142, rubricato "Attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi" - Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 2018, n. 300

Il Decreto Legislativo 29 novembre 2018, n. 142 di attuazione della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della Direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 2018, n. 300 - cc.dd. Direttive ATAD 1 e ATAD 2, che fanno parte del c.d. *Anti Tax Avoidance Package* varato dalla Commissione Europea.

In termini generali, obiettivo di tali Direttive è sia rafforzare il "livello" di protezione delle norme interne contro la pianificazione fiscale aggressiva sia assicurare che l'imposta sia versata nel luogo in cui gli utili e il valore sono generati, in aderenza alle Raccomandazioni espresse dall'OCSE nell'ambito del Progetto BEPS - *Base Erosion and profit shifting*.

Come specificato nella Relazione Illustrativa, con il Decreto Legislativo in commento "si dispongono le norme di attuazione volte a recepire tale direttiva [ATAD 1] rilevando, sin da subito, che l'adozione delle stesse è effettuata nella considerazione che l'ordinamento tributario italiano già dispone di norme nei settori specifici indicati dalla direttiva ATAD 1, ad esclusione di quelle volte a contrastare i disallineamenti da ibridi. Proprio in tale considerazione si è ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso in quanto l'attuale formulazione dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) recante la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale appare conforme al testo dell'articolo 6 della direttiva ATAD 1...[Omissis]".

Il Decreto Legislativo è suddiviso in sei Capi:

- Capo I (*Disposizioni in materia di deducibilità degli interessi passivi*);
- Capo II (*Disposizioni in materia di imposizione in uscita*);
- Capo III (*Disposizioni in materia di società controllate non residenti*);
- Capo IV (*Disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi*);
- Capo V (*Definizioni e disposizioni di coordinamento*);
- Capo VI (*Disposizioni transitorie e finali*).

Le disposizioni introdotte sono relative:

- alla deducibilità degli interessi passivi;
- alla imposizione in “uscita” e in “entrata”;
- alla normativa in tema di società controllate estere - c.d. disciplina *Controlled Foreign Companies*, *CFC*);
- ai dividendi e alle plusvalenze relative a partecipazioni in soggetti non residenti;
- ai disallineamenti da ibridi, da ibridi inversi e da residenza fiscale;
- alla nozione di intermediari finanziari, delle *holding* finanziarie e non finanziarie.

Deducibilità degli interessi passivi

Il Decreto Legislativo ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'art. 96 del TUIR, rubricato “*Interessi passivi*”, con due importanti novità rispetto alla normativa previgente:

- l'applicabilità dei limiti di deducibilità anche agli interessi passivi ed oneri finanziari assimilati capitalizzati (per “*interessi attivi*” e “*interessi passivi*” si dovranno intendere anche i proventi e gli oneri finanziari ad essi assimilati). Come specificato nella Relazione Illustrativa “*ciò comporterà la verifica della deducibilità di tali interessi nell'anno in cui sono rilevati contabilmente e capitalizzati, con conseguente eventuale loro indeducibilità totale o parziale, fermo restando il riconoscimento integrale, ai fini fiscali, del valore contabile del bene ad incremento del quale è stata operata la capitalizzazione*”;
- la compensazione degli interessi passivi non solo con gli interessi attivi di periodo, ma anche con l'eventuale eccedenza di interessi attivi riportati da periodi d'imposta precedenti. Detta compensazione è giustificata dal fatto che (a seguito della scelta di considerare gli interessi attivi e passivi che siano qualificati come tali in base ai Principi contabili adottati dall'impresa) si rende necessario tenere conto che, con riferimento alla stessa operazione, vi saranno situazioni in cui ci sarà un periodo d'imposta caratterizzato da un'eccedenza di interessi attivi seguito da periodi d'imposta caratterizzati da eccedenza di interessi passivi.

Al fine di assumere rilevanza ai fini dell'art. 96 del TUIR gli interessi devono derivare da un'operazione ovvero da un rapporto contrattuale che, in quanto tali, hanno una causa finanziaria oppure derivano da un rapporto contrattuale che, pur non avendo causa finanziaria, contiene comunque una componente di finanziamento significativa (viene fatto l'esempio degli interessi attivi o passivi contabilizzati ai sensi

dell'IFRS 15 in caso di dilazione di pagamento concessa al cliente o di pagamento anticipato da parte di quest'ultimo).

Le nuove regole di deducibilità degli interessi passivi si applicano agli interessi, attivi e passivi, che siano qualificati come tali dai Principi Contabili adottati dall'impresa (cfr., al riguardo il *Final Report dell'Action 4 del Progetto BEPS* ("Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments") dove viene chiarito che le limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi devono applicarsi, oltre che agli interessi passivi su qualunque forma di debito, anche agli altri "pagamenti finanziari" che sono economicamente equivalenti agli interessi passivi, dovendosi accertare tale equivalenza sulla base della sostanza economica e non della forma giuridica).

Per quanto concerne l'applicazione pratica dell'art. 96 del TUIR, si evidenzia che a mente del comma 2 dell'art. 96 del TUIR l'eccedenza degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati rispetto all'ammontare complessivo degli interessi attivi e proventi finanziari assimilati (i.e. interessi attivi e proventi finanziari assimilati di competenza del periodo di imposta e riportati da periodi di imposta precedenti) è deducibile nel limite dell'ammontare risultante dalla somma tra il 30% del *ROL* (Risultato Operativo Lordo³) della gestione caratteristica del periodo d'imposta e il 30% del *ROL* della gestione caratteristica riportato da periodi di imposta precedenti. A tale fine, deve essere utilizzato prioritariamente il 30% del *ROL* della gestione caratteristica del periodo di imposta e successivamente il 30% del *ROL* riportato da periodi di imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo di imposta meno recente.

Con riferimento all'utilizzazione del *ROL* la principale novità risiede nel fatto che esso non sarà più riportabile in avanti indefinitamente, ma solamente per cinque periodi di imposta. Inoltre, a differenza di quanto previsto dalla previgente normativa, non è più prevista l'esclusione dal *ROL* dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

In luogo del "*ROL contabile*", calcolato assumendo le voci che lo compongono nella loro quantificazione contabile, si utilizzerà un "*ROL fiscale*", in cui le voci che lo compongono saranno assunte in misura pari al loro valore fiscale rilevante ai fini delle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa (i.e. i costi per utenze telefoniche, classificati in una voce di Conto Economico rilevante ai fini del *ROL*,

³ Per Risultato Operativo Lordo della gestione caratteristica si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'art. 2425 c.c., lettere A) e B), con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, assunti nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa. Per i soggetti che redigono il Bilancio in base ai Principi Contabili Internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

saranno assunti non integralmente, ma per l'importo fiscalmente deducibile, pari all'80%). Nel caso di doppio binario contabile-fiscale, i valori rilevanti saranno quelli previsti dalla normativa fiscale.

