

TAX NEWSLETTER

1/2018

LEGGI DI BILANCIO 2018

È stata pubblicata sul S.O. n. 62/L della G.U. n. 302 del 29 dicembre 2017 la Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, dal titolo "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020" (Legge di Bilancio 2018), in vigore dal 1° gennaio 2018.

Tra le principali novità fiscali contenute nella Legge di Bilancio 2018 si segnalano le seguenti.

SUPER - AMMORTAMENTO E IPER - AMMORTAMENTO

È stata prorogata l'agevolazione c.d. "super - ammortamento" che si rende applicabile ai soggetti titolari di reddito d'impresa e agli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal **1.1.2018** fino al **31.12.2018**, o fino al **30.6.2019** a condizione, in quest'ultimo caso, che entro il 31.12.2018 il relativo ordine di acquisto risulti accettato dal venditore e che sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

L'agevolazione (applicabile ai soli fini delle imposte sui redditi) consiste in una **maggiorazione** in misura pari al **30%** (in luogo di quella del 40% prevista dalla disciplina agevolativa in vigore fino al 31.12.2017) del costo di acquisto (ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria) di detti beni materiali strumentali nuovi, ad **esclusione** dei fabbricati e delle costruzioni nonché dei beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%. Inoltre, rispetto alla precedente disciplina agevolativa, viene prevista l'esclusione con riferimento a tutti i veicoli di cui all'articolo 164 del TUIR (e non più, dunque, ai soli veicoli a deducibilità fiscale limitata).

Viene altresì confermata (per gli investimenti effettuati dal **1.1.2018** al **31.12.2018**, o fino al **31.12.2019**, nel caso di ordine accettato dal venditore e acconti versati nella misura di almeno il 20% entro il 31.12.2018), l'agevolazione del c.d. "iper - ammortamento", consistente nella **maggiorazione** del **150%** del costo di acquisto (ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria) dei beni strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese, in chiave "**Industria 4.0**", inclusi nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017. Inoltre, per i soggetti che beneficiano di tale ultima maggiorazione (iper-ammortamento) e che, nello stesso arco temporale, effettuano investimenti in beni immateriali strumentali "connessi" ai suddetti beni agevolabili (ricompresi nell'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017, così come ampliato dalla Legge in esame), viene confermata la possibilità di maggiorare nella misura del **40%** il relativo costo di acquisizione.

AMMORTAMENTO DEI MAGGIORI VALORI AFFRANCATI

Viene previsto che la disciplina del riallineamento c.d. "speciale" per l'avviamento, i marchi e le altre attività immateriali ricomprese nei maggiori valori delle partecipazioni di controllo incluse nel bilancio consolidato, disciplinata dall'art. 15, co. 10-bis e 10-ter, del D.L. 185/2008, si applichi anche agli acquisti di partecipazioni di controllo in società **non residenti** senza stabile organizzazione in Italia, perfezionati a decorrere dal periodo d'imposta anteriore a quello in corso all'1.1.2018, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di tale periodo.

Si attende un Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

INTERESSI PASSIVI – DETERMINAZIONE DEL ROL

Viene prevista l'esclusione dal computo del Risultato Operativo Lordo (c.d. "ROL") dei **dividendi** provenienti da società controllate **estere**, mediante la soppressione dell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 96 del TUIR, già inserito ad opera del D.Lgs. 147/2015 (c.d. "decreto internazionalizzazione").

Tale modifica, in deroga ai principi dello Statuto del Contribuente, opera retroattivamente, già a decorrere dal periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31.12.2016**, ovvero – per i soggetti c.d. "solari" – a decorrere dal periodo d'imposta 2017.

ACQUISTO DI CARBURANTE

A decorrere dall' **1.7.2018**, fermi restando i limiti previsti dall'art. 164 del TUIR, la **deducibilità** delle spese relative al carburante per autotrazione è **subordinata** al pagamento mediante carte di credito, carte di debito (bancomat) o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria, con conseguente **abrogazione** della disciplina relativa alla c.d. "scheda carburante".

Inoltre, anche ai fini IVA viene disposto che l'esercizio del diritto alla detrazione con riferimento alle operazioni di cui all'art. 19, co. 1, lett. d), del D.P.R. 633/1972 (acquisto di carburanti, lubrificanti, ecc.) necessita di **prova del pagamento** attraverso carta di credito, di debito o prepagate o altro mezzo idoneo identificato con apposito emanando provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

DIVIDENDI E PLUSVALENZE "QUALIFICATE"

Viene modificato il trattamento fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi derivanti da partecipazioni qualificate, realizzati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa.

