

Circolari per la clientela

DL 24.4.2017 n. 50
conv. L. 21.6.2017 n. 96 -
Novità in materia di imposte dirette

1 PREMESSA

Il DL 24.4.2017 n. 50 (c.d. “manovra correttiva”) è stato convertito nella L. 21.6.2017 n. 96, prevedendo numerose novità rispetto al testo originario.

Il DL 50/2017 è entrato in vigore il 24.4.2017, mentre la L. 96/2017 è entrata in vigore il 24.6.2017. Tuttavia, per numerose disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito si riepilogano le novità in materia di imposte dirette contenute nel DL 50/2017 convertito.

Le novità in materia di compensazione dei crediti relativi a imposte dirette sono state analizzate in una precedente circolare.

2 NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
Disciplina delle “locazioni brevi”	L'art. 4 del DL 50/2017 convertito prevede una specifica disciplina fiscale per le “locazioni brevi”, definite come i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori del regime di impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare. Le nuove disposizioni si applicano anche: • ai contratti di sublocazione e • ai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.). Ambito oggettivo Affinché la nuova disciplina possa trovare applicazione, è necessario che si tratti di contratti di locazione (sublocazione o locazione del comodatario): • aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo; • di durata non superiore a 30 giorni (per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione). Viene precisato che nel campo di applicazione della norma rientrano anche le locazioni che prevedono la prestazione di servizi accessori di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali. Ambito soggettivo La norma richiede che si tratti di contratti di locazione (sublocazione o locazione del comodatario) stipulati: • da persone fisiche; • al di fuori del regime di impresa. Viene precisato che rientrano nell'ambito di applicazione della nuova disciplina non solo i contratti di locazione stipulati “direttamente” dal proprietario, bensì anche i contratti di locazione stipulati tramite soggetti che: • esercitano attività di intermediazione immobiliare; • gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
segue	Quest'ultima indicazione è stata inserita in sede di conversione del DL 50/2017 ed ha lo scopo di fugare i dubbi (sorti sulla base della prima formulazione della norma) sul coinvolgimento, tra i soggetti obbligati, di coloro che, pur non qualificandosi effettivamente come intermediari immobiliari, svolgono, però, tramite la fornitura di "servizi web", un'attività che facilita l'incontro tra domanda e offerta di locazione, come, ad esempio, la nota piattaforma Airbnb. Servizi accessori La precisazione relativa alle locazioni che prevedono la prestazione di servizi accessori di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali è destinata ad incidere sull'ambito soggettivo della disposizione più che sull'ambito oggettivo. Infatti, la presenza di servizi accessori alla locazione, in linea di principio, è un elemento che va considerato al fine di includere la locazione nell'ambito del reddito di impresa. La norma intende, quindi, precisare che la mera presenza di servizi accessori di fornitura di biancheria o di pulizia dei locali non è, di per sé, sufficiente ad attrarre la locazione nell'ambito del reddito di impresa. Resta fermo, tuttavia, che, ove il locatore agisca in modo professionale, per il numero delle locazioni poste in essere o per le modalità con cui esse vengono fornite, si rientra nel reddito di impresa e non può trovare applicazione la nuova disciplina. Al fine di agevolare l'individuazione delle locazioni realizzate in regime di impresa, escluse dal campo di applicazione della nuova disciplina, è stata prevista l'emanazione di un regolamento che definisca i criteri in base ai quali la locazione breve possa presumersi svolta in forma imprenditoriale: • in coerenza con l'art. 2082 c.c. e la disciplina dei redditi di impresa del TUIR; • avendo riguardo anche al numero delle unità immobiliari locate ed alla durata delle locazioni in un anno solare. Cedolare secca A decorrere dall'1.6.2017, possono applicarsi le norme sulla cedolare secca, di cui all'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23, ai: • redditi derivanti da contratti di locazione breve (come sopra definiti) stipulati a partire dall'1.6.2017; • corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione, stipulati alle condizioni in presenza delle quali si configura una "locazione breve"; • corrispettivi lordi derivanti dai contratti conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni in presenza delle quali si configura una "locazione breve". La prima parte della norma non ha tuttavia carattere innovativo; infatti, come espressamente sancito dall'art. 3 co. 2 del DLgs. 23/2011, la "<i>cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione</i>", e quindi, per i contratti aventi durata non superiore a 30 giorni nell'anno. Invece, configura una novità l'applicabilità della cedolare secca ai redditi derivanti dal contratto di sublocazione. Tali contratti, infatti, generano redditi diversi, esclusi, quindi, dalla cedolare secca (atteso che essa trova applicazione solo ai redditi fondiari). Con l'intervento del DL 50/2017, anche tali contratti ed i redditi da essi derivanti possono accedere all'imposizione sostitutiva. Obblighi a carico dell'intermediario La nuova norma prevede specifici obblighi in capo ai soggetti che: • esercitano attività di intermediazione immobiliare; • gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