Come disposto dal comma 6 dell'art. 96 del TUIR, qualora in un periodo di imposta l'importo degli interessi attivi e dei proventi finanziari assimilati di competenza sia superiore alla somma tra gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di competenza e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati riportati da periodi di imposta precedenti, l'eccedenza potrà essere riportata nei periodi di imposta successivi, senza limiti temporali.

A determinate condizioni, sono esclusi dai limiti di deducibilità (cfr. comma 8, art. 96 del TUIR) gli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine⁴ come definito nel Codice degli Appalti.

Gli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi, nonché dalle società di gestione dei fondi comuni di investimento e dalle società di intermediazione mobiliare⁵, sono deducibili nei limiti del 96% del loro ammontare.

Il comma 14 descrive il meccanismo di deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del Consolidato Fiscale Nazionale, di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR. Inoltre, l'art. 13 detta alcune disposizioni transitorie relativamente al regime in commento.

Disposizioni in materia di imposizione in "uscita" e in "ingresso"

L'art. 2 del Decreto disciplina l'imposizione in "uscita" (cfr. art. 166 del TUIR⁶), mentre l'art. 3 disciplina il riconoscimento dei valori in "ingresso" nel territorio dello Stato (cfr. art. 166-bis del TUIR). In termini generali, è possibile affermare che la nuova normativa si caratterizza rispetto alla precedente oltre che per un più esteso ambito soggettivo di applicazione anche per l'introduzione del concetto di valore di mercato⁷ (prescelto quale criterio uniforme per tutti i Paesi membri UE) in sostituzione del valore normale,

⁴ Nel caso in cui il progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine sia caratterizzato da un regime di segregazione patrimoniale, si confronti il comma 9 dell'art. 96 del TUIR.

⁵ Di cui al Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

⁶ Nonché il D.M. 2 luglio 2014, implicitamente abrogato per effetto delle modifiche operate.

⁷ Il valore di mercato deve essere determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, del valore dell'avviamento, calcolato tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti: ai fini della determinazione del valore di mercato si tiene conto delle indicazioni contenute nel Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato ai sensi del comma 7 dell'art. 110 del TUIR (i.e. Decreto 14 maggio 2018).

ai fini della determinazione della (eventuale) plusvalenza che si genera al momento del trasferimento in "uscita" e in "ingresso" nel territorio dello Stato.

Venendo ai profili di interesse - anche relativamente alla tassazione della (eventuale) plusvalenza che si potrebbe generare al momento del trasferimento - con riferimento al trasferimento in "uscita", il novellato art. 166 del TUIR si applica, a decorrere dal 1° gennaio 2019, ai soggetti che esercitano imprese commerciali qualora si verifichi una delle seguenti fattispecie⁸:

1. sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e trasferiscono all'estero la propria residenza fiscale: la plusvalenza, unitariamente determinata, è data dalla differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e delle passività del soggetto che trasferisce la residenza fiscale che non sono confluite nel patrimonio di una stabile organizzazione di tale soggetto situata nel territorio dello Stato;
2. sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e trasferiscono attivi ad una loro stabile organizzazione situata all'estero con riferimento alla quale si applica l'esenzione degli utili e delle perdite di cui all'art. 168-ter del TUIR (c.d. *Branch Exemption*): è imponibile la differenza tra il valore di mercato e il costo fiscalmente riconosciuto degli attivi trasferiti alla stabile organizzazione situata all'estero;
3. sono fiscalmente residenti all'estero, possiedono una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato e trasferiscono l'intera stabile organizzazione alla sede centrale, ovvero ad altra stabile organizzazione situata all'estero. La plusvalenza, unitariamente determinata, è costituita dalla differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e delle passività facenti parte del patrimonio della stabile organizzazione trasferita alla sede centrale, ovvero alla stabile organizzazione situata all'estero;
4. sono fiscalmente residenti all'estero, possiedono una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato e trasferiscono attivi facenti parte del patrimonio di detta stabile organizzazione alla sede centrale, ovvero ad altra stabile organizzazione situata all'estero. La base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto degli attivi trasferiti alla sede centrale o alla stabile organizzazione situata all'estero;
5. sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e sono stati incorporati da una società non residente, oppure hanno effettuato una scissione a favore di una o più beneficiarie non residenti, oppure hanno effettuato il conferimento di una stabile organizzazione, ovvero di un ramo di essa,

⁸ La Relazione Illustrativa al Decreto Legislativo ha precisato che il "nuovo" art. 166 del TUIR oltre al trasferimento di residenza - già disciplinato nel previgente articolo - ha introdotto altre fattispecie, alcune delle quali già disciplinate in altre norme dell'ordinamento interno.

situata all'estero a favore di un soggetto residente all'estero. Con riferimento alle operazioni straordinarie, la plusvalenza, unitariamente determinata, è costituita dalla differenza tra il valore di mercato complessivo e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e passività che prima del perfezionamento dell'operazione facevano parte del patrimonio del soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato e che, successivamente a tale perfezionamento, non confluiscono nel patrimonio di una stabile organizzazione di un soggetto non residente situata nel territorio dello Stato.

Il trasferimento di attivi ad una stabile organizzazione, ovvero da una stabile organizzazione, si intende effettuato quando, in applicazione dei criteri OCSE (considerando la stabile organizzazione una entità separata ed indipendente, che svolge le medesime o analoghe attività della casa madre da cui promana, in condizioni identiche o simili, e tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati) tali attività si considerano rispettivamente entrate nel patrimonio o uscite dal patrimonio di detta stabile organizzazione.

Le imposte dovute, previa opzione e subordinatamente alla prestazione di eventuali garanzie, possono essere versate in cinque rate annuali di pari importo qualora la residenza fiscale (cfr. il punto 1 che precede) è trasferita in uno Stato UE, oppure in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consente un adeguato scambio di informazioni e con il quale l'Italia ha stipulato un Accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari, comparabile a quella assicurata dalla Direttiva 2010/24/UE. Al ricorrere di tale condizione, anche nelle ipotesi descritte nei punti da 2 a 5 prima commentati, è possibile versare le imposte dovute, previa opzione e subordinatamente alla prestazione di eventuali garanzie, in cinque rate annuali di pari importo.