In particolare, i **dividendi** derivanti dal possesso di partecipazioni "**qualificate**", in precedenza assoggettati alle aliquote marginali IRPEF nel limite del 40%, del 49,72% o del 58,14% (a seconda del periodo di maturazione dell'utile distribuito), per effetto della modifica normativa vengono ora assoggettati ad un'**imposta sostitutiva** pari al **26%**, già prevista per i dividendi derivanti dal possesso di partecipazioni "non qualificate".

La nuova disposizione si applica ai redditi percepiti dall'**1.1.2018**. Con apposita **disciplina transitoria** viene previsto che alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti ad Imposta sul Reddito delle Società, deliberate dall'1.1.2018 al 31.12.2022 e formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2017, la tassazione avviene secondo le regole previgenti (quindi, con le aliquote progressive IRPEF su una base imponibile del 40%, 49,72% o 58,14%).

Anche con riferimento alle **plusvalenze** – realizzate dall'**1.1.2019** - derivanti dalle cessioni di partecipazioni "**qualificate**" viene previsto l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva del **26%**, in luogo della previgente tassazione con le aliquote marginali IRPEF (nel limite del 49,72% per le plusvalenze realizzate fino al 31.12.2017, e del 58,14% per le plusvalenze realizzate dall' 1.1.2018).

UTILI PROVENIENTI DA SOGGETTI A FISCALITA' PRIVILEGIATA

Con una modifica all'art. 89 del TUIR viene disposto che gli utili provenienti da soggetti a regime fiscale **privilegiato** sono **esclusi** dalla formazione del reddito dell'ente ricevente per il **50%** del loro ammontare, a condizione che sia dimostrato, anche a seguito di interpello, l'effettivo svolgimento nello Stato/territorio di insediamento, di un'attività industriale o commerciale, come principale attività (ex art. 167, co. 5, lett. a del TUIR).

Viene, inoltre, previsto che (i) **non** si considerano provenienti da Stati o territori a regime fiscale **privilegiato** gli utili percepiti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e maturati in periodi d'imposta precedenti nei quali le società partecipate erano residenti in Stati o territori **non inclusi** nella c.d. "black list" di cui al D.M. 21.11.2001, e (ii) **non** si considerano provenienti da Stati o territori a regime fiscale **privilegiato** gli utili maturati nei periodi d'imposta successivi al 31.12.2014 in Stati o territori non a regime fiscale privilegiato e, in seguito, percepiti in periodi d'imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'individuazione di uno Stato a fiscalità privilegiata di cui all'art. 164, co. 4, del TUIR.

Gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli da

considerare non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

CREDITO D'IMPOSTA PER LA FORMAZIONE 4.0

Alle imprese che effettuano spese in attività di formazione nel periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31.12.2017** (periodo d'imposta 2018, per i soggetti c.d. "solari"), è attribuito un credito d'imposta nella misura del **40%** delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui è occupato in attività di **formazione**, pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali, svolte per acquisire o consolidare la conoscenza delle **tecnologie** previste dal Piano nazionale Industria **4.0**, (quali, ad esempio, cyber security, prototipazione rapida, robotica avanzata e collaborativa, e altre applicate negli ambiti specificatamente previsti nell'Allegato A della Legge in esame).

Le spese per tali attività di formazione rilevano ai fini del credito d'imposta se **certificate** dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, con l'obbligo di allegare tale certificazione al bilancio.

Il credito d'imposta in esame è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di **300.000 Euro** per ciascun beneficiario; va indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese, non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP ed è utilizzabile in compensazione (ai sensi dell'art. 17, del D.Lgs. 241/1997) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti.

Con apposito decreto saranno definite le disposizioni attuative.

CREDITO D'IMPOSTA PER LA QUOTAZIONE DELLE PMI

Viene introdotto per le **PMI** (come definite dalla Raccomandazione 2003/361/CE) che, successivamente alla data dell' 1.1.2018, iniziano una procedura di ammissione alla **quotazione** in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato UE o SEE, un credito d'imposta, fino ad un importo massimo di **500.000 Euro**, pari al **50%** dei costi di consulenza sostenuti, per la quotazione stessa, fino al **31.12.2020**.