segue	Obblighi di comunicazione a carico dell'intermediario In primo luogo, i soggetti sopra individuati devono trasmettere, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono, i dati relativi ai: • contratti di locazione breve conclusi per il loro tramite; • contratti di sublocazione breve conclusi per il loro tramite; • contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi ed aventi le caratteristiche delle locazioni brevi, stipulati per il loro tramite. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi a tali contratti è punita con la sanzione: • da 250,00 a 2.000,00 euro (art. 11 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471); • oppure da 125,00 a 1.000,00 euro, se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nello stesso termine, viene effettuata la trasmissione corretta dei dati. Obbligo di ritenuta Viene disposto che i soggetti residenti nel territorio dello Stato, che esercitano attività di intermediazione immobiliare o gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare: • qualora incassino i canoni di locazione o sublocazione breve o i corrispettivi dei contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, oppure intervengano nel pagamento dei suddetti canoni o corrispettivi; • operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi, all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento e alla relativa certificazione. A seguito delle modifiche apportate in sede di conversione, la ritenuta deve essere operata al momento del pagamento al beneficiario (e non più al momento dell'accredito). Ove il conduttore paghi direttamente al locatore, non si configura quindi l'obbligo di ritenuta. Nel caso in cui: • sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, la ritenuta si intende operata a titolo di imposta sostitutiva; • non sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, la ritenuta si intende operata a titolo di acconto delle imposte sui redditi dovute. Soggetti non residenti Se i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, sono soggetti non residenti: • in possesso di una stabile organizzazione in Italia, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono ai suddetti obblighi tramite la stabile organizzazione; • riconosciuti privi di una stabile organizzazione in Italia, adempiono agli obblighi in esame, in qualità di responsabili d'imposta, nominando un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 del DPR 600/73. Imposta di soggiorno I soggetti che incassano i canoni di locazione o sublocazione breve o i corrispettivi dei contratti onerosi conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
<i>segue</i>	dell'immobile da parte di terzi, o che intervengono nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, sono responsabili: • del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del DLgs. 23/2011 e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14 co. 16 lett. e) del DL 78/2010; • degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Provvedimento attuativo Con successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate dovranno essere stabilite le disposizioni attuative dei nuovi obblighi di comunicazione e di ritenuta.
Riserve di utili IRI al termine dell'opzione	Viene modificata la disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (c.d. IRI), definendo il trattamento fiscale degli utili IRI non prelevati al termine dell'opzione per la tassazione separata. Riserve di utili IRI all'uscita del regime È stato infatti previsto che in caso di fuoriuscita dal regime, anche a seguito di cessazione dell'attività, le somme prelevate dalle riserve formate con utili IRI, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tale imposta, concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori e dei soci. Ai medesimi soggetti è, tuttavia, riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 24%, al fine di evitare la doppia imposizione in capo al percettore degli utili già assoggettati all'IRI.
Modifiche alla disciplina dei prezzi di trasferimento	Vengono apportate alcune modifiche alla disciplina dei prezzi di trasferimento (c.d. "transfer pricing"). Determinazione dei prezzi di trasferimento Sostituendo il co. 7 dell'art. 110 del TUIR, si prevede che i prezzi delle operazioni con controparti estere infragruppo siano <i>"determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili"</i>. Il citato principio sostituisce la valutazione al valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Sulla base delle migliori pratiche internazionali, saranno definite, con apposito decreto ministeriale, le linee guide volte a dare applicazione al suddetto criterio di valutazione. Il medesimo criterio opera nei casi in cui dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento derivi una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui al nuovo art. 31-<i>quater</i> del DPR 600/73. Viene poi abrogata la disposizione in base alla quale la disciplina del <i>transfer pricing</i> "si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti". Modalità di riconoscimento della diminuzione del reddito Mediante l'inserimento dell'art. 31-<i>quater</i> nel DPR 600/73, sono individuate le seguenti modalità di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito a seguito di rettifiche definitive effettuate da Stati esteri: • in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, firmata a Bruxelles il 23.7.90 e resa esecutiva con L. 22.3.93 n. 99;