L'articolo 166-*bis* del TUIR (rubricato "*Valori fiscali in ingresso*") disciplina le fattispecie nelle quali un soggetto:

1. che esercita un'impresa commerciale trasferisce nel territorio dello Stato la propria residenza fiscale;
2. fiscalmente residente all'estero trasferisce attivi ad una propria stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato;
3. fiscalmente residente all'estero trasferisce nel territorio dello Stato un complesso aziendale;
4. fiscalmente residente nel territorio dello Stato che possiede una stabile organizzazione situata all'estero, con riferimento alla quale si applica l'esenzione degli utili e delle perdite di cui all'art.

168-ter del TUIR (c.d. *Branch Exemption*), trasferisce alla sede centrale attivi facenti parte del patrimonio di tale stabile organizzazione;

5. un soggetto fiscalmente residente all'estero che esercita una impresa commerciale è oggetto di incorporazione da parte di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato, effettua una scissione a favore di uno o più soggetti beneficiari residenti nel territorio dello Stato, oppure effettua il conferimento di una stabile organizzazione situata al di fuori del territorio dello Stato a favore di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

Nelle sopra citate ipotesi, le attività e le passività che fanno parte del patrimonio del soggetto che ha trasferito la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato, quelle facenti parte del patrimonio del soggetto incorporato, di quello del soggetto scisso o della stabile organizzazione oggetto di conferimento, gli attivi trasferiti alla stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato del soggetto non residente e quelli trasferiti dalla stabile organizzazione situata all'estero alla sede centrale situata in Italia, assumono quale valore fiscale il loro valore di mercato qualora il soggetto estero, ovvero lo Stato sul cui territorio si trova la stabile organizzazione estera, prima del trasferimento di residenza aveva la propria residenza fiscale in uno Stato UE, oppure in uno Stato che consente un adeguato scambio di informazioni (cfr. art. 11, comma 4, lettera c), del Decreto Legislativo 1° aprile 1996, n. 239).

Qualora nelle ipotesi di trasferimento sopra menzionate il soggetto coinvolto nell'operazione fa parte di Stati o territori diversi dall'UE, ovvero da quelli con cui vi è adeguato scambio di informazioni fiscali, il valore fiscale assunto è il valore di mercato, determinato in esito all'accordo preventivo stipulato con l'Amministrazione Finanziaria, di cui all'art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (che disciplina gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale). In assenza di tale accordo, il valore fiscale delle attività e delle passività è assunto, per le prime, in misura pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato, mentre per le seconde, in misura pari al maggiore tra questi.

Anche per quanto concerne i trasferimenti in "*ingresso*" viene previsto che il valore di mercato deve essere determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, del valore dell'avviamento, calcolato tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti. Ai fini della determinazione del valore di mercato si tiene conto delle indicazioni contenute nel Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato ai sensi del comma 7 dell'art. 110 del TUIR.

Il trasferimento di attivi ad una stabile organizzazione, ovvero da una stabile organizzazione, si intende effettuato quando, in applicazione dei criteri OCSE, considerando la stabile organizzazione una entità separata e indipendente, che svolge le medesime o analoghe attività della casa madre da cui promana, in condizioni identiche o simili, e tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati, tali attivi si considerano rispettivamente entrati nel patrimonio o usciti dal patrimonio di tale stabile organizzazione.

La norma demanda ad un Provvedimento il compito di stabilire le modalità di segnalazione dei valori delle attività e delle passività coinvolte nelle operazioni: nel caso di omessa o incompleta segnalazione, si applica la sanzione amministrativa prevista dall'art. 8, comma 3-*bis*, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (i.e. 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella Dichiarazione dei Redditi, con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000).

Disposizioni in materia di società controllate estere

La Sezione I del Capo III ha recepito nel nostro ordinamento gli artt. 7 e 8 della Direttiva (UE) 2016/1164, relativi alla disciplina delle società controllate residenti (c.d. *Controlled Foreign Companies*, CFC); per effetto di tale recepimento è stato sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'art. 167 del TUIR con un "nuovo" testo normativo allineato alle indicazioni contenute nella citata Direttiva.

In estrema sintesi⁹, si evidenzia che la normativa CFC si applica nei confronti dei soggetti residenti indipendentemente dalla forma giuridica assunta (persone fisiche, società di persone e società di capitali) che detengono il controllo di soggetti esteri residenti o localizzati in Stati o territori *Black List*. A tal fine, si considerano soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'art. 2359 c.c. da parte di un soggetto residente;
- oltre il 50% della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c. o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente.

Inoltre, ai fini della disciplina CFC si considerano soggetti controllati non residenti sia le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri sia le stabili organizzazioni all'estero di soggetti

⁹ Come disposto dal comma 1 dell'art. 167 del TUIR, le "disposizioni del presente articolo si applicano alle persone fisiche e ai soggetti di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c), nonché relativamente alle loro stabili organizzazioni italiane, ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), che controllano soggetti non residenti, come definiti ai commi 2 e 3".

residenti che hanno optato per il regime di cui all'art. 168-ter (c.d. *Branch Exemption*).

Come disposto dal comma 4 dell'art. 167 TUIR, la normativa CFC si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia. Come specificato nella Relazione Illustrativa "assume, pertanto, rilevanza, al fine dell'individuazione dello Stato a fiscalità privilegiata, il carico effettivo di imposizione e non quello nominale...[Omissis]... (a tal fine, si conferma, quindi, in linea con le disposizioni già vigenti, che l'individuazione di tali Paesi è effettuata con riferimento alla tassazione effettiva e non già in base a liste "nere)". Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno indicati i criteri per effettuare, con modalità semplificate, la verifica della presente condizione, tra i quali "quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile" - cfr., comma 4, lettera a), art. 167 TUIR;
- oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie (c.d. *passive income*):
 - 1) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
 - 2) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
 - 3) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
 - 4) redditi da *leasing* finanziario;
 - 5) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
 - 6) proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
 - 7) proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente; ai fini dell'individuazione dei servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo si tiene conto delle indicazioni contenute nel Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze emanato ai sensi del comma 7 dell'art. 110 del TUIR.