Il credito d'imposta, riconosciuto solo nel caso di ottenimento dell'**ammissione** alla quotazione, non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP ed è utilizzabile in compensazione (ai sensi dell'art. 17, del D.Lgs. 241/1997) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione.

Tale credito va indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle successive fino a quella relativa al periodo in cui se ne conclude l'utilizzo.

ADDIZIONALE IRES PER ENTI CREDITIZI E FINANZIARI – ESCLUSIONE SIM

Ad integrazione di quanto disposto dalla Legge di Stabilità 2016 che ha previsto per gli enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. 87/1992 l'applicazione di un'**addizionale** di **3,5** punti percentuali all'aliquota **IRES**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 viene stabilito che tale addizionale **non** operi nei confronti delle società di intermediazione mobiliare di cui al D.Lgs. 58/1998.

Viene stabilito, inoltre, che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (per i soggetti c.d. "solari", dal 2017), per le stesse società la deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES opera (anziché integralmente) **nel limite del 96%** del loro ammontare e che gli stessi interessi – sempre per il 96% del loro ammontare – concorrono alla formazione del Valore della Produzione ai fini IRAP.

DEDUCIBILITÀ IRAP DELLE SPESE PER LAVORATORI STAGIONALI

La Legge in esame interviene sulle deduzioni ai fini IRAP previste dall'art. 11 del D.Lgs. 446/1997, apportando una deroga, in via transitoria, alla disposizione di cui al comma 4-*octies*. In particolare, per l'anno 2018, è consentita la **piena** deducibilità ai fini IRAP (anziché nella previgente misura del 70%) per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno **120 giorni** per **due** periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

BENEFIT AI DIPENDENTI

Viene stabilito che **non** sono imponibili ai fini IRPEF le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli **abbonamenti** per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari a carico.

PROROGA TERMINE DICHIARAZIONI FISCALI

Al fine di evitare la sovrapposizione degli adempimenti fiscali dichiarativi con quelli riguardanti la comunicazione dei dati delle fatture (prevista dall'art. 21 del D.L. 78/2010) viene previsto, in relazione agli anni in cui occorre effettuare la suddetta comunicazione, il differimento al **31 ottobre** del termine di presentazione delle **dichiarazioni dei redditi e IRAP**, la cui scadenza originaria era prevista al 30 settembre.

Viene inoltre modificato il termine per la trasmissione telematica della **dichiarazione 770** e delle **Certificazioni Uniche** (contenenti redditi esenti o non rilevanti per la dichiarazione non compilata), che passa dal 31 luglio al **31 ottobre** di ciascun anno.

PROROGA TERMINE C.D. "SPESOMETRO"

Il termine per l'invio della comunicazione dei dati delle fatture relative al primo semestre del 2018 - originariamente fissato al 16.9.2018 - è differito al **30.9.2018** (che slitta al 1.10.2018, in quanto il 30 settembre cade di domenica).

GRUPPO IVA – OPERAZIONI TRA CASA MADRE E STABILE ORGANIZZAZIONE

La Legge in esame ha definito il regime ai fini IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi intercorse tra **casa madre** (sede) e **stabile organizzazione**, in caso di partecipazione ad un **Gruppo IVA**.

In particolare, si dispone che (i) le operazioni effettuate da una sede o stabile organizzazione che partecipa al Gruppo IVA nei confronti, rispettivamente, di una sua stabile organizzazione ovvero di una sua sede estera, si considerano effettuate dal Gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte; (ii) le operazioni effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante al Gruppo IVA da parte, rispettivamente, di una sua stabile organizzazione o di una sua sede estera, si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte; (iii) le operazioni effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione appartenente a un gruppo IVA costituito in un altro stato UE, rispettivamente, da parte di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato, si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA costituito nell'altro Stato da un soggetto che non ne fa parte; (iv) le operazioni effettuate da una sede o da una stabile organizzazione parte di un Gruppo IVA costituito in un altro Stato membro, nei confronti, rispettivamente, di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato, si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

La base imponibile delle predette operazioni, in presenza di un corrispettivo, è determinata ai sensi dell'art. 13, co. 1 e 3, del D.P.R. 633/1972.

Le disposizioni sopra descritte si applicano alle operazioni effettuate dall' **1.1.2018**.