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
<i>segue</i>	• a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti; • a seguito di istanza da parte del contribuente, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Le modalità e i termini di presentazione della suddetta istanza saranno stabiliti con successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli, ove ne ricorrano i presupposti.
Voluntary disclosure-bis - Modifiche	In sede di conversione del DL 50/2017, è stata modificata la procedura della c.d. "<i>voluntary disclosure-bis</i>", di cui all'art. 5-<i>octies</i> del DL 167/90. Credito per le imposte pagate all'estero Viene previsto che i soggetti aderenti alla procedura della collaborazione volontaria, o che devono ancora definire la propria posizione a seguito dell'adesione alla "vecchia" procedura di cui all'art. 5-<i>quater</i> del DL 167/90, possono beneficiare del credito d'imposta ex art. 165 del TUIR per i redditi da lavoro autonomo e da lavoro dipendente prodotti all'estero. Dall'applicazione del credito sulle imposte pagate all'estero restano escluse, invece, le altre categorie di reddito (ossia, i redditi di impresa, i redditi di capitale e i redditi diversi). Applicazione delle maggiorazioni per insufficiente versamento Rispetto alla versione della <i>voluntary disclosure</i> in vigore nel 2015, con la nuova procedura i contribuenti potranno effettuare il versamento del dovuto in autoliquidazione. Il DL 50/2017 convertito circoscrive meglio l'ambito di applicazione delle maggiorazioni previste dall'art. 5-<i>octies</i> del DL 167/90 in caso di autoliquidazione omessa o insufficiente. Con riferimento all'autoliquidazione, gli Uffici potrebbero riscontrare un versamento carente rispetto a quanto indicato nell'istanza di adesione alla procedura. In tal caso, è prevista l'applicazione di una specifica maggiorazione sulle somme da versare del 3% o del 10%, a seconda della consistenza percentuale degli errori e della tipologia di essi. La maggiorazione del 10% si applica se l'insufficienza del versamento supera: • il 10% delle somme da versare, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi; • il 30% delle somme da versare, negli altri casi. La maggiorazione prevista in caso di pagamento spontaneo insufficiente è invece del 3%, qualora la carenza sia inferiore o uguale: • al 10% delle somme da versare, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi; • al 30% delle somme da versare, negli altri casi. Infine, viene previsto che l'importo delle somme versate, calcolato a seguito delle maggiorazioni indicate ai punti precedenti, compreso quanto versato, non

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
<i>segue</i>	potrà essere comunque superiore a quello che si sarebbe determinato nel caso in cui non si fosse proceduto all'autoliquidazione del dovuto. Esoneri dichiarativi per le attività estere oggetto di sanatoria I soggetti aderenti alla <i>voluntary disclosure-bis</i> possono beneficiare dell'esonero dalla presentazione del quadro RW per le attività oggetto della nuova collaborazione volontaria. Tale esonero concerne il 2016 e la frazione del 2017 antecedente la data di presentazione dell'istanza. Con le novità introdotte in sede di conversione del DL 50/2017, tale esonero viene esteso anche all'IVIE e all'IVAFE.
Parenti dei frontalieri ed esonero dal quadro RW	Sono esonerati dall'obbligo di presentazione del quadro RW i soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi, con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa. In sede di conversione del DL 50/2017, tale esonero è stato esteso al coniuge e ai familiari di primo grado, eventualmente cointestatari o beneficiari di procure e deleghe in merito al conto corrente estero sul quale vengono accreditati i proventi derivanti dall'attività lavorativa del soggetto frontaliere.
Prestazioni pensionistiche erogate dalla Svizzera - Estensione della ritenuta a titolo d'imposta del 5%	Ai sensi dell'art. 76 co. 1 della L. 30.12.91 n. 413, le rendite corrisposte in Italia da parte della Assicurazione invalidità, vecchiaia e superstiti Svizzera (AVS), maturate sulla base anche di contributi previdenziali tassati alla fonte in Svizzera, sono assoggettate ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 5% da parte degli istituti italiani, quali sostituti d'imposta, per il cui tramite l'AVS Svizzera le eroga ai beneficiari in Italia. Con le modifiche apportate in sede di conversione del DL 50/2017, è stato stabilito che la suddetta ritenuta a titolo d'imposta del 5% è applicata dagli intermediari finanziari italiani, che intervengono nel pagamento, anche sulle somme corrisposte in Italia da parte della Gestione della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera (LPP), ivi comprese le prestazioni erogate dagli enti o istituti svizzeri di prepensionamento, maturate sulla base anche di contributi previdenziali tassati alla fonte in Svizzera e in qualunque forma erogate.
Proventi da partecipazioni a società, enti o OICR di dipendenti e amministratori	Vengono introdotte nuove regole per la tassazione dei proventi di strumenti finanziari con "diritti patrimoniali rafforzati" detenuti da dipendenti e amministratori. Si tratta di azioni, quote o altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati, ad esempio il diritto di partecipare agli utili in misura più che proporzionale alla propria quota di partecipazione, a ragione dell'assenza di diritti amministrativi. La disciplina in esame si applica ai proventi derivanti dalla partecipazione a OICR, società o enti residenti o istituiti in Italia ed a quelli residenti ed istituiti in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia. Ambito soggettivo Secondo le nuove disposizioni, si considerano in ogni caso redditi di capitale o redditi diversi i proventi derivanti dalla partecipazione, diretta o indiretta, in società o OICR percepiti: • da dipendenti e amministratori di tali soggetti; • ovvero da soggetti ad essi legati da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione. Requisiti per l'applicazione del nuovo regime I requisiti richiesti per applicare la tassazione come redditi diversi o di capitale sono:

ARGOMENTO	DESCRIZIONE
<i>segue</i>	• l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e gli amministratori che comporti un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'OICR o del patrimonio netto nel caso di società o enti; • i proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari che danno i suindicati diritti patrimoniali rafforzati maturino solo dopo che tutti i soci o i partecipanti all'OICR abbiano percepito un ammontare pari al capitale investito e ad un rendimento minimo previsto nello statuto o nel regolamento ovvero, nel caso di cambio di controllo, alla condizione che gli altri soci o partecipanti dell'investimento abbiano realizzato con la cessione un prezzo di vendita almeno pari al capitale investito e al predetto rendimento minimo; • le azioni, le quote o gli strumenti finanziari aventi i suindicati diritti patrimoniali rafforzati siano detenuti dai dipendenti e amministratori o, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo non inferiore a 5 anni o, se precedente al decorso di tale periodo quinquennale, fino alla data di cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione. Per la determinazione dell'esborso effettivo, si tiene conto anche: • dell'ammontare assoggettato a tassazione come reddito in natura di lavoro dipendente o assimilato o di lavoro autonomo in sede di attribuzione o sottoscrizione delle azioni, quote o strumenti finanziari; • nel caso di soggetti non residenti, dell'ammontare che sarebbe stato assoggettato a tassazione nel caso in cui questi ultimi fossero stati residenti in Italia. Si considera anche l'ammontare sottoscritto in azioni, quote o altri strumenti finanziari senza diritti patrimoniali rafforzati. Decorrenza Le disposizioni in esame si applicano ai proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari percepiti a decorrere dal 24.4.2017.
Fondi pensione e Casse di previdenza private	Viene stabilito che, ai fini dell'applicazione del regime agevolato previsto dalla L. 232/2016: • gli enti di previdenza obbligatoria e le forme di previdenza complementare (c.d. "fondi pensione") sono tenuti a dare separata evidenza delle somme destinate agli "investimenti qualificati"; • le minusvalenze e le perdite realizzate mediante cessione o rimborso degli strumenti finanziari oggetto degli investimenti qualificati seguono le ordinarie regole previste per i soggetti IRPEF (con conseguente possibilità di scomputare le stesse dalle plusvalenze o proventi realizzati nelle successive operazioni nello stesso periodo d'imposta e nei successivi, ma non oltre il quarto); • per le forme di previdenza complementare, le minusvalenze e le perdite maturate o realizzate relativamente agli strumenti finanziari oggetto degli investimenti qualificati concorrono a formare la base imponibile dell'imposta sul risultato netto della gestione. In sede di conversione del DL 50/2017, il regime agevolato è stato esteso agli investimenti che gli enti di previdenza obbligatoria e i fondi pensione effettuano nei c.d. "piani di risparmio a lungo termine".