In buona sostanza, con riferimento al requisito della tassazione effettiva si rende necessario effettuare un confronto tra il tax rate "effettivo" estero e il tax rate "virtuale" interno calcolato rideterminando il reddito in base alle disposizioni fiscali interne (i.e. italiane) applicate all'utile ante imposte risultante dal Bilancio

della società estera - *"confronto che riguarda, sul fronte della tassazione virtuale interna, l'imposta sul reddito delle società (IRES)"* - cfr. Relazione Illustrativa al Decreto Legislativo n. 142/2018.

La normativa non trova, invece, applicazione qualora il soggetto residente dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali; a tal fine, il Contribuente può interpellare l'Agenzia delle Entrate, ai sensi di quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lettera b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (tale esimente è prevista dal comma 5 dell'art. 167 del TUIR).

Il reddito realizzato dal soggetto controllato non residente è imputato ai soggetti controllanti residenti nel periodo di imposta di questi ultimi in corso alla data di chiusura dell'esercizio, ovvero del periodo di gestione del soggetto controllato non residente, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili del soggetto controllato non residente detenuta, direttamente o indirettamente. Nel caso di partecipazione indiretta per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, i redditi sono imputati a questi ultimi soggetti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

I redditi da imputare per trasparenza al soggetto controllante residente sono assoggettati a tassazione separata con aliquota media del soggetto controllante residente, comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES (24%). Inoltre, ai fini della determinazione del reddito del soggetto controllato non residente, da imputare per trasparenza al soggetto residente, si applicano le regole di determinazione del reddito ai fini IRES previste per le imprese residenti, ad eccezione delle disposizioni riguardanti:

- le società di comodo;
- le società in perdita sistematica;
- gli studi di settore;
- l'Aiuto alla crescita economica (ACE);
- la rateizzazione delle plusvalenze, di cui all'art. 86, comma 4, del TUIR.

Come specificato nella Relazione illustrativa *"in questo modo viene garantita una maggiore equivalenza della base imponibile del reddito estero, imputato per trasparenza in capo al socio italiano, rispetto allo stesso reddito qualora questo fosse stato prodotto in Italia"*.

Per completezza di argomento, si evidenzia che la norma ha introdotto (cfr. comma 11) alcune disposizioni di carattere procedurale: in particolare, nelle ipotesi di accertamenti sulla corretta applicazione della normativa CFC, l'Agenzia delle Entrate prima di procedere all'emissione di un Avviso di Accertamento di imposta o di maggiore imposta deve concedere al Contribuente un termine di 90 giorni per presentare le prove utili a dimostrare che, nel caso di specie, la normativa non trova applicazione (in base all'esimente

sopra citata, prevista dal comma 5). Inoltre, è stato previsto un obbligo di segnalazione in Dichiarazione dei Redditi delle partecipazioni per le quali sussistono gli estremi per l'applicazione della disciplina CFC, nelle ipotesi in cui non è stato presentato interpello all'Agenzia delle Entrate, nonché qualora l'interpello sia stato presentato, ma si è ottenuta una risposta non favorevole.

Con riferimento ai redditi provenienti da organismi di investimento collettivo di risparmio non residenti, gli stessi saranno assoggettati ad imposta in capo al soggetto controllante residente se e nella misura in cui gli stessi redditi sarebbero stati assoggettati ad imposizione se prodotti da organismi di investimento (OICR) residenti.

Disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze

La Sezione II del Decreto ha modificato le disposizioni del TUIR (ad esempio, gli artt. 47, 87 e 89) concernenti i dividendi e le plusvalenze relative a partecipazioni in soggetti non residenti. Inoltre, è stato introdotto nel TUIR l'art. 47-bis, rubricato "*Disposizioni in materia di regimi fiscali privilegiati*" a mente del quale i regimi fiscali di Stati o territori, diversi da quelli UE, ovvero da quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un Accordo che consente un effettivo scambio di informazioni, si considerano privilegiati se:

- l'impresa, ovvero l'ente non residente o non localizzato in Italia è sottoposto a controllo (i.e. in base all'art. 2359 c.c., ovvero alla partecipazione agli utili superiore al 50%) da parte di un soggetto partecipante residente o localizzato in Italia, laddove si verifichi la condizione di cui al comma 4, lettera a), dell'art. 167 del TUIR (i.e. tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residente in Italia);
- in mancanza del requisito del controllo, il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia¹⁰.

Come specificato nella Relazione Illustrativa "*il nuovo articolo 47-bis introduce un diverso requisito per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, facendo riferimento al livello di tassazione effettivo o a*

¹⁰ La norma ha specificato - cfr. lett. b), comma 1, art. 47-bis - che "si tiene conto anche di regimi speciali che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoghe attività dell'impresa o dell'ente partecipato, che risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario e che, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite [del 50%] e sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte dal citato soggetto". Come specificato nella Relazione Illustrativa, sono da ritenersi speciali quei regimi che prevedono una "codificata deduzione, oltre ai costi confluiti nel conto economico, soltanto per un limitato periodo di tempo (ad es., forme di agevolazione sulla falsariga del c.d. "super-ammortamento" di cui all'articolo 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - legge di stabilità per il 2016)".

quello nominale, a seconda che la partecipazione sia o non sia di controllo, secondo la stessa nozione valevole ai fini della disciplina CFC. Tale diverso trattamento deriva dall'opportunità di prevedere un criterio semplificatorio, quello dell'aliquota nominale, per l'individuazione del livello di tassazione in caso di partecipazioni non di controllo per le quali risulta più complesso, per il partecipante, reperire le informazioni necessarie a determinare il livello di tassazione effettivo".

In buona sostanza, l'art. 47-bis del TUIR, per l'individuazione dei regimi fiscali privilegiati distingue tra partecipazioni:

- di controllo (ai sensi dell'articolo 167, comma 2, del TUIR, che ha innovato la nozione), per le quali il test per l'individuazione del regime fiscale privilegiato è basato sul confronto tra la tassazione effettiva estera ed il 50% della tassazione effettiva italiana;
- non di controllo, per le quali il test è basato sul confronto tra la aliquota nominale estera ed il 50% dell'aliquota nominale italiana, tenendo conto dell'eventuale "impatto" su tali aliquote nominali della presenza di regimi speciali.

La norma ha previsto le seguenti due esimenti per la disapplicazione della normativa in tema di regimi fiscali privilegiati:

- *lettera a)* quando la società partecipata non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali, ovvero quando;
- *lettera b)* il soggetto residente mediante il possesso della partecipazione estera non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori *Black List*.