FATTURAZIONE ELETTRONICA

A decorrere dalle fatture emesse dall' **1.1.2019**, viene introdotto l'obbligo di **fatturazione elettronica** per tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi, effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia, e per le relative variazioni. Le nuove regole si rendono applicabili alle transazioni tra soggetti passivi IVA (**c.d. "B2B"**), nel qual caso le fatture elettroniche dovranno essere trasmesse tramite Sistema di Interscambio ("SdI"), così come alle transazioni con consumatori finali (**c.d. "B2C"**), nel qual caso la fattura elettronica sarà resa disponibile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (salva la facoltà dei consumatori di rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura).

L'obbligo in esame sarà anticipato alle fatture emesse dall' **1.7.2018** per (i) le cessioni di carburanti per motori e (ii) le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori o servizi stipulato con una amministrazione pubblica.

Il mancato rispetto del nuovo obbligo comporterà una sanzione pari a quella applicabile in caso di

omessa fatturazione, fra il **90%** e il **180%** dell'imposta non correttamente documentata.

Con l'introduzione del nuovo obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, viene prevista a decorre dall'1.1.2019 l'abrogazione dell'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture (c.d. "spesometro").

WEB TAX

È istituita un'imposta sulle **transazioni digitali** (c.d. "Web tax") sulle prestazioni di servizi effettuate da soggetti residenti o non residenti mediante mezzi elettronici e rese nei confronti di soggetti sostituti d'imposta residenti in Italia o di una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente. Sono, dunque, escluse le prestazioni c.d. "B2C", ovvero quelle effettuate nei confronti di "privati".

L'imposta si applica nei confronti del soggetto prestatore che effettua nel corso di un anno solare un numero di transazioni **superiori a 3.000 unità**.

L'imposta, dovuta nella misura del **3%** del valore della singola transazione (corrispettivo al netto dell'IVA), è prelevata all'atto del pagamento del corrispettivo dal soggetto committente ed è versata all'Erario dallo stesso entro il giorno 16 del mese successivo.

La nuova disciplina troverà applicazione a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di pubblicazione sulla G.U. del decreto ministeriale finalizzato ad individuare le prestazioni ad essa soggette (non prima, dunque, del 1.1.2019).

STABILE ORGANIZZAZIONE

La Legge in esame riscrive la nozione di stabile organizzazione di cui dall'art. 162 del TUIR.

In particolare, vengono meglio definiti il concetto di stabile organizzazione **personale** nonché gli elementi configuranti la qualità di agente **indipendente**.

Le nuove disposizioni ricomprendono altresì tra le fattispecie suscettibili di configurare una stabile organizzazione una **significativa** e **continuativa** presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.

ERRONEA APPLICAZIONE DELL'IVA

Viene introdotta una sanzione amministrativa **fissa** (da 250 Euro a 10.000 Euro) per il cessionario o committente in caso di applicazione dell'IVA in misura **superiore** a quella dovuta, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando in capo al cessionario/committente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto effettuato.

RIDETERMINAZIONE ALIQUOTE IVA

Gli aumenti delle aliquote IVA previsti dalla clausola di salvaguardia, introdotta con la Legge di Stabilità 2015 e già oggetto di modifiche da parte della Leggi di Stabilità 2016 e 2017, sono stati riformulati. In particolare, sono previsti aumenti dell'aliquota IVA **ridotta** del 10%, che passerà all'**11,5%** dal **1.1.2019** e al **13% dal 1.1.2020**, e dell'aliquota IVA **ordinaria** del 22%, che passerà al **24,2%** dal **1.1.2019**, al **24,9%** dal **1.1.2020** e al **25% dal 1.1.2021**.

RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

Vengono nuovamente **riaperti i termini** per rivalutare fiscalmente il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni agricoli ed edificabili posseduti al di fuori dell'esercizio di impresa. Per effetto della proroga di un anno dei termini di cui al comma 2 dell'art. 2 del D.L. 282/2002, la rivalutazione viene ora consentita anche per i beni posseduti alla data del **1.1.2018** e richiede l'effettuazione e il giuramento della perizia ed il pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva (pari all'8% sia per le partecipazioni – qualificate e non qualificate – che per i terreni) entro il **30.6.2018**.

PIANI INDIVIDUALI DI RISPARMIO – PIR

A seguito dell'eliminazione di una delle condizioni limitative relative all'ambito applicativo della disciplina dei c.d. PIR, alle imprese emittenti, nelle quali deve essere investito almeno il 70% del valore del PIR, viene ora consentito anche lo svolgimento di un'attività immobiliare.

PROROGA DELLE DETRAZIONI PER RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

La misura delle detrazioni in vigore per il 2017 e concernenti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica viene **prorogata** anche per l'anno **2018** e, in alcuni casi, **rimodulata** (50% per il recupero edilizio e per l'acquisto di mobili e arredi; 50% o 65%, a seconda dei casi, per gli interventi di riqualificazione energetica).

Viene, inoltre, introdotto il c.d. "**bonus verde**" che permette di beneficiare della detrazione del 36% delle spese documentate e sostenute nel 2018 relative agli interventi riguardanti la sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi e la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili. Tale detrazione è fruibile fino ad un ammontare complessivo di spese non superiore a **5.000 Euro** per unità immobiliare e deve essere ripartita in **10** quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno di sostenimento delle spese.

CESSIONI DI AZIONI AI DIPENDENTI

Vengono apportate alcune modifiche ai criteri per determinare i *capital gain*, a norma degli artt. 67 e 68 del TUIR, che possono emergere in sede di cessione delle azioni ricevute dai dipendenti a seguito della conversione delle retribuzioni c.d. "premier" (premi di risultato e somme erogate in forma di partecipazione agli utili ex art. 1, comma 182, Legge 208/2015), stabilendo che il costo di acquisto, rilevante per il calcolo della plusvalenza, è pari al valore delle azioni ricevute dal dipendente a seguito della stessa conversione.

DIFFERIMENTO DEL REGIME C.D. "IRI"

Le Legge in esame è intervenuta in merito alla decorrenza del regime dell'Imposta sul Reddito d'Impresa (c.d. IRI), di cui all'art. 55-bis del TUIR. In particolare, è stato previsto che l'applicazione della disciplina, originariamente decorrente dall'1.1.2017, sia **differita** all' **1.1.2018**.

IMPOSTA DI REGISTRO

Con una modifica all'art. 20 del D.P.R. 131/1986 viene stabilito che l'atto presentato alla registrazione deve essere **interpretato** sulla base dei **sol**i elementi desumibili dall'atto medesimo **senza tenere conto** di atti collegati o elementi *extra-testuali*.

Inoltre, viene integrato l'art. 53-bis con l'inserimento di uno specifico riferimento all'art. **10-bis** della L. 212/2000 (c.d. "Statuto del Contribuente"), con ciò confermando che la disciplina generale **anti-abuso** contenuta nello Statuto del contribuente può essere utilizzata **anche** ai fini dell'imposta di registro per disconoscere eventuali vantaggi fiscali indebiti.

ALTRE NOVITA' FISCALI

CHIARIMENTI IN TEMA DI DETRAZIONE IVA

L'Agenzia Entrate, con C.M. 1/E del 17.01.2018, ha fornito importanti chiarimenti e dettagliate istruzioni operative in tema di detrazione IVA alla luce delle novità introdotte dal D.L. 50/2017.

Viene in primo luogo sottolineato che ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA occorre il verificarsi di due requisiti:

- 1) avvenuta esigibilità dell'imposta (legata al momento di effettuazione dell'operazione);
- 2) (formale) possesso di una valida fattura di acquisto.

Solo al verificarsi dei due presupposti, e previa registrazione della fattura, il cessionario/committente può detrarre l'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni o servizi e il diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi detti presupposti e con riferimento al medesimo anno.

In tema di note credito, l'Agenzia precisa che la nota di variazione in diminuzione va emessa al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione, potendosi, entro la stessa data, detrarre la maggiore imposta a suo tempo versata.

Viene da ultimo ricordato che l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di

neutralità dell'IVA vengono in ogni caso garantiti dall'istituto della "dichiarazione integrativa a favore" di cui all'art. 8, comma 6-bis D.P.R. 322/98, la cui presentazione consente al cessionario/committente di recuperare l'imposta relativa agli acquisti documentati nelle fatture ricevute e per la quale non ha esercitato il diritto alla detrazione nei termini summenzionati, fatto salvo l'obbligo di regolarizzare la fattura di acquisto (con i conseguenti aspetti sanzionatori).