Tra le altre principali modifiche apportate segnaliamo le seguenti:

- è stato unificato il regime di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società quotate, localizzate in Paesi *Black List*, a prescindere dal fatto che siano partecipazioni qualificate o meno;
- ai fini della dimostrazione dell'esimente di cui lettera b) del comma 2 dell'articolo 47-bis (i.e. il soggetto residente mediante il possesso della partecipazione estera non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori *Black List*) per le cessioni effettuate nei confronti di controparti non appartenenti allo stesso gruppo del cedente non è più richiesta la dimostrazione degli elementi costituenti l'esimente sin dall'inizio del periodo di possesso, ma è stato introdotto un periodo di monitoraggio massimo di cinque periodi di imposta. Come chiarito nella Relazione Illustrativa, "se la partecipazione riguarda una società localizzata in un Paese non considerato a fiscalità privilegiata

nei cinque periodi d'imposta precedenti, la plusvalenza è tassata con gli ordinari criteri previsti per la tassazione in ambito nazionale delle predette plusvalenze; se, invece, il Paese in cui è localizzata la società partecipata è considerato a fiscalità privilegiata in uno o più dei cinque periodi d'imposta precedenti alla cessione, la plusvalenza non è esente, a meno che non si dimostri, con riguardo ai soli periodi d'imposta in cui il paese è considerato a fiscalità l'esimente della tassazione congrua".

- con riferimento al regime delle plusvalenze esenti¹¹ è previsto che la dimostrazione dell'esimente di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 47-bis (i.e. dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato) per le cessioni effettuate con controparti che non appartengono allo stesso gruppo del cedente, deve essere effettuata con riferimento ad un periodo di monitoraggio massimo di cinque periodi d'imposta, e soltanto con riguardo ai soli periodi d'imposta in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata;
- relativamente agli utili *Black List* percepiti da soggetti IRES (art. 89 del TUIR¹²) è rimasta invariata la disciplina previgente in presenza dell'esimente di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 47-bis del TUIR (i.e. svolgimento di un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali) che comporta la tassazione del 50% dei dividendi ricevuti. È riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito di imposta, ai sensi dell'art. 165 del TUIR. Inoltre, la dimostrazione dell'esimente della tassazione congrua¹³ consente di tassare il dividendo per il 5% del suo ammontare; il contribuente deve dimostrare, anche tramite interpello, che la partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione;
- l'opzione per la c.d. *Branch Exemption*, nel caso in cui sussistano le condizioni per l'applicazione della disciplina CFC, è subordinata alla dimostrazione della "esimente" relativa allo svolgimento di un'effettiva attività economica, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali (di cui al comma 5 dell'art. 167 del TUIR).

Le disposizioni in precedenza commentate si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, nonché agli utili percepiti e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo di imposta.

¹¹ Cfr. lettera c), comma 1, dell'art. 87 del TUIR.

¹² Cfr. il novellato comma 3 dell'art. 89 del TUIR.

¹³ Cfr. la lettera b), comma 2, dell'art. 47-bis del TUIR.

Disallineamenti da ibridi

In coerenza con quanto previsto dall'OCSE nell'ambito del Progetto BEPS, le misure *anti-hybrid* introdotte sono finalizzate a contrastare gli effetti di doppia deduzione, ovvero di deduzione senza inclusione, che derivano da conflitti (i.e. disallineamenti, ovvero differenze di trattamento fiscale) nella qualificazione di strumenti finanziari, pagamenti, entità, stabili organizzazioni, ovvero dall'allocazione dei pagamenti. Per quanto concerne gli *hybrid mismatches* o disallineamenti da ibridi, i Report OCSE di riferimento sono rappresentati dal Report OCSE 2015, "*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*" e dal Report OCSE 2017, "*Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*".

La Direttiva ATAD 1 - Direttiva (UE) 2016/1164 - presenta limitate misure di contrasto ai disallineamenti ibridi. Il Considerando n. 13 della Direttiva sottolinea la necessità di estendere l'ambito oggettivo delle disposizioni *anti-hybrid* al fine di ricomprendere, ad esempio, i disallineamenti ibridi che coinvolgono almeno uno Stato Membro: viene affermato che è "*fondamentale che siano proseguiti i lavori sui disallineamenti da ibridi tra Stati membri e paesi terzi, come pure su altri disallineamenti da ibridi, ad esempio quelli che coinvolgono le stabili organizzazioni.*"

Nel Considerando n. 28 della Direttiva ATAD 2 - Direttiva (UE) 2017/952 - si legge che gli Stati Membri dovrebbero avvalersi delle spiegazioni e degli esempi applicabili riportati nella relazione dell'OCSE BEPS relativa all'Action 2 (rubricata "*Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*") sia come fonte illustrativa o interpretativa nella misura in cui essi sono coerenti anche con il diritto unionale.

La normativa *anti-hybrid* introdotta con il Decreto Legislativo in commento si propone l'obiettivo di contrastare i disallineamenti che si verificano in ambito transnazionale¹⁴ che comportano:

- una "*doppia deduzione*" dello stesso componente negativo di reddito nella giurisdizione del pagatore e nella giurisdizione dell'investitore", o:
- la "*deduzione senza inclusione*", ossia la deduzione di un componente negativo di reddito in qualsiasi giurisdizione in cui lo stesso sia sostenuto, ovvero si ritiene sia sostenuto.

Tali misure si applicano a tutti i contribuenti assoggettati in Italia alle Imposte sui Redditi, incluse le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

In termini generali, al fine di evitare che i gruppi transnazionali possano avvantaggiarsi delle differenze dei sistemi legislativi dei Paesi Membri per ridurre il loro onere fiscale, è stato previsto che nella misura in cui un disallineamento da ibridi determini una doppia deduzione questa si applica unicamente nello Stato membro in cui il pagamento ha origine. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi determini una "*deduzione senza inclusione*" la deduzione viene negata.

¹⁴ Gli eventuali ibridi interni possono essere contrastati attraverso il principio del divieto dell'abuso del diritto.