FUSIONE SPAC CON SOCIETA' TARGET – CONSOLIDATO E PERDITE FISCALI

Con la Risoluzione n. 13/E del 2 febbraio 2018 l'Agenzia delle Entrate ha approfondito taluni aspetti fiscali derivanti dalla **fusione** di una società, aderente al regime di tassazione di gruppo in veste di consolidante, in una **SPAC** (*Special Purpose Acquisition Vehicle*) appositamente costituita con l'obiettivo di individuare una società target con cui realizzare un'operazione di integrazione finalizzata alla quotazione.

Nella fattispecie in esame, infatti, la SPAC (società Beta), dopo aver acquisito la società target Alfa (la suddetta società consolidante), ha proceduto ad incorporarla assumendone al contempo denominazione ed oggetto sociale. Conseguentemente, la società Beta è subentrata a tutti gli effetti nella società Alfa, la quale, in questo modo, ha ottenuto (nella sostanza) la quotazione delle sue azioni.

In primo luogo, in considerazione del fatto che con la fusione la società Beta incorporante succede nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della incorporata (ive incluse quelle relative al consolidato fiscale facente capo all'incorporata stessa), secondo l'Agenzia, essendo dimostrata la permanenza dei requisiti di controllo previsti dagli artt. 117 e seguenti del TUIR, non sussistono preclusioni alla **continuazione** del consolidato fiscale dell'incorporata Alfa presso la società incorporante Beta, in qualità di nuova consolidante, con efficacia già dal periodo d'imposta nel corso del quale ha effetto la fusione (2017) e relativamente al residuo periodo triennale di validità dell'opzione.

A tal fine, viene precisato che la società incorporante (in qualità di nuova consolidante) deve comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate la conferma della tassazione di gruppo da parte delle società coinvolte nell'operazione.

L'Agenzia ha ritenuto inoltre che nella fattispecie in esame la società Beta incorporante può subentrare nel consolidato fiscale senza che si verifichino gli effetti di cui all'art. 13, commi 5 e 6 del DM 9 giugno 2004 (dunque, senza che operi la riattribuzione delle perdite fiscali residue della *fiscal unit* alle società che le hanno prodotte).

Viene, inoltre, precisato che le perdite fiscali, sia dell'incorporante Beta sia dell'incorporata Alfa, relative al periodo 1° gennaio – data di efficacia giuridica della fusione, possono interamente concorrere alla formazione del reddito complessivo del consolidato per il periodo d'imposta 2017.

REGIME DI CONSOLIDATO NAZIONALE E UTILIZZO DELLE PERDITE – CASI PARTICOLARI

Con la circolare n. 2/E del 26 gennaio 2018 l'Agenzia delle Entrate ha risposto a due specifici quesiti posti dai contribuenti riguardanti la disciplina di tassazione consolidata ex artt. 117 e seguenti del TUIR.

Con il primo quesito, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla possibilità, per i soggetti aderenti al regime di consolidato nazionale, di utilizzare in accertamento le perdite fiscali anteriori all'esercizio dell'opzione per il consolidato (non utilizzabili nel consolidato), nella particolare ipotesi in cui la rettifica del reddito complessivo proprio della consolidata (o della consolidante per i redditi propri), operata nell'atto unico, sia relativa a un periodo d'imposta in cui la consolidata abbia trasferito alla *fiscal unit* una perdita fiscale.

Al riguardo l'Agenzia precisa che le perdite pregresse della consolidata possono essere utilizzate, in sede di accertamento, mediante modello IPEA se e nella misura in cui il maggior reddito accertato **ecceda** la perdita di periodo trasferita in sede dichiarativa alla *fiscal unit*.

Resta fermo che, trattandosi di atto unico notificato sia alla consolidata (destinataria della rettifica) che alla consolidante, la consolidante, sottolinea l'Agenzia, ha la facoltà di presentare il modello IPEC per richiedere l'utilizzo delle perdite del consolidato, fino a concorrenza dell'importo accertato, anche **in alternativa** al modello IPEA della consolidata.

Con il secondo quesito l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il criterio da utilizzare ai fini dell'attribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione del consolidato (o di revoca dell'opzione o di mancato rinnovo) è **l'ultimo** comunicato in sede di opzione o di rinnovo in relazione a tutte le perdite da attribuire al momento dell'evento interruttivo, indipendentemente quindi dal periodo in cui sono maturate e senza

operare alcuna stratificazione di formazione delle stesse, anche qualora sia stato *medio tempore* modificato il criterio di attribuzione.

IRRETROATTIVITA' DELLA PRESUNZIONE DI MAGGIOR REDDITO

La Suprema Corte, con sentenza n. 2662 del 2.02.2018, ha affermato il principio secondo cui la c.d. "presunzione di maggior reddito" introdotta dall'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009 - in forza della quale gli investimenti e le attività finanziarie detenute in "paradisi fiscali" si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione - **non ha efficacia retroattiva**, operando solo dalla data della sua entrata in vigore (1 luglio 2009) e non anche con riferimento ai periodi d'imposta precedenti.

La Corte smentisce la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate, fondata sulla natura "procedurale" e non "sostanziale" della disposizione normativa.

Secondo i Supremi Giudici, l'articolo 12 citato pone una presunzione legale relativa più sfavorevole per il contribuente (e più favorevole per il Fisco). Una eventuale applicazione retroattiva della stessa porrebbe il contribuente, che nel contesto normativo previgente non avrebbe avuto interesse alla conservazione di tutta la documentazione utile a vincere la citata presunzione, in una situazione processuale di sfavore, pregiudicandone il diritto alla difesa.

INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI E IMPOSTA DI REGISTRO

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 2007 del 26.01.2018, si è espressa sulla "natura" e sulla "portata" delle modifiche apportate all'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 dalla Legge di Bilancio 2018.

La Suprema Corte ha sancito la natura **innovativa**, e non interpretativa, di tale nuova norma, con la conseguenza che gli atti antecedenti alla data della sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) continuano ad essere assoggettati all'imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione dell'articolo 20 del D.P.R. n. 131/86.

Le modifiche introdotte con la legge di Bilancio 2018 hanno, secondo i Supremi Giudici, determinato una "*rivisitazione strutturale profonda e antitetica della fattispecie impositiva pregressa*", tanto che non è possibile affermare la natura retroattiva delle stesse.

DIRETTIVA UNIONE EUROPEA – RISOLUZIONE DELLE DISPUTE IN TEMA DI DOPPIA IMPOSIZIONE

La Direttiva UE 2017/1852 del 10/10/2017 ha introdotto uno strumento di risoluzione delle controversie, tra Stati membri dell'Unione Europea, scaturenti dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e Convenzioni relativi all'eliminazione della **doppia imposizione** del reddito e, ove applicabile, del capitale.

Può avvalersi del nuovo **meccanismo di risoluzione delle controversie** qualsiasi contribuente residente in uno Stato membro ai fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa.

Tale soggetto può presentare un reclamo a ciascuna autorità competente di ciascuno degli Stati membri interessati, entro **tre anni** dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato (o comporterà) la questione controversa. Entro i successivi sei mesi, le autorità competenti decidono se accettare o rigettare il reclamo.

In caso di accoglimento del reclamo, le autorità competenti si impegnano a risolvere la controversia mediante **procedura amichevole** che deve concludersi nel termine di due anni (eventualmente prorogabile di un ulteriore anno) con il raggiungimento di un accordo.

Tale accordo è vincolante per le autorità competenti e applicabile dal soggetto interessato, sempre che quest'ultimo accetti la decisione e rinunci ad impugnare tale accordo.

La Direttiva disciplina altresì i rimedi a disposizione del contribuente esperibili nel caso in cui il reclamo venga rigettato da parte di uno o entrambi gli Stati membri interessati o nel caso in cui la procedura amichevole non termini con un accordo tra i due Stati.

La Direttiva dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 30 giugno 2019 e si applicherà a qualsiasi reclamo presentato a decorrere dal 1° luglio 2019 sulle questioni riguardanti il reddito (o il capitale) percepito nell'esercizio fiscale che ha inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o successivo.

Le autorità competenti degli Stati membri interessati possono, tuttavia, convenire di applicare la Direttiva in relazione ad un reclamo presentato prima di tale data o ad esercizi fiscali precedenti.

Milano, 14 febbraio 2018

StudioBiscozziNobili

Legale ~ Tributario

Associazione Professionale

Corso Europa n. 2
20122 Milano
Tel. 02 76 36 931
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,
02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it
www.biscozzinobili.it
C.F. e P. IVA 12607090151

A cura di Andrea Di Bartolomeo