Più in dettaglio, l'art. 8 del Decreto Legislativo prevede le misure di contrasto ai disallineamenti ibridi, disciplinando - ad esempio - le seguenti fattispecie:

1. nel caso di emersione di un effetto di doppia deduzione nell'ambito di un accordo tra parti associate o nel contesto di un accordo strutturato, viene previsto il disconoscimento della deduzione in capo al soggetto passivo che si qualifica come investitore ovvero, laddove il soggetto passivo sia il pagatore, il disconoscimento della deduzione in capo a tale soggetto passivo;
2. nel caso di emersione di un effetto di "deduzione non inclusione"¹⁵ nell'ambito di un accordo tra parti associate o nel contesto di un accordo strutturato, viene previsto il disconoscimento della deduzione in capo al pagatore soggetto passivo, ovvero laddove il soggetto passivo sia il beneficiario, l'inclusione del corrispondente componente positivo di reddito nella base imponibile del soggetto passivo.

Gli artt. 9 e 10 del Decreto disciplinano i disallineamenti da ibridi inversi e da residenza fiscale (nei casi di doppia residenza fiscale del soggetto passivo). In particolare, l'art. 9 prevede una misura di contrasto ai disallineamenti da ibridi inversi, ossia ai casi di "deduzione non inclusione" derivanti dall'attribuzione di componenti positivi di reddito ad entità considerate sia trasparenti sia opache¹⁶.

Le norme in commento si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; per quanto concerne gli ibridi inversi, le novità si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Intermediari finanziari

Il Capo V reca definizioni e disposizioni di coordinamento, volte a definire l'ambito soggettivo degli intermediari finanziari, delle *holding* finanziarie e di quelle non finanziarie alle quali si applicano specifiche disposizioni per alcuni settori della Direttiva ATAD (tra cui la limitazione alla deducibilità degli interessi passivi). Le modifiche introdotte recepiscono gli effetti del processo di riforma della disciplina dei soggetti operanti nel settore finanziario, avviato dal Decreto Legislativo 13 agosto 2010, n. 141, e concluso con l'emanazione del Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 136, recante l'attuazione della Direttiva 2013/34/

¹⁵ Per tale si intende la deduzione di un componente negativo di reddito in qualsiasi giurisdizione in cui lo stesso sia sostenuto ovvero si ritiene sia sostenuto, ossia la giurisdizione del pagatore, senza la corrispondente inclusione, a fini fiscali, del correlato componente positivo di reddito nella diversa giurisdizione del beneficiario. La giurisdizione del beneficiario è qualsiasi giurisdizione in cui il componente positivo di reddito è conseguito ovvero si ritiene conseguito a norma delle leggi di qualsiasi altra giurisdizione.

¹⁶ Trasparenti ai fini della legge dello Stato di localizzazione dell'entità ed opache ai fini della legge dello Stato di localizzazione dei soggetti che detengono un interesse rilevante nell'entità.⁴¹

UE, relativa ai bilanci di esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni delle Banche e degli altri Istituti Finanziari. Ne consegue che la nuova definizione di intermediari finanziari si applica a tutte le disposizioni previste dall'ordinamento tributario che fanno riferimento a tali soggetti¹⁷.

L'art. 12 del Decreto Legislativo in commento - rubricato "*Definizione di intermediari finanziari*" - ha introdotto nel TUIR l'art. 162-*bis* che ha individuato una definizione univoca di intermediario finanziario (valida per l'IRES, l'IRAP e anche per l'addizionale all'IRES), avuto riguardo alle caratteristiche del Bilancio degli stessi. Nello specifico, il neo-introdotto art. 162-*bis*, comma 1, lettera a), del TUIR definisce intermediari finanziari:

- i soggetti autorizzati ad erogare finanziamenti nei confronti del pubblico, di cui all'art. 106 del *TUB* (Testo Unico Bancario, Decreto Legislativo 1° settembre 1993, n. 385) vigilati da Banca d'Italia, tenuti a redigere il bilancio di esercizio secondo gli schemi di Banca d'Italia e gli *standard* internazionali *IAS/IFRS*, e i soggetti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato aventi le medesime caratteristiche;
- i confidi e gli operatori del microcredito, di cui agli artt. 112-*bis* e 111 del *TUB*, nonché i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, diversi da quelli individuati dal punto precedente.

La lettera b) del comma 1 definisce società di partecipazione finanziaria i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari. Con la successiva lettera c) sono definite le società di partecipazione non finanziaria (e i soggetti assimilati), ossia i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari, ovvero i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico.

I commi 2 e 3 dell'art. 162-*bis* del TUIR indicano il criterio per verificare quando sussiste il requisito della prevalenza nell'assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, ovvero in soggetti diversi dagli intermediari finanziari.

Nello specifico, l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi unitariamente considerati, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate.

L'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste invece, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo

¹⁷ È stato adeguato il riferimento al Decreto Legislativo n. 87/1992, che è stato abrogato dal citato Decreto Legislativo n. 136/2015.

esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale.

Inoltre, il comma 2 dell'art. 12 uniforma le disposizioni in materia di IRAP alle sopra citate definizioni di intermediari finanziari.

Le nuove definizioni di intermediari, ai fini IRES ed IRAP, si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Si segnala, inoltre, che l'art. 14 del Decreto Legislativo in commento ha abrogato l'art. 179, comma 6, del TUIR - rubricato "*Regime di neutralità fiscale*" - a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018; detta abrogazione consegue alle modifiche apportate all'art. 166 TUIR, in tema di imposizione "*in uscita*". L'abrogato comma 6 è relativo all'imposizione "*in uscita*" sui componenti dell'azienda, ovvero del complesso aziendale, che abbiano formato oggetto di operazioni straordinarie, qualora non confluiti in seguito a tali operazioni in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

1.3

Legge 30 dicembre 2018, n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021 (Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2018, n. 302)

La Legge del 30 dicembre 2018, n. 145, rubricata "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*" è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2018, n. 302.

Si evidenzia, sin da subito, che la Legge di Stabilità 2019 ha abrogato l'agevolazione ACE: infatti, il comma 1080 dell'art. 1 dispone che "*l'articolo 1 [che ha istituito l'agevolazione ACE] del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201[...] e i commi da 549 a 553 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, sono abrogati; tuttavia, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al comma 2 dell'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017, [...] relativamente all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018*".

È stata anche abrogata la c.d. IRI - Imposta sul reddito di impresa (cfr. comma 1055, art.1).

Riportiamo di seguito un primo commento alle principali novità introdotte, in materia di Imposte Dirette ed Indirette.

Tassazione agevolata su utili reinvestiti e incremento dell'occupazione - c. 28-34, art. 1

A decorrere dal 2019, il reddito complessivo netto dichiarato dalle società di capitali e dagli enti indicati nell'art. 73 del TUIR può essere assoggettato ad aliquota IRES del 15% per la parte corrispondente agli utili del periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'importo corrispondente alla somma:

- degli investimenti effettuati in beni strumentali materiali nuovi;
- del costo del personale dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato.

Per investimenti si intendono la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato. Sono esclusi gli investimenti in immobili e in veicoli - di cui all'art. 164, comma 1, lettera b-bis), del TUIR.

Il costo del personale dipendente rileva in ciascun periodo d'imposta nella misura in cui tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo di imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato e che si verifichi l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30 settembre 2018¹⁸. Tale incremento è considerato limitatamente al personale impiegato, per la maggior parte del periodo di imposta, nelle strutture produttive localizzate in Italia, al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate, ovvero facenti capo (anche per interposta persona) allo stesso soggetto.

Per le società che partecipano al Consolidato Fiscale Nazionale l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta del 15% deve essere utilizzato dalla società o ente controllante fino a concorrenza

¹⁸ Nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale rispetto a quello del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018.

del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione; tale disposizione si applica anche nel caso di esercizio dell'opzione per il Consolidato Fiscale Mondiale (artt. da 130 a 142 del TUIR).

Nel caso di opzione per la trasparenza fiscale, l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota IRES agevolata è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili.

L'agevolazione in commento è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito.

Web tax - c. 35-50, art. 1

La Legge di Stabilità 2019 ha istituito l'imposta sui servizi digitali (c.d. *Web Tax*): sono soggetti passivi dell'imposta coloro che esercitano attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente:

1. un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a Euro 750.000.000;
2. un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a Euro 5.500.000.

L'imposta dovuta si ottiene applicando l'aliquota del 3% all'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre. In particolare, tale imposta si applica ai ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

- veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

I ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette; un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta qualora l'utente di un servizio tassabile è localizzato (sulla base delle condizioni previste dal comma 40, art. 1) nel territorio dello Stato in tale periodo. Non sono tassabili i ricavi derivanti dai servizi sopra citati resi a soggetti che si considerano controllati, controllanti, ovvero controllati dallo stesso soggetto controllante.

I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell'imposta entro il mese successivo a ciascun trimestre e alla presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta. Con un Decreto Ministeriale potrà essere previsto che, per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali sia nominata una singola società del gruppo.

I soggetti non residenti (privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e di un numero identificativo ai fini IVA) che nel corso di un anno solare realizzano i presupposti per l'applicazione della *Web Tax* devono fare richiesta all'Agenzia delle Entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali. Inoltre, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti prima indicati sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali.

Credito di imposta per la "Formazione 4.0"- c. 78-81, art. 1

La disciplina del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal *Piano nazionale industria 4.0* (cfr. art. 1, commi da 46 a 55, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205) si applica anche alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Il credito d'imposta, fermo restando il limite massimo annuale di Euro 300.000, è attribuito nella misura del:

- 50% delle spese ammissibili sostenute dalle piccole imprese, e del:
- 40% delle spese sostenute dalle medie imprese.

Alle grandi imprese, come individuate ai sensi dell'allegato I al regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, il credito d'imposta è attribuito nel limite massimo annuale di Euro 200.000 nella misura del 30%.

Si ricorda che sono ammissibili al credito di imposta le attività di formazione finalizzate all'acquisizione o al consolidamento, da parte del personale dipendente dell'impresa, delle competenze nelle tecnologie

rilevanti per la realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal «*Piano nazionale Impresa 4.0*».

Ne costituiscono esempio le seguenti attività:

- a) *big data* e analisi dei dati;
- b) *cloud* e *fog computing*;
- c) *cyber security*;
- d) simulazione e sistemi *cyber-fisici*;
- e) prototipazione rapida;
- f) sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
- l) internet delle cose e delle macchine;
- m) integrazione digitale dei processi aziendali.

Si rimanda, al fine della elencazione della attività ammissibili, al Decreto Interministeriale del Ministero Sviluppo Economico del 4 maggio 2018.

Iper ammortamento per le imprese 4.0 - c. 60-65, 229, art. 1

Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello "*Industria 4.0*" le disposizioni previste in tema di iper - ammortamento (cfr. art. 1, c. 9, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232) si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica nella misura del:

- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di Euro;
- 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di Euro e fino a 10 milioni di Euro;
- 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di Euro.

La maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di Euro.

Relativamente ai soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento che effettuano investimenti in beni immateriali strumentali¹⁹ (compresi nell'elenco di cui all'Allegato B annesso alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232) il costo di acquisizione è maggiorato del 40%. Ai fini dell'agevolazione, detti investimenti devono essere effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 e per quello successivo è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni sopra commentate.

Credito di imposta R&D - c. 70-71, art. 1

A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, è attribuito, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, un credito d'imposta nella misura del:

- 25%, ovvero;
- 50% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

In particolare, il credito di imposta si applica nella misura del 50% sulla parte dell'eccedenza delle spese sostenute proporzionalmente riferibile:

- alle spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- ai contratti stipulati con Università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta;
- ai contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di *start-up* innovative, e con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, rispetto alle spese ammissibili

¹⁹ Ad esempio, sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics, software, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio, di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali.

complessivamente sostenute nello stesso periodo di imposta agevolabile, e nella misura del 25% sulla parte residua.

Il credito di imposta è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di Euro 10 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a Euro 30.000.

Il credito di imposta in parola spetta anche ai soggetti residenti commissionerari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in Stati UE, negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al Decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 (i.e. Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana). A tal fine, assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori, ovvero strutture, situati nel territorio italiano.

Rivalutazione dei beni e delle quote societarie - c. 940-950, art. 1

I soggetti passivi IRES che non adottano i Principi Contabili Internazionali nella redazione del bilancio, possono rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni societarie, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota Integrativa.

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle Imposte sui Redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10%. Inoltre, il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle Imposte sui Redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle Imposte sui Redditi e dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive e di eventuali addizionali nella misura del:

- 16% per i beni ammortizzabili, e del:
- 12% per i beni non ammortizzabili.

Dette imposte sostitutive devono essere versate in un'unica rata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita; gli importi da versare possono essere compensati.

Si precisa che limitatamente ai beni immobili i maggiori valori iscritti in Bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo di imposta in corso al 1° dicembre 2020.

Quote di ammortamento del valore dell'avviamento e di altri beni immateriali - c. 1079, art. 1

È stato previsto che le quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate non ancora dedotte fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, sono deducibili:

- per il 5% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019;
- per il 3% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020;
- per il 10% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021;
- per il 12% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027;
- per il 5% del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2028 e al 31 dicembre 2029.

Restano ferme le quote di ammortamento previste precedentemente al 1° gennaio 2019, qualora di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alle percentuali prima indicate; in tal caso, la differenza è deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2029.

Deduzione delle svalutazioni e perdite su crediti - c. 1056, art. 1

La deduzione della quota del 10% dell'ammontare dei componenti negativi prevista, ai fini dell'imposta sul reddito delle società e IRAP dall'art. 16 del Decreto Legge n. 83/2015 (rubricato "Deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione") per il periodo

d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, è differita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026.

Principi contabili internazionali - c.1070 - 1071, art. 1

È stato introdotto l'art. 2-*bis* al Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, in materia di Principi Contabili Internazionali, a mente del quale i soggetti indicati nell'art. 2 del Decreto (ad esempio, le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico) i cui titoli non siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato hanno la facoltà di applicare i Principi Contabili Internazionali, a decorrere dall'esercizio precedente all'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2019.

Perdite su crediti - IFRS 9

Per i soggetti che applicano le disposizioni previste dall'art. 106, comma 3, del TUIR (i.e. enti creditizi e finanziari) i componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione del fondo a copertura delle perdite per perdite attese su crediti - di cui al Paragrafo 5.5, *IFRS 9* - iscritti in Bilancio in sede di prima adozione del medesimo *IFRS 9* nei confronti della clientela, sono deducibili dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società per il 10% del loro ammontare nel periodo d'imposta di prima adozione dell'*IFRS 9* e per il restante 90% in quote costanti nei nove periodi di imposta successivi.

Interessi passivi società immobiliari - c. 7, art. 1

È stato previsto che, nelle more della mancata adozione della revisione della normativa sulla fiscalità diretta ed indiretta delle imprese immobiliari, continuano ad applicarsi e sono fatte salve le disposizioni previste dall'art. 1, comma 36, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (*Legge Finanziaria 2008*). Tali disposizioni prevedono, tra l'altro, l'istituzione di una commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito di proporre l'adozione di modifiche normative volte alla semplificazione e alla razionalizzazione del sistema vigente in materia (tenendo conto delle differenziazioni esistenti tra attività di gestione ed attività di costruzione).

Ai sensi della disposizione richiamata, si considerano società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare le società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

Start-up innovative – c. 218, art. 1

Per l'anno 2019, le aliquote previste dai commi 1, 4 e 7 dell'art. 29 del Decreto Legge 179/2012 (i.e. le aliquote delle detrazioni, nonché delle deduzioni previste a favore di chi investe nel capitale sociale di una *start up* innovativa) sono incrementate dal 30 al 40%.

Nei casi di acquisizione dell'intero capitale sociale di start-up innovative da parte di soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, diversi da imprese *start-up* innovative, le predette aliquote sono incrementate per il 2019 dal 30 al 50%, a condizione che l'intero capitale sociale sia acquisito e mantenuto per almeno tre anni.

IRAP – c. 1085, art. 1

È stato modificato l'art. 11 del Decreto IRAP, rubricato "*Disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta*".

In particolare, sono abrogati:

- la deduzione, per un importo fino a 15 mila Euro su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, aumentato a 21 mila euro per le lavoratrici e per i lavoratori di età inferiore ai 35 anni;
- il credito d'imposta del 10% dell'imposta lorda previsto a favore dei soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del Dlgs 446/1997 e che non si avvalgono di lavoratori dipendenti (cfr. comma 21, art. 1, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190).

Sterilizzazione dell'IVA - c.2, art. 1

Viene previsto che l'aliquota ridotta IVA (di cui alla Tabella A, parte III, allegata al Decreto n. 633/1972) è ridotta di 1,5 punti percentuali per il 2019.

L'aliquota ordinaria IVA è ridotta di 2,2 punti percentuali per il 2019, incrementata di 0,3 punti percentuali per il 2020 ed è incrementata di 1,5 punti percentuali per l'anno 2021 e per ciascuno degli anni successivi.

Deducibilità IMU immobili strumentali – c. 12, art.1

La Legge di Stabilità 2019 è intervenuta sull'art. 14, comma 1, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il quale nella sua novellata formulazione dispone l'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 40%. La medesima imposta è indeducibile ai fini IRAP.

Tali disposizioni si applicano anche all'imposta municipale immobiliare (*IMI*) della provincia autonoma di Bolzano e all'imposta immobiliare semplice (*IMIS*) della provincia autonoma di Trento.

Imposta di registro - c. 1084, art.1

È stato disposto che l'art. 1, comma 87, lettera a), della Legge n. 205/2017 costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del *TUR* (Testo Unico Registro).

Ai sensi di tale ultima disposizione - modificata dalla citata Legge n. 205/2017, in vigore dal 1° gennaio 2018 - l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati (salvo quanto disposto dagli articoli successivi del *TUR*). In buona sostanza, per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2019, stante l'interpretazione autentica, tale formulazione normativa si applica retroattivamente, e quindi anche prima del 1° gennaio 2018.

Per completezza di argomento, si evidenzia che la Legge di Stabilità 2019:

- ha riaperto i termini per rivalutazione i terreni e le partecipazioni (cfr. commi 1053 e 1054, art. 1). In particolare, sui valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola le aliquote delle imposte sostitutive sono pari all'11% per le partecipazioni che risultano qualificate alla data 1° gennaio 2019 e al 10% per le partecipazioni che alla medesima data, non risultano qualificate; l'aliquota dell'imposta sostitutiva prevista per rivalutare i terreni edificabili e con destinazione agricola è aumentata al 10%;
- ha previsto delle misure agevolative per estinguere i debiti delle persone fisiche che si trovano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica (commi 184 -198, art 1);

- ha riaperto i termini per beneficiare della disciplina dell'estromissione agevolata degli immobili strumentali (comma 66, art. 1): le disposizioni previste sul tema (art. 1, comma 121, della Legge n. 208/2015) si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2018, poste in essere dal 1° gennaio 2019 al 31 maggio 2019. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva dovuta devono essere effettuati entro il 30 novembre 2019 e il 16 giugno 2020. Gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2019.

TAX NEWSLETTER | 16 DICEMBRE 2018 - 15 GENNAIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 15 GENNAIO 2019.
LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRA LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.
PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM