

“Le principali novità fiscali della legge di stabilità 2018”

Legge n. 27.12.2017 n. 205

(in GU n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ord. n. 62)

“documento aggiornato al 12 febbraio 2018”

Indice

Premessa.....	5
Novità in materia di Irpef per le persone fisiche.....	8
<i>Detrazioni per ristrutturazioni e riqualificazione energetica degli immobili (Commi 3 e ss)</i>	8
<i>Detrazioni per lavori antisismici “Sisma Bonus” (Comma 3)</i>	10
<i>Nuova detrazione Irpef “Bonus verde” (Commi 12-15)</i>	11
<i>Cedolare secca (Comma 16)</i>	12
<i>Detrazione Irpef degli affitti universitari per gli studenti fuori sede (Commi 23-24)</i>	13
<i>Spese di trasporto pubblico: detrazione Irpef e detassazione dei rimborsi spese ai dipendenti (Comma 28)</i>	13
<i>Aumentata la soglia per i figli a carico (Comma 252-253)</i>	15
<i>Esclusione da Irpef dei redditi degli sportivi dilettanti (Comma 367)</i>	16
<i>Altre detrazioni Iperf (Commi 665 e 768)</i>	17
<i>Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni (Commi 997-998)</i>	17
<i>Modifica disciplina regime dei dividendi e plusvalenze (Commi 999-1006)</i>	20
<i>Modifica disciplina azioni ai dipendenti in sostituzione retribuzioni premiali (Comma 161)</i>	22
<i>Incentivi per lending e Crowdfunding (Commi 43-44)</i>	23
Novità fiscali per le imprese in materia di imposte dirette	25
<i>Proroga super e iperammortamenti (Commi 29 e 30-36)</i>	25
<i>Affrancamento avviamento, marchi e altri assets immateriali (Commi 81-83)</i>	28

<i>Irap- Deduzione integrale costo lavoratori stagionali (Comma 116)</i>	29
<i>Cessioni gratuite prodotti alimentari e farmaceutici (Commi 208 e ss)</i>	30
<i>Rinvio degli Indici Sintetici di Affidabilità (Comma 931)</i>	32
<i>Semplificazione del calendario fiscale (Commi 932-934)</i>	32
<i>Procedure amichevoli "Mutual agreement procedure" (Comma 982)</i>	34
<i>Modifica calcolo ROL per deduzione interessi passivi (Commi 994-995)</i>	34
<i>Utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (Commi 1007-1009)</i>	36
<i>Definizione Stabile organizzazione (Comma 1010)</i>	38
<i>Web tax (Commi 1011-1016)</i>	45
<i>IRI (Comma 1063)</i>	46
Agevolazioni fiscali e crediti d'imposta per le imprese.....	48
<i>Credito d'imposta per la ristrutturazione delle strutture alberghiere (Commi 17-18)</i>	48
<i>Credito imposta per formazione 4.0 (Commi 46-56)</i>	48
<i>Credito imposta per le imprese culturali e creative (Commi 57-60)</i>	50
<i>Credito imposta per il settore della vendita al dettaglio di libri (Commi 319-321)</i>	51
<i>Credito imposta quotazione borsa (Commi 89-92)</i>	52
<i>Credito imposta per l'acquisto di prodotti di plastica riciclata (Commi 96-99)</i>	53
<i>Sport bonus (Commi 363-366)</i>	54
<i>Esenzioni fiscali per calamità naturali (Commi 719, 736, 745, 756)</i>	55
<i>Credito imposta per investimenti nel Mezzogiorno (Comma 892)</i>	55
Novità fiscali in materia IVA e imposte indirette	56
<i>Aliquote Iva (Comma 2, 19, 340 e 357)</i>	56
<i>Modifiche all'art. 20 del DPR 131/86 in materia di imposta registro (Comma 87)</i>	57

<i>Somme restituite dalle aziende farmaceutiche a titolo di ripiano della spesa sanitaria c.d. "payback" (Commi 249-251)</i>	62
<i>IMU nei porti (Commi 578-581)</i>	62
<i>Estensione degli obblighi di fatturazione elettronica (Comma 909, 917 e 920-923 e 1088)</i>	63
<i>Abrogazione della scheda carburante dall'1.7.2018 (Commi 920-923)</i>	66
<i>Regime sanzionatorio IVA addebitata in rivalsa per errore (Comma 935)</i>	66
<i>Gruppo IVA (Commi 984-985)</i>	68
<i>Controllo preventivo sulle compensazioni in F24 (Comma 990)</i>	71
Altre novità per imprese e professionisti	76
<i>Sottoscrizione degli atti societari stipulati con atto pubblico informatico (Comma 25)</i>	76
<i>Legge Sabatini (Comma 40)</i>	77
<i>Sgravio contributivo per i giovani neoassunti (Comma 100 e ss)</i>	77
<i>Novità per le imprese agricole (Commi 117 e ss)</i>	78
<i>Novità per le società cooperative in materia di finanziamento soci governance e vigilanza (Commi 238 e 936)</i>	79
<i>Agevolazioni per l'internazionalizzazione (Commi 260 e ss e 501)</i>	82
<i>Le nuove società sportive dilettantistiche lucrative (Comma 353- 360)</i>	84
<i>Estensione del privilegio generale per i crediti IVA dei professionisti e contributi previdenziali - (Comma 474)</i>	86
<i>Novità sull'equo compenso (Comma 488)</i>	87
<i>Maggiorazione diritto annuale CCIAA (Comma 784)</i>	89
<i>Tracciabilità dei pagamenti degli stipendi (Commi 910-914)</i>	89
<i>Blocco dei pagamenti della PA (Commi 986-989)</i>	90
<i>Registro digitale per il SISTRI (Commi 1134-1135)</i>	90
<i>Rinvio Direttiva Bolkestein per le concessioni di commercio su aree pubbliche (Comma 1180)</i>	91

Altre novità per le persone fisiche.....	91
<i>Modalità di calcolo della Tari (Comma 38)</i>	91
<i>Bonus 80 euro (Comma 132)</i>	91
<i>Estesa la platea per l'Ape social (Comma 167)</i>	92
<i>Estesa la platea per il Rei "Redditi di inclusione (Comma 190-199)</i>	93
<i>Bonus bebè (Comma 248)</i>	93
<i>Bonus cultura per maggiorenni (Comma 643)</i>	93
<i>Bonus per l'acquisto di strumenti musicali (Comma 643)</i>	93
<i>Contributi per l'acquisto di nuovi televisori (Comma 1039)</i>	93

Premessa

In questa circolare di approfondimento sono riepilogate le principali disposizioni fiscali previste dalla Legge di Stabilità 2018, Legge n. 27.12.2017 n. 205 (in GU n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ord. n. 62), anche alla luce dei chiarimenti intervenuti da parte dell'Agenzia delle Entrate nel corso del Videoforum di Italia Oggi del 24.1.2018 e in occasione di Telefisco 2018 del 1.02.2018.

La Legge di Bilancio prevede importanti misure agevolative a favore sia dei privati (proroga delle detrazioni fiscali per interventi sugli immobili e nuove detrazioni Irpef) che delle imprese, con particolare attenzione agli investimenti Industria 4.0, attraverso la proroga dei super e degli iperammortamenti e l'introduzione del nuovo credito imposta per la formazione 4.0, ma anche il rifinanziamento della Sabatini, un nuovo credito per la quotazione in borsa, la semplificazione del calendario fiscale ecc..

La Manovra intende dare impulso alla digitalizzazione dei rapporti fra i contribuenti e il fisco con delle misure che impongono, nel giro di un anno, il passaggio radicale dal sistema analogico a quello digitale, nel campo della fatturazione IVA. Ciò rappresenta una vera e propria rivoluzione digitale, che tuttavia crea negli operatori forti perplessità sulla capacità del sistema di adeguarsi in tempi così brevi, seppure ne venga riconosciuta la necessità e i vantaggi in termini di conseguente riduzione degli adempimenti e semplificazione dei rapporti con gli uffici.

Si segnala, inoltre, l'introduzione della WEB tax con uno slittamento di un anno (al 2019) rispetto a quanto inizialmente previsto.

Occorre segnalare come l'attuazione di molte delle misure previste dalla Legge di Bilancio sia condizionata all'emanazione di decreti ministeriali o provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, per cui bisognerà attendere tali provvedimenti per avere un quadro completo delle novità legislative.

Di seguito si riepilogano, in sintesi, le novità più rilevanti per i soggetti irpef:

- proroga bonus per ristrutturazione e riqualificazione energetica degli immobili, e bonus arredi destinati a immobili oggetto di ristrutturazione edilizia;
- nuovo “Bonus verde” detrazione al 36% per gli interventi su aree verdi, terrazzi e giardini privati;
- aumento a 4 mila euro, dagli attuali 2,8 mila, del reddito che consente di essere considerati figli a carico;
- proroga della cedolare secca del 10% sugli affitti a canone concordato;
- nuova detrazione Irpef del 19% per abbonamenti ai mezzi pubblici, fino a un massimo di 250 euro, e deducibilità dei rimborsi del datore di lavoro sul tragitto casa-lavoro;
- proroga rivalutazione terreni e partecipazioni
- modifica del regime di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze finanziarie finalizzata ad equiparare il regime di tassazione delle partecipazioni qualificate a quello delle non qualificate, con aliquota del 26%.

e per le imprese:

- proroga al 2018 del superammortamento per acquisto beni strumentali nuovi, ridotto al 130% e dell’iperammortamento per la digitalizzazione 4.0, che resta invece al 250%;
- nuovo credito imposta per la formazione 4.0;
- nuovo credito d’imposta per l’ammissione alla quotazione in Borsa;

- slittamento al 2018 dell'entrata in vigore dell'IRI (imposta reddito d'impresa) per imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria;
- nuovo credito d'imposta per imprese culturali e creative, per l'acquisto prodotti plastica riciclata;
- introduzione della *Web tax* dal 2019 pari al 3% sulle transazioni online di servizi;
- slittamento al 2019 dell'entrata in vigore degli indici sintetici di affidabilità fiscale (SIA) e proroga al 2018 di studi di settore e parametri;
- semplificazione del calendario fiscale;
- rimpatrio agevolato per gli utili da partecipate black list;
- fatturazione elettronica obbligatoria dal 2019 anche fra privati;
- operazioni di *share deal* a imposta di registro in misura fissa;
- modifiche alla disciplina del Gruppo IVA.

Novità in materia di Irpef per le persone fisiche

Detrazioni per ristrutturazioni e riqualificazione energetica degli immobili (Commi 3 e ss)

La legge di bilancio 2018 contiene importanti novità in relazione alle agevolazioni per gli immobili.

È prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2018 la detrazione IRPEF del 50% prevista per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis comma 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000,00 euro per unità immobiliare. Restano invariate le ulteriori disposizioni contenute nell'art. 16-bis citato. E' stato chiarito che risultano agevolabili anche "le spese per l'acquisto dei materiali" usati dal contribuente.

Nel corso di Telefisco 2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il familiare del possessore o detentore dell'immobile può beneficiare della detrazione IRPEF di cui all'art. 16-bis del TUIR o della detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica soltanto se lo status di convivenza sussiste già al momento in cui si attiva la procedura ovvero alla data di inizio dei lavori.

Viene prorogato alle spese sostenute nell'anno 2018 il c.d. "bonus mobili" previsto dal comma 2 dell'art. 16 del DL 63/2013; per beneficiare dell'agevolazione per le spese sostenute nell'anno 2018, in particolare, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio devono essere iniziati dall'1.1.2017

Inoltre, la Manovra ha prorogato al 2018 la detrazione IRPEF/IRES di cui all'art. 1 comma 344 - 349 della L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007) in relazione alle spese sostenute per interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti, in generale nella misura del 65% e ampliato la platea dei soggetti beneficiari (inclusando Istituti autonomi per le case popolari IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa). Per le spese sostenute dall'1.1.2018, tuttavia, l'aliquota della detrazione è ridotta dal 65% al 50% per le seguenti tipologie di lavori:

- interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi;
- interventi di acquisto e posa in opera di schermature solari (di cui all'Allegato M al DLgs. 311/2006);
- interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento UE 18.2.2013 n. 811/2013;
- acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

La detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica si applica, generalmente nella misura del 65%, anche alle spese documentate e sostenute, dal 6.6.2013 al 31.12.2021, rimaste a carico del contribuente per gli interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c., oppure che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio (es. rifacimento centrale termica con installazione caldaia a condensazione, coibentazione tetto o cappotti in facciate, ecc.).

Per tutti gli interventi sul recupero del patrimonio edilizio, per quelli antisismici speciali e per il bonus mobili, verrà introdotta, dal primo gennaio 2018, una nuova comunicazione telematica all'Enea per il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito.

Da ultimo, la legge di bilancio dal 2018 ha esteso a tutti i contribuenti (incapienti e non), la cessione a terzi dei crediti d'imposta per il risparmio energetico qualificato, non solo per i lavori sulle parti comuni condominiali, ma anche per quelli sulle singole unità immobiliari (abitative e non). Pertanto, a partire dal 01.01.2018, per tutti gli interventi sul risparmio energetico qualificato, quindi, non solo per quelli su parti comuni condominiali (come previsto con limitazioni per il 2016 e il 2017), che interessino più del 25% dell'involucro dell'edificio, ma anche per tutti quelli su singole unità immobiliari, tutti i contribuenti possono cedere il corrispondente credito d'imposta del 65-70-75%, per intero e non in parte, ai fornitori e ad altri soggetti privati diversi dalle banche, con facoltà di questi ultimi di "successiva cessione", non a banche, in tutto o in parte, solo dopo il 10 marzo anno successivo.

Nel 2016 e nel 2017, questa cessione era prevista, con limitazioni, solo per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali (provvedimento del 28 agosto 2017, per il 2016 provvedimento del 22 marzo 2016). Resta limitata agli incapienti la cessione della detrazione fiscale alle banche.

Non è stata tuttavia prevista la possibilità di cedere a terzi il credito del 50% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Detrazioni per lavori antisismici "Sisma Bonus" (Comma 3)

La Legge di bilancio ha prorogato di un anno il bonus per le spese relative agli interventi sulle parti comuni degli edifici colpiti dagli eventi sismici di cui all'art. 16-bis comma 1 lett. i) del TUIR (detrazione IRPEF del 50% nel limite massimo complessivo di spesa pari a 96.000,00 euro).

Viene inoltre prevista una nuova detrazione per lavori antisismici combinati con quelli di riqualificazione energetica sulle parti comuni degli edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3.

Con l'inserimento del comma 4-quater all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, è infatti disposto che per le spese relative agli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, spetta una detrazione maggiorata dell'80%, se gli interventi determinano il passaggio a una classe di rischio inferiore, o dell'85% se gli interventi determinano il passaggio a due classi di rischio inferiori.

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali di pari importo, su un ammontare delle spese non superiore a 136.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

È inoltre confermata la possibilità di cessione del credito d'imposta derivante:

- dalla detrazione Irpef o Ires, per gli interventi antisismici sulle "parti comuni", pari al 75% (riduzione di una classe di rischio) o all'85% (riduzione di due classi) (articolo 16, comma 1-quinquies, DL 63/2013)
- del 75% o 85%, previsto per l'acquisto, di unità immobiliari, sulle quali, dopo la demolizione e la ricostruzione dell'intero edificio, l'impresa ha effettuato interventi antisismici.

Nuova detrazione Irpef "Bonus verde" (Commi 12-15)

Prevista una nuova detrazione per gli interventi su aree verdi, terrazzi e giardini privati.

Per i pagamenti effettuati nell'anno 2018 è possibile beneficiare della detrazione dall'imposta lorda, nella misura del 36%, delle spese documentate relative agli interventi, anche eseguiti sulle parti comuni condominiali, riguardanti:

- la "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Sono agevolati solo i giardini relativi a "unità immobiliari ad uso abitativo", esclusi uffici, negozi, e capannoni industriali.

Nel corso del Videoforum di Italia Oggi del 24.1.2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il "bonus verde" spetta per gli interventi straordinari di sistemazione a verde, con particolare riguardo alla fornitura e messa a dimora di piante e arbusti di qualsiasi genere o tipo; secondo tale indicazione, sarebbero agevolabili le opere che si inseriscono in un intervento relativo all'intero giardino o area interessata, consistente nella sistemazione a verde ex novo o nel radicale rinnovamento dell'esistente e di conseguenza anche per la collocazione di piante e altri vegetali in vasi, a condizione che faccia parte di un più ampio intervento di sistemazione a verde degli immobili residenziali.

Nel corso di Telefisco 2018, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che il bonus verde può essere fruito due volte laddove siano eseguiti interventi

di sistemazione sia sul giardino privato sia sul giardino condominiale. Sono tuttavia escluse dall'agevolazione le manutenzioni annuali e i lavori in economia sul proprio giardino o terrazzo, in quanto, per l'Agenzia, questa situazione è incompatibile con il concetto di "interventi straordinari di sistemazione a verde"

Quanto alle modalità di pagamento è stato precisato che i pagamenti devono essere effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni (quindi anche mediante assegni, carte di credito, bancomat e bonifici).

I soggetti beneficiari dell'agevolazione sono coloro che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo gli immobili sui quali sono eseguiti i lavori.

La detrazione è fruibile fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000,00 euro per unità immobiliare e deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo.

Cedolare secca (Comma 16)

La legge prevede che la cedolare secca sulle locazioni abitative a canone concordato con l'imposta sostitutiva del 10% venga estesa anche alle annualità 2018 e 2019.

Si ricorda che l'aliquota ridotta, originariamente, era pari al 19%, ma è stata diminuita:

- al 15%, dal DL 31.8.2013 n. 102 (conv. L. 28.10.2013 n. 124), con effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31.12.2013;
- poi, al 10%, dal DL 28.3.2014 n. 47 (conv. L. 23.5.2014 n. 80), per il quadriennio 2014-2017.

In base a tali disposizioni, quindi, a partire dall'1.1.2018 l'aliquota ridotta della cedolare secca avrebbe dovuto tornare alla misura del 15%, se la legge di bilancio 2018 non ne avesse prorogato l'applicazione per altri due anni.

Resta invece al 21% l'aliquota "base" applicabile ai contratti diversi da quelli a canone concordato, aliquota che non ha subito modifiche dal 2013 ad oggi.

Detrazione Irpef degli affitti universitari per gli studenti fuori sede (Commi 23-24)

La legge di bilancio 2018 interviene sulla detrazione IRPEF del 19% prevista dall'art. 15 comma 1 lett. i-sexies) del TUIR relativa ai canoni di locazione derivanti da contratti di stipulati o rinnovati ai sensi della L. 431/98, sostenuti dagli studenti universitari iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata in un comune distante da quello di residenza almeno 100 chilometri e, comunque, in una provincia diversa.

Limitatamente ai periodi d'imposta 2017 e 2018, la detrazione in argomento viene estesa agli studenti che risiedono in zone montane o disagiate che distano almeno 50 Km dall'università e non è più richiesto che l'Università sia ubicata in una Provincia diversa rispetto a quella di residenza dello studente.

I canoni di locazione pagati rilevano fino a concorrenza di un importo massimo di 2.633,00 euro.

Spese di trasporto pubblico: detrazione Irpef e detassazione dei rimborsi spese ai dipendenti (Comma 28)

La legge di bilancio reintroduce dal 2018 la detrazione Irpef del 19% per le spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti al servizio di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, anche nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico (es. coniuge, figli), fino a un massimo di 250 euro. Dovrebbero valere al riguardo i chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia per cui la detrazione spetta con riferimento ai soli abbonamenti e non per i singoli titoli di viaggio.

Ed inoltre, dal 1° gennaio 2018 l'abbonamento ai trasporti pubblici è diventato un compenso in natura esentasse che il datore di lavoro può decidere

di erogare volontariamente, contrattualmente o mediante inserimento in un paniere di benefit per i dipendenti che beneficiano dei premi di risultato. Tra i redditi detassati della nuova lettera d-bis) dell'art. 51 comma 2 del TUIR sono ora incluse le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo sostenute volontariamente e/o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto di abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari di cui all'art. 12 comma 2 del TUIR.

Tali forme di erogazioni, non ricadendo nella previsione dell'art. 51 comma 2 lett. d) del TUIR, nelle interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate (ris. 126/2007 e 95/2002) erano considerate soggette a tassazione. L'art. 51 comma 2 del TUIR, infatti, prevede, alla lettera d), l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente per le sole prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi, ivi compresi gli esercenti servizi pubblici, a patto che il dipendente resti del tutto estraneo al rapporto con il vettore.

Nella nuova fattispecie, invece, non è richiesta una convenzione e neppure un accordo con il prestatore del servizio di trasporto, che rimane invece indispensabile nel caso del trasporto collettivo di cui alla sopra citata lettera d). In entrambi le previsioni è tuttavia necessario che il benefit sia rivolto alla generalità o a categorie di dipendenti, a prescindere, poi, se ne fruiscano tutti o solo alcuni. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. 326/1997 e circ. 188/E/1998), le categorie di lavoratori non devono necessariamente essere quelle previste dal codice civile (dirigenti, operai, etc.), ma possono essere delineate dal datore di lavoro in base alle caratteristiche comuni dei lavoratori (ad esempio tutti coloro che abbiano un certo livello o una certa qualifica, o seguano una certa turnazione). Per quanto riguarda i beneficiari, oltre al dipendente, si potrà trattare anche dei familiari di cui all'articolo 12 (genitori, figli, discendenti dei figli, fratelli, eccetera) a condizione che questi siano fiscalmente a carico del lavoratore. È ragionevole supporre che l'agevolazione spetti una volta sola e quindi alternativamente o al dipendente o al familiare a carico.

Oggetto dell'agevolazione sono gli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale; vi rientrano, ad esempio, gli abbonamenti agli autobus, alle metropolitane e ai treni e non solo limitatamente al territorio locale.

Il datore di lavoro ha a disposizione tre diverse modalità operative: pagamento diretto al vettore, erogazione al dipendente (e quindi anticipandogli il denaro) o rimborso spese (dopo il sostenimento della spesa da parte del lavoratore). Nei casi di erogazione o rimborso delle somme al dipendente è opportuno che il datore di lavoro acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte (Ris. n. 378/E del 2007 e Circ. 238/E del 2000).

Vi è anche la possibilità di ricomprendere l'abbonamento di trasporto tra i benefit che possono essere scelti in sostituzione dei premi di risultato (di cui al comma 182 della legge 208/2015) che permette di risparmiare completamente anche l'imposta sostitutiva del 10% sulle somme premiali, oltre che gli oneri previdenziali.

In base a quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2018, tale detassazione si applica anche agli abbonamenti ai servizi di trasporto locale, regionale e interregionale pagati nel 2018 direttamente dal datore di lavoro, anche se in base ad accordi o regolamenti aziendali già vigenti nel 2017.

Aumentata la soglia per i figli a carico (Comma 252-253)

Vengono modificate le regole per l'applicazione delle detrazioni fiscali per figli a carico e, più in particolare, viene aumentata la soglia di reddito entro la quale i figli possono essere considerati a carico fiscale dei genitori, condizione che consente di accedere alle agevolazioni previste dall'articolo 12 del TUIR.

Ai sensi dell'art. 12 del TUIR, sono considerati fiscalmente a carico i familiari che possiedono un reddito complessivo annuo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili.

A decorrere dal 1° gennaio 2019 la soglia di reddito sale da 2.840,51 a 4.000 euro, per i figli di età non superiore a 24 anni. Per i figli di età superiore ai 24 anni e per tutti gli altri familiari il limite di reddito che fa uscire dallo stato di familiare a carico resta di 2.840,51 euro per anno di imposta.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2018, "il requisito anagrafico deve ritenersi sussistere per l'intero anno in cui il figlio raggiunge il limite di età, a prescindere dal giorno e dal mese in cui ciò accade". Pertanto, per i ragazzi che nel 2019 compiranno 24 anni, la soglia di reddito a cui fare riferimento per verificare lo status di familiare fiscalmente a carico è 4.000,00 euro, a prescindere dal giorno e dal mese del compleanno. Diversamente, per i ragazzi che compiono 25 anni nel 2019 il limite reddituale sarà 2.840,51 euro anche se i 25 anni dovessero essere compiuti il 31.12.2019.

Esclusione da Irpef dei redditi degli sportivi dilettanti (Comma 367)

La legge di bilancio incrementa la soglia entro la quale sono esclusi da IRPEF i redditi percepiti da sportivi dilettanti e da cori e bande musicali dilettantistiche, di cui all'art. 67 comma 1 lett. m) del TUIR.

Ai sensi dell'art. 69 comma 2 del TUIR (come modificato dalla legge di bilancio 2018), i suddetti emolumenti non concorrono a formare il reddito per un importo complessivamente non superiore nel periodo d'imposta a 10.000,00 (prima 7.500,00) euro.

Inoltre, non concorrono alla formazione del reddito i rimborsi spese documentati relativi al vitto, all'alloggio e ai viaggi e trasporti, per trasferte effettuate al di fuori del territorio del Comune. Pertanto, l'esclusione dal reddito dei rimborsi di spese documentate è indipendente dal loro ammontare e non rientra nel suddetto plafond di 10.000,00 euro.

La modifica è priva di apposita disposizione di decorrenza. Dalla relazione tecnica si evince che il nuovo limite di 10.000,00 euro si applica dal 2018 (con effetto, quindi, per la prima volta sul modello Redditi 2019).

Altre detrazioni Iperf (Commi 665 e 768)

La legge di bilancio dispone che, a decorrere dall'1.1.2018, sono detraibili nella misura del 19%:

- i premi per assicurazioni aventi come oggetto il rischio di eventi calamitosi stipulate relativamente a unità immobiliari a uso abitativo (nuova lett. f-bis) all'art. 15 comma 1 del TUIR)
- le spese sostenute in favore di soggetti (anche nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico minori o maggiorenni) con disturbo specifico dell'apprendimento (DSA) fino al completamento della scuola secondaria di secondo grado (nuova lett. e-ter) all'art. 15 comma 1 del TUIR) per l'acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici di cui alla L. 8.10.2010 n. 170, necessari all'apprendimento e per l'uso di strumenti compensativi che favoriscano la comunicazione verbale e che assicurino ritmi graduali di apprendimento delle lingue straniere. A tal fine, occorre un certificato medico che attesti il collegamento funzionale tra i sussidi e gli strumenti acquistati e il tipo di disturbo dell'apprendimento diagnosticato. La norma non stabilisce un limite di età anagrafica che devono avere i soggetti affetti da DSA, ma subordina l'agevolazione alla circostanza per cui la scuola secondaria di secondo grado (c.d. "scuole superiori") non deve essere conclusa.

Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni (Commi 997-998)

La legge di bilancio 2018 ha riaperto la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni, in relazione a quelli posseduti all'1.1.2018. La redazione e l'asseverazione della perizia, nonché il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta con aliquota dell'8% (ovvero della prima rata), devono avvenire entro il 30.6.2018.

Secondo quanto chiarito dalla Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 53 del 27.5.2015, la circostanza che la perizia di stima venga asseverata in data successiva all'atto di compravendita del terreno oggetto di rivalutazione non determina la decadenza dall'agevolazione. L'Agenzia si è quindi uniformata al consolidato orientamento della Corte di Cassazione (Cass. 28.11.2013 n. 26714, 14.5.2014 n. 10561 e 30.12.2011 n. 30729), considerando superate le precedenti

indicazioni fornite (circ. n. 16 del 22.4.2005, n. 47 del 24.10.2011 e n. 1 del 15.2.2013).

Deve segnalarsi che la rivalutazione in commento rileva esclusivamente ai fini della rideterminazione del valore fiscale di carico da prendere a base per la determinazione delle plusvalenze che il contribuente realizza in caso di cessione a titolo oneroso ex art. 67, comma 1, lettere c) e cbis), TUIR.

La richiamata disposizione del testo unico sui redditi riguarda dunque le plusvalenze a seguito del realizzo di partecipazioni al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa. Più precisamente, l'ambito di applicazione interessa le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici, in relazione alle partecipazioni non quotate in mercati regolamentati.

Oltre che le operazioni di vendita, rientrano nel novero delle cessioni a titolo oneroso interessate dalla disciplina anche i conferimenti in società, operazioni che hanno natura realizzativa e rilevano ai fini del menzionato art. 67, comma 1, lettere a c bis.

Diversamente, operazioni in ambito societario che pure apparentemente presentano elementi di analogia rispetto alla cessione a titolo oneroso della partecipazione, quali il conseguimento della liquidazione del valore della partecipazione sociale in conseguenza dello scioglimento del rapporto sociale (per recesso, esclusione, morte), o l'ottenimento in esito alla liquidazione della società della quota della liquidazione per riparti parziali o finali, non sono interessati dagli effetti di questa rivalutazione. In effetti, nelle fattispecie sopra prese in considerazione il contribuente non realizza i redditi diversi di cui alla richiamata disposizione dell'art. 67 ma consegue redditi di capitali o redditi di partecipazione che la normativa in esame non richiama.

I calcoli di convenienza della nuova rivalutazione, con riguardo alle partecipazioni sociali, deve essere effettuata alla luce della nuova normativa sui redditi di capitale e sui capital gains introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, diffusamente illustrata nel paragrafo successivo. Sino ad oggi si distingueva il trattamento di dividendi e plusvalenze da partecipazioni in relazione alla misura della partecipazione societaria che dà luogo al dividendo o alla plusvalenza: partecipazione qualificata o non qualificata; per le ipotesi di

partecipazioni qualificate trovava applicazione l'assoggettamento alla tassazione ordinaria irpef (quindi con cumulo di questo imponibile insieme agli altri assoggettati ad irpef) di una frazione del redditi prodotto, mentre per il caso di partecipazione non qualificata, sull'intero reddito si applicava l'imposta sostitutiva del 26%.

La legge di bilancio 2018 ha introdotto una riforma della tassazione sia dei redditi di capitale sia dei capital gains realizzati da persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa relativamente alle partecipazioni qualificate, al fine di armonizzare le discipline e abbandonare progressivamente la distinzioni tra qualificate e non qualificate, prevedendo l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26%, senza quindi distinzione rispetto al caso di non qualificate, a decorrere dal periodo d'imposta 2019, con una disciplina transitoria che mantiene il previgente regime di tassazione in base all'anno di formazione degli utili destinati a dividendo, per le delibere adottate dal 2018 al 2022 di distribuzione di utili se questi si sono formati sino all'esercizio in corso al 31.12.2017.

Trattandosi di proroga/riapertura dei termini della medesima normativa di rivalutazione troveranno applicazione l'insieme delle specifiche e chiarimenti validi per l'ultima rivalutazione 2017.

Per quanto riguarda i terreni, alla luce dell'andamento del mercato, si ripropone la solita questione di una precedente rivalutazione effettuata a valori superiori a quelli ora di vendita. È ormai pacifico che è consentito variare, anche al ribasso, il valore già rivalutato di terreni e di partecipazioni, (Agenzia delle Entrate, circolari n. 47/2011 e 20/2016). Fino al 2014, quando le aliquote erano invariate (4% per i terreni), nel caso di riduzione era sufficiente far predisporre una nuova perizia, senza versare nulla, ma senza diritto ad alcun rimborso. Ora invece, con le aliquote raddoppiate, le cose cambiano.

In tali casi, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 1 del 15 febbraio 2013 e risoluzione n. 53 del 27 maggio 2015) ha anche ammesso una sorta di meccanismo di "prezzo valore" suggerendo di indicare nell'atto di vendita oltre al corrispettivo anche il maggior valore di perizia così che il contribuente non realizza alcuna plusvalenza ma non perde neppure i benefici della

rivalutazione. Per contro, i benefici verrebbero meno se la doppia indicazione non ha luogo; in tal caso le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono invece liquidate sul maggior valore di perizia.

Nonostante tale chiarimento si è sviluppato un importante contenzioso nei casi di vendita a prezzo inferiore a quello della stima; dal 2016 è intervenuta anche la Cassazione, in modo però non univoco, per cui si auspica un intervento delle Sezioni Unite.

Modifica disciplina regime dei dividendi e plusvalenze (Commi 999-1006)

La legge di bilancio uniforma il prelievo sui dividendi senza più differenze tra partecipazioni qualificate e non, di fatto allineando il prelievo su tutti i tipi di rendite finanziarie, con applicazione dell'imposta sostitutiva del 26%, finora applicata solo sugli utili e proventi assimilati «non qualificati».

Per partecipazioni «qualificate» si intendono quelle che rappresentano oltre il 20% dei voti in assemblea ordinaria o il 25% del capitale (2% e 5% per le azioni negoziate in mercati regolamentati). Per gli strumenti finanziari partecipativi e per i contratti di associazione in partecipazione si fa riferimento al rapporto fra apporto e patrimonio netto dell'emittente o dell'associante.

Le novità interessano le persone fisiche residenti in Italia che li percepiscano al di fuori dell'esercizio dell'impresa.

Le novità non riguardano gli utili provenienti da società localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata diversi da quelli dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo che continueranno a concorrere alla formazione del reddito complessivo imponibile per il loro intero ammontare.

Per contro la tassazione con aliquota unica si applica anche gli utili "qualificati" derivanti dalla partecipazione in società estere a regime fiscale non privilegiato che verranno pertanto assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta del 26%, prelevata dall'intermediario residente che interviene nella relativa riscossione; se gli utili sono percepiti direttamente, sarà necessario assolvere in dichiarazione l'imposta sostitutiva per i redditi di capitale di fonte estera

prevista dall'art. 18 del TUIR, con la medesima aliquota. In tal caso, tuttavia, non sarà più possibile recuperare eventuali crediti d'imposta esteri.

È prevista un'apposita disciplina transitoria per cui, per le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate deliberate dall'1.1.2018 al 31.12.2022 e formatesi con utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31.12.2017, continuano ad applicarsi le disposizioni del DM 26.5.2017, e quindi concorrono alla formazione del reddito complessivo:

- per il 40% del loro ammontare, se relativi a utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2007;
- per il 49,72% del loro ammontare, se relativi a utili prodotti a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 e fino all'esercizio in corso al 31.12.2016;
- per il 58,14% del loro ammontare, se relativi a utili prodotti nell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016

La disposizione in commento fa riferimento alla data della delibera, per delimitare la disciplina transitoria; si pone, pertanto il problema delle delibere di distribuzione già adottate nel 2017 che, in caso di erogazione degli utili nel 2018 non rientrerebbero nella disciplina transitoria con assoggettamento delle somme all'imposta sostitutiva del 26%, a prescindere dalla % di partecipazione. Se non intervengono chiarimenti sul punto, al fine di evitare l'applicazione delle vecchie regole, in tali casi si potrebbe comunque sempre revocare la vecchia delibera e adottarne una nuova nel 2018 al fine di beneficiare del regime transitorio.

La riforma impatta, come anticipato, anche sui redditi diversi, plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni, strumenti finanziari e contratti assimilati, realizzati dall'1.1.2019 (rileva il realizzo economico non quello finanziario).

In questo caso i soggetti interessati alla modifica non sono solo le persone fisiche «non imprese» residenti, ma anche tutti i soggetti non residenti (che però di norma sono esentati soprattutto grazie alle convenzioni contro le doppie imposizioni), comprese le società semplici e gli enti non commerciali residenti in Italia. Anche per questi soggetti, la nuova imposta secca del 26%

riguarderà anche le plusvalenze qualificate, fermo restando il concorso integrale al reddito complessivo imponibile delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

Nel confronto con la tassazione ordinaria (Irpef e relative addizionali) con il passaggio all'aliquota unica al 26% saranno avvantaggiati i percettori di dividendi nella fascia di reddito oltre i 75 mila euro, mentre sono svantaggiati i contribuenti che si trovano negli scaglioni di reddito più bassi. Lo stesso effetto riguarda le plusvalenze relative a partecipazioni qualificate, con il vantaggio che sarà possibile compensare le plusvalenze e minusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate con le minusvalenze e plusvalenze non qualificate.

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

Modifica disciplina azioni ai dipendenti in sostituzione retribuzioni premiali (Comma 161)

La legge di bilancio modifica anche la determinazione dei capital gain che possono emergere in sede di cessione delle azioni ricevute dai dipendenti a seguito della conversione di retribuzioni premiali (premi di risultato e somme erogate in forma di partecipazione agli utili)¹.

¹ Si ricorda che in relazione ai premi di risultato e alle somme derivanti dalla partecipazione agli utili dell'impresa spettanti ai dipendenti privati, è possibile, in alternativa all'applicazione dell'imposta sostitutiva pari al 10%, entro il limite, in generale, di 3.000,00 euro lordi, (art. 1 comma 182 della L. 208/2015), convertire le medesime retribuzioni premiali, in presenza di determinate condizioni, in beni e servizi riconducibili alle erogazioni per il welfare aziendale e agli altri benefit di cui all'art. 51 commi 2 e 3 ultimo periodo del TUIR, che sono esclusi, nel rispetto dei limiti indicati, sia dalla formazione del reddito di lavoro dipendente (e, quindi, tanto dalla tassazione IRPEF ordinaria quanto da quella sostitutiva) che dalla corrispondente base imponibile contributiva.

In particolare, viene stabilito che il costo fiscale o il valore di acquisto, rilevante ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile di cui all'art. 68 comma 6 del TUIR, è pari al valore delle azioni ricevute dal dipendente a seguito della stessa conversione (e non più dunque "il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione"), ancorché tale valore non abbia, di fatto, concorso a formare il reddito in capo allo stesso dipendente.

In senso favorevole all'intervento legislativo si è espressa anche Confindustria con circolare del 22 dicembre 2017, la quale ha osservato che, in assenza della modifica operata, il valore di acquisto delle azioni assegnate ai dipendenti in sostituzione dei premi di risultato sarebbe stato pari a zero e, pertanto, l'intero corrispettivo derivante dalla cessione avrebbe costituito una plusvalenza imponibile.

Incentivi per lending crowdfunding (Commi 43-44)

Alcune misure della legge di Bilancio 2018 mirano, in modo diretto o indiretto, ad incentivare l'utilizzo di strumenti di accesso al credito alternativi al canale bancario quali il lending crowdfunding.

Il lending crowdfunding è definito anche marketplace lending o social lending, e si riferisce a quelle piattaforme on line che offrono a privati (P2P lending) o a imprese (P2B lending) la possibilità di ottenere finanziamenti in forma di prestiti direttamente ai potenziali prestatori che sono a loro volta investitori privati, imprese o investitori istituzionali che affidano alla piattaforma di lending l'allocazione ottimale dei fondi ai richiedenti al fine di minimizzare il rischio.

La Legge di bilancio ha inserito la nuova lettera d-bis) nell'art. 44 comma 1 del TUIR che ricomprende tra i redditi di capitale i "proventi derivanti da prestiti erogati per il tramite di piattaforme di prestiti per soggetti finanziatori non professionali (piattaforme di Peer to Peer Lending", purché tali piattaforme siano gestite da società autorizzate da Banca d'Italia in quanto finanziarie ex art. 106 TUB e/o da istituti di pagamento ex art. 114 TUB e assoggetta gli interessi ad una ritenuta a titolo d'imposta del 26% come gli altri strumenti finanziari.

Fino al periodo d'imposta 2017, invece, tali interessi, che concorrevano alla determinazione del reddito complessivo del percipiente e subivano una tassazione ai fini Irpef con le aliquote ordinarie da un minimo del 23% a un massimo del 43%, oltre alle addizionali regionali e comunali.

Seconda novità consiste nella ricomprensione, dal 2018, anche dei prestiti *Peer to peer Lending* tra gli investimenti che possono essere inseriti nei Piani individuali di risparmio a lungo termine (Pir) e quindi i relativi interessi possono essere così totalmente esenti da imposizione.

Novità fiscali per le imprese in materia di imposte dirette

Proroga super e iperammortamenti (Commi 29 e 30-36)

La legge di bilancio proroga al 2018 il superammortamento per acquisto beni strumentali nuovi prevedendo una riduzione del beneficio ed escludendo dall'ambito applicativo dell'agevolazione i veicoli di cui all'art. 164 del TUIR.

In particolare, gli investimenti in beni super ammortizzabili effettuati da imprese e professionisti nel 2018 (o anche nel primo semestre del 2019 purché entro il 31 dicembre 2018 sia accettato l'ordine e pagato un acconto non inferiore al 20%) potranno usufruire di una maggiorazione del 30% (in luogo del 40%) nel calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing deducibili. Sono esclusi dalla proroga (oltre a fabbricati e costruzioni, nonché a beni con coefficiente inferiore al 6,5%, come già oggi), i veicoli e gli altri mezzi di trasporto indicati nell'articolo 164, comma 1, del Tuir, ma restano agevolabili gli autocarri, purché inerenti all'attività svolta (chiarimento dell'Agenzia Entrate fornito in occasione del Videoforum di Italia Oggi)

Resta però la possibilità di fruire della precedente maggiorazione del 40% e beneficiare dell'agevolazione anche con riferimento ai veicoli esclusivamente strumentali per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2017 ovvero entro il 30.6.2018 a condizione che entro il 31.12.2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisto.

La modifica normativa fa sì che, per gli investimenti "super" effettuati nel primo semestre del 2018 si sovrappongono due agevolazioni. Se l'acquisto è stato contrattualizzato entro il 31 dicembre 2017 con un acconto non inferiore al 20%, si applicheranno le regole ante 2018 e dunque la maggiorazione del costo pari al 40% e l'estensione alle autovetture. Diversamente, si entrerà nella nuova meno favorevole disciplina della legge di bilancio 2018: maggiorazione del 30% e niente veicoli, tranne autocarri e simili.

Proroga senza modifiche, invece, per l'acquisto di beni materiali tecnologici e digitali (cosiddetta Industria 4.0) che, fino al 2019, potranno sfruttare l'iper ammortamento del 250 per cento. Per chi investe in beni iper ammortizzabili, dunque, c'è più tempo per finalizzare gli acquisti, in quanto è previsto un mero allungamento dei termini senza introdurre modifiche rispetto alla disciplina attuale: in sostanza, fino al 2019 il costo di acquisizione viene maggiorato del 150% per gli investimenti in beni strumentali nuovi inclusi nell'Allegato A alla citata L. 232/2016.

Prorogata anche l'agevolazione (maggiorazione 40%) sull'acquisto di beni tecnologici immateriali di cui all'Allegato B alla L. 232/2016, per le imprese che già effettuano investimenti in beni tecnologici digitali materiali; l'elenco dei beni immateriali agevolabili è stato esteso a quelli per la logistica e l'e-commerce.

Come già chiarito in passato, non è necessario che il bene immateriale sia relativo a quello materiale che fruisce dell'agevolazione; ne consegue che la presenza di un bene materiale agevolato rende applicabile il bonus a tutti i beni immateriali (elencati nella tabella B) acquistati. L'Agenzia, in sede di Telefisco ha chiarito che la maggiorazione del 40% per i beni immateriali spetta per l'acquisto di più beni immateriali anche in caso di investimento in un solo bene materiale iper-ammortizzabile.

Resta confermato che per l'iper ammortamento, oltre all'entrata in funzione, occorre che il bene sia anche interconnesso con i sistemi informatici aziendali; il requisito dell'interconnessione non è soddisfatto ove lo scambio di informazioni tra il sistema di gestione e la macchina avvenga per il tramite di un operatore persona fisica.

Con circolare 4/2018 Assonime ha chiarito che l'iperammortamento spetta per i beni entrati in funzione ed interconnessi nel 2017, anche se l'impresa entra in possesso della perizia giurata nel 2018; in questo caso l'impresa fruirà dell'iperammortamento a decorrere dal 2018.

Quanto ai software, per iniziare la deduzione della maggiorazione del 40% è necessario non solo l'interconnessione degli stessi al sistema aziendale, ma anche l'interconnessione del bene iperammortizzabile; invece tale

investimento non deve essere necessariamente collegato al software per il quale si intende fruire del 40 per cento.

La novità introdotta dalla legge di bilancio 2018 riguarda la possibilità, qualora il bene "iperammortizzabile" venga ceduto prima del termine della integrale fruizione del bonus, di mantenere la deduzione se l'impresa sostituisce il bene con uno avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori e attesta le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole già previste (dichiarazione sostitutiva o perizia giurata). La prosecuzione dell'iperammortamento è subordinata alla condizione che la sostituzione, l'interconnessione e la perizia siano realizzate nello stesso esercizio di cessione; se sostituzione o interconnessione avvengono nel periodo di imposta successivo a quello di realizzo del bene originario non si potrà quindi più fruire delle residue quote della maggiorazione del 150%.

La mancata sostituzione del cespite agevolato produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio, non determinando la restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di iper-ammortamento maturate prima della cessione

Come chiarito in occasione di Telefisco 2018: la possibilità di continuare con gli iperammortamenti dopo la sostituzione riguarda anche i beni agevolati acquistati nel 2017; la sostituibilità non riguarda i beni immateriali.

E' stato inoltre chiarito che è irrilevante la regola del dimezzamento del coefficiente di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dei nuovi beni; questa riduzione interessa infatti solo le quote di ammortamento ordinario del nuovo bene, mentre per gli iperammortamenti non si deve procedere a nessun ricalcolo, dato che il bonus prosegue in base alle quote determinate originariamente. La sostituzione comporta pertanto il proseguimento del piano di ammortamento stabilito per il bene sostituito, salvo verificare il limite massimo di fruizione, che deve essere ridotto al 150 % del costo del bene nuovo, se tale costo è inferiore a quello dell'investimento originario; in tale ipotesi, quindi, la riduzione complessiva dell'agevolazione si rifletterà pertanto solo sull'ultima quota (o sulle ultime quote) di iperammortamento, senza la necessità di "spalmare" la riduzione su tutte le quote successive alla sostituzione.

Sempre con riguardo agli iper-ammortamenti, e più nello specifico con riferimento ai profili temporali, l'Agenzia delle Entrate, in sede di Telefisco, ha precisato che le imprese che hanno ricevuto l'accettazione dell'ordine del bene dal fornitore nel 2017, ma non hanno effettuato il pagamento dell'acconto pari al 20% entro il 31 dicembre 2017 possono ancora fruire dell'agevolazione a condizione che l'acconto del 20% sia pagato entro il 31 dicembre 2018.

Nell'ambito delle risposte fornite in occasione del Videoforum di Italia Oggi, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla cumulabilità degli iper-ammortamenti con altre agevolazioni, ha precisato che l'iper-ammortamento (al pari del super-ammortamento), in quanto misura generale, deve ritenersi fruibile anche in presenza di queste, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali; pertanto, gli iper-ammortamenti sono cumulabili, ad esempio, con il credito d'imposta ricerca e sviluppo e con il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno.

Affrancamento avviamento, marchi e altri assets immateriali (Commi 81-83)

Viene modificata la disciplina dell'affrancamento speciale dell'avviamento, dei marchi e delle altre attività immateriali incorporati nei maggiori valori delle partecipazioni di controllo incluse nel bilancio consolidato, di cui all'art.15 comma 10 e 10 bis DL 185/08. Si tratta dello specifico regime opzionale di riallineamento, la cui attivazione richiede il pagamento di una imposta sostitutiva del 16 per cento, riguardante i maggiori valori delle partecipazioni di controllo riferibili ad avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali, acquisite nell'ambito di operazioni di conferimento, fusione e scissione nonché di cessione d'azienda ovvero di partecipazioni.

Questo regime agevolato viene ulteriormente ampliato al fine di consentire l'affrancamento anche alle partecipazioni di controllo in società non residenti, anche prive di stabile organizzazione in Italia, precedentemente non considerate; la modifica si applica agli acquisti di partecipazioni di controllo

perfezionati a decorrere dal 2017, nei limiti del disallineamento ancora esistente alla chiusura del suddetto periodo.

Le modalità attuative di questa misura saranno stabilite con successivo provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate.

Irap- Deduzione integrale costo lavoratori stagionali (Comma 116)

In via transitoria per il 2018, viene disposta la deducibilità integrale (anziché in misura pari al 70%) ai fini IRAP del costo del lavoro relativo a ogni lavoratore stagionale che sia stato impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta.

Possono beneficiare della deduzione i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. 5 - 9 del DLgs. 446/97, vale a dire imprese (incluse banche, altre società finanziarie e assicurazioni), titolari di reddito di lavoro autonomo (esercenti arti e professioni in forma individuale o associata) e soggetti operanti nel settore agricolo (ove ancora soggetti al tributo). La misura è di particolare interesse per le imprese turistiche stagionali tra cui rientrano gli stabilimenti balneari.

In assenza di ulteriori specificazioni, si ritiene che attribuiscono il diritto a fruire della deduzione sia il personale assunto temporaneamente per lo svolgimento delle attività a carattere stagionale di cui al DPR 7.10.63 n. 1525, sia il personale assunto temporaneamente per lo svolgimento delle attività definite stagionali dagli avvisi comuni e dai contratti collettivi nazionali stipulati dalle organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative. Il lavoratore deve risultare impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta.

La deduzione spetta a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto

Cessioni gratuite prodotti alimentari e farmaceutici (Commi 208 ss)

E' prevista l'estensione delle agevolazioni previste ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per le donazioni e distribuzioni gratuite di prodotti alimentari e farmaceutici per fini di solidarietà dalla L. 166/2016 a ulteriori prodotti quali: i medicinali, gli articoli di medicazione, i prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, i prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, gli integratori alimentari, i biocidi, i presidi medico chirurgici, i prodotti di cartoleria e di cancelleria, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi e ulteriori prodotti da individuarsi con un apposito decreto ministeriale.

Le cessioni gratuite in argomento, nei confronti dei donatari previsti dall'art. 2 comma 1 lett. b) della L. 166/2016²:

- ai fini delle imposte dirette, non si considerano cessioni di beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ex art. 85 comma 2 del TUIR e, conseguentemente, non sono produttive di ricavi;
- ai fini dell'IVA, rendono inefficace la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR 441/97.

Vengono definiti in maniera puntuale i "medicinali destinati alla donazione". Si tratta dei medicinali inutilizzati dotati di autorizzazione all'immissione in commercio (AIC), legittimamente in possesso del donatore, con confezionamento primario e secondario integro, in corso di validità, correttamente conservati secondo le indicazioni del produttore riportate negli stampati autorizzati del medicinale. Rientrano in questa categoria i medicinali soggetti a prescrizione, senza obbligo di prescrizione, da banco e i relativi campioni gratuiti.

2 Sono considerati donatari i seguenti soggetti: "gli enti pubblici nonche' gli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalita' civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarieta' e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attivita' d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilita' sociale nonche' attraverso forme di mutualita', compresi i soggetti di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460".

I farmaci che non sono commercializzati per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l' idoneità di utilizzo o per altri motivi simili tali in ogni caso da non compromettere l' idoneità di utilizzo in termini di qualità, tracciabilità, sicurezza ed efficacia per il consumatore finale, possono essere donati alle associazioni che possono garantire, attraverso medici o farmacisti presso le stesse associazioni, l' efficacia dei medesimi medicinali. Possono altresì essere donati i medicinali per i quali non è ancora stata autorizzata l' immissione in commercio in Italia.

Viene stabilito che, ai fini della legge in commento, per soggetti donatori del farmaco si intendono: le farmacie, i grossisti, le parafarmacie, le imprese titolari di AIC, i loro rappresentanti locali, i loro concessionari per la vendita e i loro distributori.

La disciplina agevolativa è efficace al rispetto di specifiche condizioni fissate dalla L. 166/2016 e modificate dalla legge di bilancio 2018:

- che per ogni cessione gratuita sia emesso un documento di trasporto ai sensi DPR 14.8.96 n. 472, ovvero un documento equipollente;
- che il donatore trasmetta agli uffici dell' Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di Finanza competenti, per via telematica, entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni, una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, con l' indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo documento di trasporto o nel documento equipollente, nonché del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell' ultimo prezzo di vendita.
- che l' ente donatario rilasci al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un' apposita dichiarazione trimestrale, recante gli estremi dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute, nonché l' impegno ad utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali.

Nel caso in cui sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nell'esercizio di un'attività commerciale.

Rinvio degli Indici Sintetici di Affidabilità (Comma 931)

Slitta al 2019 l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e sono, pertanto, prorogati al 2018 studi di settore e parametri.

Come noto, gli ISA erano stati disposti dall'art. 9-bis del DL 50/2017 con la finalità di sostituire progressivamente studi di settore e parametri, con prima applicazione programmata con riferimento al periodo d'imposta 2017.

Ora, con la legge di bilancio 2018 viene stabilito che gli ISA si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (modello Redditi 2019), al fine di assicurare a tutti i contribuenti un uniforme trattamento fiscale e di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari.

Semplificazione del calendario fiscale (Commi 932-934)

La Legge di Bilancio 2018 modifica il calendario fiscale dell'anno con nuovi termini per le scadenze dei modelli Redditi, Irap, 730 e 770, della dichiarazione precompilata, e dello Spesometro.

Nessuna modifica per il termine di versamento delle imposte: resta fissata al 30 giugno la scadenza per il pagamento del saldo 2017 e acconto 2018 e al 16 giugno per Imu e Tasi.

Termine unificato al 23 luglio per la presentazione del 730 (indipendentemente dalle modalità di presentazione, diretta o tramite i Caf), con l'unica eccezione dell'invio tramite sostituti d'imposta (l'impresa o l'istituto previdenziale), per cui la scadenza resta il 7 luglio.

In particolare, però sono previste scadenze differenziate per l'invio da parte dei Caf e altri intermediari abilitati:

- entro il 29 giugno per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno,

- entro il 7 luglio per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 giugno al 30 giugno,
- entro il 23 luglio per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° luglio al 23 luglio.

La comunicazione delle fatture emesse e ricevute di cui all'articolo 21 del Dl 78/2010 cosiddetto "Spesometro" slitta al 30 settembre (dall'attuale termine del 16 settembre). Tale adempimento era stato già oggetto di intervento ad opera del decreto collegato (D.L. n. 148/2017) che consentiva dal 2018 di presentare la comunicazione con cadenza semestrale anziché trimestrale. Ora, fintanto che rimarrà l'adempimento, la scadenza fissata al 16 settembre per l'invio dei dati del secondo trimestre (o, per chi sceglie la cadenza semestrale, del primo semestre) viene spostata appunto fine mese.

Cambia anche la data di presentazione del modello Redditi 2018, che slitta dal 30 settembre al 31 ottobre. In pratica, diventa strutturale la proroga concessa per il 2017 ma solo negli anni in cui si applica lo Spesometro. Quando sarà a regime la fatturazione elettronica, il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi tornerà automaticamente al 30 settembre.

L'Agenzia ha chiarito che il differimento dei termini al 31 ottobre deve essere inteso in senso ampio, quindi ricomprende anche le dichiarazioni dei soggetti che non sono tenuti all'invio dello Spesometro e, in generale, dei contribuenti non titolari di partita Iva.

Diverso è il caso delle società che hanno un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare. Per costoro, infatti, l'Agenzia chiarisce che il termine "mobile" per la presentazione della dichiarazione dei soggetti Ires è rimasto invariato resta fissato all'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, in quanto non è modificato l'articolo 2, comma 2, del Dpr 322/1998. Quindi. La stessa regola si rende applicabile anche in presenza di obblighi dichiarativi afferenti ad operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni eterogenee e liquidazioni).

Infine, viene previsto, a regime, il differimento sempre al 31 ottobre anche del termine per la presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate

delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (modelli 770) e viene riconosciuta a livello normativo la possibilità, in precedenza ammessa solo in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate, di differire entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770), rispetto alla scadenza ordinaria del 7 marzo, la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche non rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate.

I nuovi termini trascinano di fatto in avanti anche quelli di una serie di adempimenti agganciati alla presentazione delle dichiarazioni, quali dichiarazioni correttive nei termini, integrative, opzione per regimi speciali (consolidato fiscale, trasparenza ecc.), redazione e sottoscrizione dell'inventario, compilazione registro beni ammortizzabili e stampa registri contabili ecc..

Procedure amichevoli "Mutual agreement procedure" (Comma 982)

Vengono demandate all'Agenzia delle Entrate le iniziative necessarie per garantire il perfezionamento, entro i 4 anni successivi all'1.1.2018:

- delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni;
- degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui al nuovo art. 31-ter del DPR 600/73, aventi ad oggetto la definizione dei prezzi di trasferimento, il trasferimento della residenza, la sussistenza di una stabile organizzazione o i flussi di dividendi, interessi e royalties;
- degli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali c.d. "Patent box", previsto dall'art. 1 comma 37 - 45 della L. 190/2014 e dal DM 30.7.2015.

Modifica calcolo ROL per deduzione interessi passivi (Commi 994-995)

La legge di Bilancio ha modificato la disciplina degli interessi passivi per le società con partecipate estere con effetti penalizzanti che si produrranno già

dalla prossima dichiarazione dei redditi (modello Redditi 2018 relativo al 2017).

In particolare, la Manovra ha disposto l'eliminazione dei dividendi incassati da controllate estere dal computo del ROL, con applicazione retroattiva al bilancio 2017 "solare", con impatto negativo immediato per le holding italiane che posseggono partecipazioni in società non residenti controllate.

Viene infatti abrogato l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 96 del Tuir, che disponeva che *«ai fini del calcolo del risultato operativo lordo si tiene altresì conto, in ogni caso, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni non residenti che risultino controllate ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1 del Codice civile»*. Tale norma, introdotta dal Dlgs 147/2015, in vigore dal 2016 per i soggetti solari, e finalizzata a non penalizzare gli investimenti all'estero da parte di Gruppi italiani, che in genere avvengono tramite le holding, laddove essi fossero stati realizzati con il ricorso all'indebitamento, prevedeva quindi che nel calcolo del Rol delle società italiane, indipendentemente dalla loro partecipazione ad un consolidato nazionale, si tenesse conto dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti in cui la controllante italiana disponeva della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Il riferimento all'incasso dei dividendi comportava che il Rol potesse derivare non solo dai dati di bilancio, ma in parte da un dato non necessariamente corrispondente con le imputazioni di bilancio ove la rilevazione per competenza e l'incasso dei dividendi cassa non fossero coincidenti, e senza tener conto dell'aspetto fiscale (imponibilità al 5% in presenza dei requisiti all'articolo 89, commi 2 e 3, del Tuir).

La relazione tecnica della legge di Bilancio 2018 giustifica l'abrogazione della norma per recepire i principi desumibili dalla Direttiva Atad "Anti tax avoidance directive" del 12 luglio 2016 n. 1164, a cui gli Stati debbono uniformarsi entro il 31 dicembre 2018, direttiva che, tuttavia, non pare riferirsi al caso di esclusione dei dividendi dal Rol.

Le novità sopracitate sono entrate in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, quindi dal 2017 per i c.d. "soggetti solari". La modifica in oggetto inciderà infatti negativamente sull'IRES dovuta dalle holding per l'esercizio solare 2017 con possibili effetti sugli acconti già versati nel corso del 2017 che, qualora il relativo versamento sia avvenuto con metodo previsionale, potrebbero risultare incipienti nel caso in cui una holding avesse incassato nel 2017 un rilevante ammontare di dividendi erogati dalle controllate estere. In questo caso, dovrebbero valere i chiarimenti contenuti nella risoluzione n. 176 del 12.8.2003, secondo cui non dovrebbero essere applicate sanzioni.

Si ritiene che, in via transitoria, dovrebbe essere fatta salva la rilevanza dei dividendi deliberati dalle controllate estere nel 2016, ancorché incassati dalla controllante italiana nel 2017, pena una grave violazione del principio dell'affidamento.

Utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (Commi 1007-1009)

La legge di Bilancio 2018 ha modificato la tassazione degli utili che provengono da società partecipate localizzate in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

Tali modifiche si sono rese necessarie a causa dei differenti criteri adottati negli anni 2014 e 2015 per identificare i Paesi black list a seguito delle modifiche apportate dapprima dalla legge di Stabilità per il 2015 (legge n. 190/2014) e, poi, dalla legge di Stabilità per il 2016 (legge n. 208/2015)³.

³ Si ricorda che la legge di Stabilità 2015 aveva modificato i criteri di determinazione dei regimi fiscali privilegiati, limitatamente all'esercizio 2015, stabilendo che, ai fini dell'individuazione degli stessi, per "livello di tassazione sensibilmente inferiore" si intende un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia e considerando, in ogni caso, privilegiati i regimi fiscali speciali che consentono un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia, indipendentemente dalla circostanza che tale regime sia previsto da un ordinamento estero che applica un regime generale di imposizione non inferiore al suddetto limite percentuale.

In particolare, la legge di Bilancio 2018 ha disposto che con riferimento sia agli utili maturati prima del 2015 e distribuiti nei periodi d'imposta successivi, sia agli utili maturati a decorrere dal 2015, al fine di stabilire se tassare gli stessi integralmente o in misura ridotta è necessario verificare se il Paese di localizzazione della società distributrice si qualifica come "black list" nel periodo di maturazione dei dividendi.

Si supera così in via normativa l'interpretazione della circolare 35/E/2016, secondo cui per stabilire la provenienza (o meno) degli utili da un paradiso fiscale assumesse rilevanza il criterio vigente al momento della loro percezione, interpretazione penalizzante, in quanto comportava l'integrale tassazione di utili prodotti quando la controllata estera era white list, qualora al momento della percezione dei dividendi la stessa fosse stata considerata localizzata in un paradiso fiscale per effetto dei nuovi criteri introdotti dall'articolo 167, comma 4, del Tuir.

Inoltre, è stata introdotta una presunzione pro-contribuente secondo la quale gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli non provenienti da regimi fiscali privilegiati

La Legge di Bilancio introduce altresì norme di favore per le società che hanno partecipazioni in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, al fine di agevolare in rimpatrio degli utili prodotti dalle stesse. In particolare, la modifica all'art. 89, comma 3 Tuir, comporta le seguenti due novità sui dividendi provenienti da paradisi fiscali:

Poi la legge di Stabilità 2016 modificando il comma 4 dell'art. 167 TUIR ha disposto che "i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia". In sostanza, con tali modifiche, a partire dal 1° gennaio 2016 si considerano privilegiati: - i regimi in cui "il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia"; - i regimi "speciali", a prescindere dall'esistenza di un adeguato scambio di informazioni tra l'Italia e il Paese di volta in volta interessato.

- a) tassazione al 50% per i dividendi provenienti da società operative residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata
- b) esenzione ordinaria del 95% per gli utili prodotti quando la controllata non era inclusa nella black list, anche se al momento della percezione la stessa è considerata residente in un paradiso fiscale.

Con la prima modifica vengono esclusi da tassazione per il 50% gli utili percepiti da società di capitali e provenienti da Stati a fiscalità privilegiata, a condizione che sia dimostrata la c.d. "prima esimente" ex art. 167 comma 5 lett. a) del TUIR, anche a seguito di interpello, ovvero l'effettivo svolgimento, da parte del soggetto non residente, di un'attività industriale o commerciale nel mercato dello Stato o territorio di insediamento.

Fino ad oggi, la dimostrazione dell'esimente dell'attività commerciale consentiva la disapplicazione della disciplina Cfc, e quindi evitava la tassazione per trasparenza, ma non la tassazione integrale dei dividendi. Con la legge di bilancio tale regime viene attenuato, con una detassazione del 50% dell'ammontare dei dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata che svolgono un'effettiva attività industriale o commerciale.

Resta ferma, inoltre, la possibilità di ottenere il credito d'imposta per le imposte assolute dalla partecipata, sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti (50%) e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili.

La seconda novità attiene alla possibilità di beneficiare del regime ordinario dei dividendi, dimostrando l'esimente di cui alla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 del TUIR, ossia che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati

Definizione Stabile organizzazione (Comma 1010)

Le legge di bilancio ha riscritto la nozione di stabile organizzazione (S.O.) prevista dall'art. 162 del TUIR, al fine di recepire le indicazioni fornite

dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS, ampliando la nozione di S.O. con particolare riguardo alle imprese digitali anche al fine di assoggettarle, dal 2019, alla nuova web tax⁴.

⁴ Si riporta il nuovo testo dell'art. 162 Tuir come modificato dalla Legge Stabilità 2018, in vigore dal 1° gennaio 2018

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

2. L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:

a) una sede di direzione;

b) una succursale;

c) un ufficio;

d) un'officina;

e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali;

f-bis) 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.

3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

4. Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione «stabile organizzazione» non comprende:

a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;

f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e).

4-bis. Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario.

5. Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

6. Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4.

7. Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e

In particolare, la Manovra è intervenuta a modificare il comma 2 dell'art. 162 del TUIR mediante l'inserimento della lett. f-bis), volta a ricomprendere tra le fattispecie suscettibili di configurare S.O. c.d. *positive list* "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso".

La modifica è volta superare il concetto di stabile organizzazione basato sul radicamento territoriale inteso in senso tradizionale, ricollegabile all'insediamento di una struttura fisica (materiale o personale) nel territorio dello Stato, dando invece rilievo al luogo in cui si svolgono le attività e si produce la ricchezza.

La nuova definizione mira a colpire tutte quelle attività realizzate sostanzialmente via web, che non comportano la necessità, per il loro esercizio, di avere nel territorio dello Stato uno stabilimento o comunque uno dei luoghi

agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese.

7-bis. Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

8. Nonostante quanto previsto dal comma 7, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

sopra evidenziati ed elencati dalla lettera a) alla lettera e), del secondo comma dell'articolo 162 del Tuir.

Contestualmente, è stata abrogata la disposizione del previgente art. 162 comma 5 del TUIR, volta ad escludere la configurabilità di una S.O. nel caso di disponibilità a qualsiasi titolo di *“elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”*. Tale disposizione, non richiamata dall'art. 5 del modello OCSE, era stata interpretata dalla prassi e dalla dottrina nazionale nel senso di escludere l'esistenza di S.O. nella mera disponibilità di un sito Internet o di un server (a meno che sia nella piena disponibilità dell'impresa estera e svolge attività significative).

La nuova formulazione della norma può ricondurre alla nozione di SO il caso della disponibilità del sito Internet e del server, se dal contesto in cui opera l'impresa possono essere soddisfatte le condizioni fissate dalla nuova lett. f-bis) del TUIR. Dubbia resta, invece, l'individuazione della S.O. a fronte della mera disponibilità del server o del sito Internet.

La Legge 2018, poi, rivede i casi che non configurano S.O. *“negative list”* di cui al comma 4 dell'art. 162 del TUIR a cui aggiunge un nuovo comma 4-bis che prevede che la combinazione di più attività che singolarmente considerate avrebbero carattere preparatorio e ausiliario ma che nella loro complementarità perdono tale carattere, sia idonea a configurare S.O.

Nello specifico sono riformulate le lett. e) ed f) del predetto comma 4, in moda da stabilire che la sussistenza di una S.O. è esclusa nelle seguenti ipotesi:

- disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, *“di ogni altra attività”*, da intendersi come attività diversa dalle attività di deposito, esposizione o consegna di beni appartenenti all'impresa, dall'attività di magazzino o dall'attività di acquisto di beni o raccolta di informazioni per l'impresa, elencate nelle precedenti lett. da a) a d) (art. 162 comma 4 lett. e),

- disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lett. da a) ad e) (art. 162 comma 4 lett. f)

Il nuovo comma 4-bis prevede poi che l'esclusione della SO opera a condizione che le attività "singole" elencate nelle lett. da a) ad e) (come riformulate), o l'attività complessiva risultante dalla combinazione di tali attività, siano di carattere preparatorio o ausiliario.

Il successivo comma 5, interamente sostituito al precedente, introduce invece, la c.d. "*anti-fragmentation rule*", quale norma volta ad evitare che l'attività sia frazionata tra più imprese collegate, al solo fine di non incorrere in una delle ipotesi che, considerando l'attività in modo unitario, configurerebbero S.O.

In virtù del nuovo comma 5 dell'art. 162 del TUIR, l'eccezione relativa alle attività di carattere preparatorio e ausiliario, prevista dal comma 4, non opera con riferimento ad una base fissa utilizzata da un'impresa o da una impresa ad essa "strettamente correlata" alle seguenti condizioni:

- se queste svolgono la propria attività nello stesso luogo o in un altro luogo costituente S.O. per le stesse,
- se l'attività risultante dalla combinazione delle attività delle due imprese nello stesso luogo o nei due luoghi non sia di carattere preparatorio o ausiliario, a condizione che le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo o, dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

Un soggetto è "strettamente correlato ad un'impresa" ai sensi del nuovo comma 7-bis, dell'art. 162 del TUIR, se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra o entrambi sono controllati da uno stesso soggetto, o in ogni caso se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto o del capitale sociale; oppure se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente,

per più del 50% della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

Da ultimo la legge di bilancio 2018 riscrive le nozioni di agente dipendente e agente indipendente ai fini del riscontro di una S.O. nel territorio dello Stato, in conformità a quanto previsto nell'ambito della Convenzione Multilaterale BEPS

In base al nuovo comma 6 dell'art. 162 del TUIR, configura una S.O. un soggetto che rientra nella seguente definizione di agente dipendente in quanto:

- agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente;
- abitualmente conclude contratti, o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa.

Inoltre, ai fini della qualifica di "agente dipendente" idoneo a configurare S.O., deve trattarsi di contratti:

- conclusi in nome dell'impresa, oppure
- relativi al trasferimento della proprietà, o alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure
- relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa

Viceversa, l'agente dipendente non configura S.O. se l'attività svolta è limitata allo svolgimento delle attività elencate nella c.d. "negative list" e aventi carattere preparatorio o ausiliario. Secondo la nuova formulazione della norma, inoltre, l'agente dipendente agisce "per conto" della casa madre e conclude contratti "in nome" della casa madre stessa, mentre in precedenza, era invece previsto che egli concludesse contratti in nome dell'impresa, omettendo la specificazione per cui lo stesso opera per conto dell'impresa stessa.

La nozione di agente indipendente è disciplinata dal nuovo comma 7 dell'art. 162 del TUIR, secondo cui non configura S.O. un soggetto che svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria.

Non è quindi agente indipendente il soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è “strettamente correlato” e, di conseguenza, in base alla nuova disposizione, in caso di agente monomandatario controllato dall’impresa estera si presumerebbe una sua stabile organizzazione.

Le modifiche dell’art. 162 del TUIR, per le quali non è stata prevista una norma di decorrenza espressa, in base allo Statuto del contribuente si applicano, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, dal 2018.

Web tax (Commi 1011-1016)

La Manovra introduce con un anno di ritardo rispetto alla originaria formulazione, e dunque dal 2019, la nuova “imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici”, cosiddetta *Web tax*.

Si tratta di un’imposta indiretta nella misura del 3% dei corrispettivi praticati, assunti al netto dell’IVA che grava sugli operatori economici italiani e stranieri che, in un anno, effettuino più di tremila prestazioni di servizi “digitali”, quali la pubblicità on line e il cloud computing.

La nuova imposta mira a contrastare i numerosi fenomeni di non tassazione dei redditi prodotti in Italia dalle imprese multinazionali che operano nel settore digitale, che non possono essere facilmente “intercettati” in assenza di una base fissa fisica in Italia. L’imposta è infatti destinata a incidere più che altro sulle grandi imprese multinazionali del web ma graverà anche su una molteplicità di imprese nazionali che operano nel settore e che superano il suindicato limite di 3 mila transazioni nell’anno solare.

Per non essere incisi dall’imposta, il fornitore del servizio web è tenuto quindi ad indicare in fattura, (o in “altro documento idoneo da inviare contestualmente alla fattura”, eventualmente individuato con provvedimento dell’Agenzia delle Entrate) di non superare questo limite; trattasi, con tutta evidenza, di procedure di non semplice applicazione nel momento in cui, come

normalmente avviene nel settore, il pagamento e la fatturazione sono completamente automatizzati.

L'imposta si applica solo nel momento in cui la prestazione è resa nei confronti di un sostituto d'imposta residente di cui all'art. 23 comma 1 del DPR 600/73 oppure di una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente. Sono, quindi, escluse dall'ambito applicativo del nuovo tributo le prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privati e quelle rese nei confronti dei soggetti in regime forfetario (art. 1 comma 54 della L. 190/2014) o in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27 del DL 98/2011).

L'individuazione dei servizi "digitali" è demandata a un decreto del MEF, da emanarsi entro il 30.4.2018; più nello specifico, si dovrà trattare di servizi forniti attraverso internet essenzialmente "automatizzati", intervenuti tra operatori economici (ovvero B2B), con esclusione quindi del commercio elettronico tradizionale verso i consumatori (B2C), quali servizi di analisi, trasmissione ed elaborazione di dati, o della pubblicità sui social media o motori di ricerca online o della promozione di servizi affittando spazi virtuali su un portale che li intermedia.

La base imponibile, sia per i soggetti italiani che stranieri, è il corrispettivo pattuito tra imprese al netto dell'IVA (senza concessione di crediti di imposta). Per quanto concerne le modalità di riscossione e versamento, l'imposta è trattenuta all'atto del pagamento da chi riceve il servizio (committente), con obbligo di rivalsa sui prestatori ed è poi versata dal committente entro il 16 del mese successivo al pagamento.

In tema di accertamento e contenzioso si applicheranno le disposizioni IVA.

IRI (Comma 1063)

La legge di bilancio 2018 differisce al 1° gennaio 2018, l'applicazione delle disposizioni IRI (imposta reddito d'impresa) di cui all'art. 55-bis del TUIR per imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria, la cui decorrenza era prevista, in origine, dall'1.1.2017.

L'IRI era stata introdotta dalla Manovra 2017 al fine di proporre un'alternativa al regime di trasparenza obbligatorio per imprese individuali e

società di persone (articolo 5 del Tuir) ovvero opzionale per le “piccole” Srl (articolo 116 del Tuir), prevedendo una tassazione duale che separa la tassazione dell’impresa al 24%, da quella del socio imprenditore che soggiace alle aliquote Irpef a scaglioni.

Lo slittamento di un anno dell’istituto crea alcune criticità in relazione ai contribuenti che, nella prospettiva di aderire al nuovo regime, non hanno versato gli acconti d’imposta, o lo hanno fatto in misura minore, adottando il c.d. metodo previsionale. Con riferimento a questi soggetti, si potrebbe, infatti, determinare l’omesso o insufficiente versamento degli acconti IRPEF 2017, fattispecie in relazione alla quale è prevista la sanzione del 30%

Sulla scorta di quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 176/2003), dovrebbe in ogni caso potersi escludere l’applicazione delle sanzioni da parte degli uffici, tenuto conto che le violazioni in esame sono state determinate da una modifica normativa che ha posticipato (con effetto retroattivo) la decorrenza dell’opzione IRI al 2018.

Una soluzione perseguibile potrebbe essere quella della revoca dell’opzione a suo tempo fatta, legittimata appunto dalla modifica normativa con effetto retroattivo.

Si deve rilevare come l’intervento del legislatore, nel disporre unicamente lo slittamento, non è intervenuto in alcun modo a risolvere le questioni aperte sull’IRI che attengono al meccanismo di attribuzione del reddito a soci e familiari e delle ritenute subite. Resta quindi non chiaro se l’attribuzione del reddito debba avvenire in ragione delle somme prelevate oppure delle rispettive quote di partecipazione agli utili (o, meglio, al reddito d’impresa) e, per quanto riguarda le ritenute, permane l’ulteriore dubbio se l’attribuzione debba avvenire sempre pro quota ai soci, al titolare e ai collaboratori, o piuttosto se è più corretto scomputare le stesse dall’imponibile Iri.

Altra questione rilevante riguarda la presunzione prevista dal comma 6, secondo cui le riserve già tassate per trasparenza prima dell’ingresso in Iri si presumono distribuite prioritariamente rispetto a quelle formate in costanza di regime Iri; la norma non specifica in alcun modo se tale presunzione sia da considerarsi assoluta.

Agevolazioni fiscali e crediti imposta per le imprese

Credito d'imposta per la ristrutturazione delle strutture alberghiere (Commi 17-18)

La legge di bilancio 2018 estende agli stabilimenti termali l'ambito applicativo del credito d'imposta per la ristrutturazione delle strutture alberghiere, disciplinato dall'art. 10 del DL 83/2014.

In particolare, l'agevolazione per tali soggetti riguarda anche la realizzazione di piscine termali e l'acquisizione di attrezzature e apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.

Anche per tali soggetti il credito d'imposta spetta secondo le disposizioni attuative di cui al DM 7.5.2015, che prevedono l'obbligo di presentare apposita istanza in via telematica per l'ottenimento del credito d'imposta.

Credito imposta per formazione 4.0 (Commi 46-56)

Vera e propria novità di quest'anno è l'introduzione di un credito d'imposta del 40% a favore delle imprese che investono in formazione "digitale" dei propri dipendenti finalizzata a acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano Industria 4.0 (quali big data, robotica avanzata, integrazione digitale dei processi aziendali, ecc..)

Il credito d'imposta è pari al 40% delle spese sostenute relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui viene occupato in attività di formazione negli specifici ambiti indicati in apposito allegato alla legge di bilancio 2018 ed è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 300 mila euro per ciascun beneficiario. Il credito d'imposta dovrebbe quindi spettare non sul costo del corso innovativo, ma solo sul "costo aziendale del personale dipendente" occupato in attività di formazione.

La norma prevede il riconoscimento del credito d'imposta a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che sostengono spese di formazione 4.0. Sono esclusi i professionisti.

Sono agevolabili le spese in attività di formazione 4.0 effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017; si tratta, quindi, delle spese sostenute nel 2018 per i soggetti "solari".

Quanto all'oggetto dell'agevolazione, sono ammissibili al credito d'imposta solo le attività di formazione, applicate negli ambiti elencati nell'Allegato A alla Legge di Bilancio, svolte per acquisire e consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal piano nazionale "Industria 4.0", quali big data e analisi dei dati, cloud e fog computing, cyber security, sistemi cyber-fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine, integrazione digitale dei processi aziendali.

L'attività di formazione deve essere pattuita attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali e sono escluse dall'agevolazione le attività di formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e a ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

In merito alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti. Non si applica il limite generale annuale di 700.000 euro per le compensazioni nel modello F24 (art. 34 della L. 388/2000), né il limite annuale di 250.000 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 1 comma 53 della L. 244/2007).

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese agevolabili e in quelle

relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quando se ne conclude l'utilizzo. Esso non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP.

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, i costi devono essere certificati dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio. Le imprese non soggette alla revisione legale dei conti devono comunque avvalersi delle prestazioni di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti. Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte di tali imprese sono ammesse all'agevolazione entro il limite massimo di 5.000 euro.

Le imprese con bilancio certificato sono, invece, esenti da tali obblighi di certificazione.

Viene comunque previsto che con apposito decreto saranno stabilite le disposizioni attuative del credito d'imposta.

Credito imposta per le imprese culturali e creative (Commi 57-60)

La legge di bilancio 2018 prevede il riconoscimento di un credito d'imposta alle imprese culturali e creative pari al 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi, nel limite di spesa di 500.000,00 euro per l'anno 2018 e di un milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020, fino ad esaurimento delle risorse disponibili. In linea di massima, quindi, il credito d'imposta spetta per gli anni 2018, 2019 e 2020.

Sono definite imprese culturali e creative le imprese o i soggetti che:

- svolgono attività stabile e continuativa, con sede in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo;
- sono soggetti passivi d'imposta in Italia;
- hanno quale oggetto sociale, in via esclusiva o prevalente, l'ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca e la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali (intesi quali beni,

servizi e opere dell'ingegno inerenti alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, alle arti applicate, allo spettacolo dal vivo, alla cinematografia e all'audiovisivo, agli archivi, alle biblioteche e ai musei nonché al patrimonio culturale e ai processi di innovazione ad esso collegati).

Con apposito decreto, emanato tenendo conto delle necessità di coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore di cui al DLgs. 117/2017, sarà disciplinata la procedura per il riconoscimento della qualifica di impresa culturale e creativa e la definizione di prodotti e servizi culturali e creativi.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97. Esso non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap e non rileva ai fini della determinazione del pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui all'art. 61 e all'art. 109 comma 5 del TUIR.

Credito imposta per il settore della vendita al dettaglio di libri (Commi 319-321)

La legge di bilancio 2018 prevede il riconoscimento di un credito d'imposta per il settore della vendita al dettaglio di libri, "a decorrere dall'anno 2018".

A regime, dal 2018 le librerie potranno godere di un credito d'imposta per un importo non superiore a 20mila euro, limitato a 10mila euro per le librerie così dette «non indipendenti». Il credito è parametrato agli importi pagati a titolo di IMU, TASI e TARI con riferimento ai locali dove si svolge l'attività di vendita di libri al dettaglio, nonché a ulteriori spese di locazione e gestione, anche tenendo conto dell'eventuale assenza di librerie nel territorio comunale.

Possono beneficiare dell'agevolazione gli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita al dettaglio di libri in esercizi specializzati, che abbiano quale codice ATECO principale: 47.61 "Commercio

al dettaglio di libri nuovi in esercizi specializzati”, ovvero 47.79.91 “Commercio al dettaglio di libri di seconda mano”.

Il credito d’imposta è utilizzabile in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell’art. 17 del DLgs. 241/97 esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate, pena lo scarto dell’operazione di versamento, secondo modalità e termini che saranno definiti con apposito provvedimento.

Esso non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell’Irap e non rileva ai fini della determinazione del prorata di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui all’art. 61 e all’art. 109 comma 5 del TUIR. Occorre attendere un successivo decreto per le disposizioni attuative.

Credito imposta quotazione borsa (Commi 89-92)

Viene introdotto un credito d’imposta a favore delle PMI che iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in borsa nella misura pari al 50% dei costi di consulenza sostenuti e fino ad un massimo di 500.000,00 euro.

Possono beneficiare dell’agevolazione in esame le PMI⁵ che iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell’Unione europea

⁵ Per la nozione di PMI occorre fare riferimento, per espressa disposizione normativa, alla raccomandazione 6.5.2003 n. 2003/361/CE, in base alla quale si definisce:

“microimpresa” un’impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro;

“piccola impresa” un’impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro;

“media impresa” un’impresa che occupa meno di 250 persone e realizza un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro.

o dello Spazio economico europeo, a partire dall'1.1.2018. L'agevolazione è riconosciuta a tali soggetti solo nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, possono rientrare nell'agevolazione i costi per la consulenza per l'ammissione alla quotazione sostenuti fino al 31.12.2020 (dovrebbero, pertanto, essere agevolabili le spese di consulenza sostenute dal 2018 al 2020).

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione. A tal fine, non si applicano il limite generale annuale di 700.000,00 euro per le compensazioni nel modello F24 (art. 34 della L. 388/2000) nè il limite annuale di 250.000,00 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 1 comma 53 della L. 244/2007).

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

Esso non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap e non rileva ai fini della determinazione del prorata di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui all'art. 61 e all'art. 109 comma 5 del TUIR.

Credito imposta per l'acquisto di prodotti di plastica riciclata (Commi 96-99)

Per il triennio 2018-2020, al fine di incrementare il riciclaggio, viene introdotto un credito di imposta in favore delle imprese che acquistano prodotti realizzati coi materiali riciclati, ovvero materiali derivati da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui (RUR).

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti, fino ad un importo massimo annuale di 20 mila euro e nel limite massimo complessivo di 1 milione di euro per ciascuno degli anni del triennio.

E' utilizzabile in compensazione con il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento, a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti dei prodotti oggetto dell'agevolazione. Non è soggetto al limite annuale di 250.000,00 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 1 comma 53 della L. 244/2007).

Deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito e non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap e non rileva ai fini della determinazione del pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui all'art. 61 e all'art. 109 comma 5 del TUIR.

Con un successivo decreto saranno disciplinate le disposizioni attuative.

Sport bonus (Commi 363-366)

Introdotta un credito d'imposta del 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a 40mila euro (e nei limiti del 3 per mille dei ricavi annui) effettuate nel 2018 da imprese per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici.

Viene riconosciuto un credito d'imposta alle imprese che effettuano nel 2018 liberalità per la ristrutturazione di impianti sportivi pubblici. Il credito d'imposta è pari al 50 per cento delle liberalità, nel massimale di 40mila euro e nel limite del 3 per mille dei ricavi annui. Il credito di imposta non rileva né ai fini delle imposte sui redditi, né ai fini Irap. Il credito è utilizzabile in compensazione in tre quote di eguale importo. L'attuazione sarà disciplinata con decreto ministeriale

Esenzioni fiscali per calamità naturali (Commi 719, 736, 745, 756)

Sono state prorogate le disposizioni a favore dei soggetti residenti nelle zone franche urbane dell'Emilia colpite dagli eventi sismici del maggio 2012 (esenzione dalle imposte sui redditi fino a 100 mila euro annui, dall'Irap fino a 300 mila euro annui, esenzione totale dall'IMU). Sono pure state confermate le agevolazioni per le popolazioni dell'Italia centrale colpite dal sisma del 2016.

Credito imposta per investimenti nel Mezzogiorno (Comma 892)

Viene rifinanziato il credito di imposta per l'acquisto di nuovi beni strumentali destinati a strutture produttive nelle Regioni del Mezzogiorno, istituito dalla Legge di Stabilità 2016 (art. 1 commi 98 - 108 L. 28.12.2015 n. 208) cosiddetto "bonus sud", per un importo pari a 200 milioni per l'anno 2018 e 100 milioni per l'anno 2019.

Novità fiscali in materia IVA e imposte indirette

Aliquote Iva (Comma 2, 19, 340 e 357)

Sono rinviati e rimodulati gli aumenti delle aliquote Iva previsti dalla legge di Stabilità 2014 che sarebbero dovuti entrare in vigore da quest'anno e, quindi, per il 2018 sono confermate l'aliquota ordinaria IVA del 22% e l'aliquota ridotta del 10%. In particolare, è disposto che:

- l'aliquota Iva ordinaria del 22 per cento debba salire di 2.2 punti dal 1° gennaio 2019, di ulteriori 0.7 punti percentuali dal 1° gennaio 2020 e di 0.1 punti percentuali dal 1° gennaio 2021;
- l'aliquota agevolata del 10 per cento dovrebbe invece aumentare di 1.5 punti percentuali dal 1° gennaio 2019 e di ulteriori 1.5 punti percentuali dal 1° gennaio 2020.

Con una norma di interpretazione autentica si interviene, inoltre, sulla disciplina IVA per gli interventi di recupero edilizio con fornitura di beni di valore significativo (di cui all'art. 7 comma 1 lett. b) della L. 488/99), stabilendo che l'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio e delle parti staccate deve essere effettuata in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale, come individuato nel DM 29.12.99 Il valore dei predetti beni è quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti e deve tenere conto degli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi, pertanto, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi. Il predetto valore non può, comunque, essere inferiore al prezzo di acquisto dei citati beni. La fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento di recupero deve indicare, oltre al servizio che costituisce oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo forniti nell'ambito dell'intervento. Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti sino

all'1.1.2018 e non si fa luogo al rimborso dell'IVA applicata sulle operazioni effettuate in difformità ai criteri fissati dalla norma interpretativa.

E' poi prevista l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% alle prestazioni rese da intermediari dello spettacolo relative ai i contratti di scrittura connessi con gli spettacoli di cui al n. 123) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72 (spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; concerti vocali e strumentali; le attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini, marionette e maschere, compresi corsi mascherati e in costume, ovunque tenuti)

L'applicazione dell'aliquota IVA del 10% è disposta anche per i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società.

Modifiche all'art. 20 del DPR 131/86 in materia di imposta registro (Comma 87)

Una rilevante novità attiene alla riscrittura della disposizione di cui all'art. 20 del DPR 131/86 sull'interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro; la ratio dell'intervento legislativo è quella di precisare il contenuto della norma e circoscriverne l'ambito di applicazione rispetto a quello che la prassi degli uffici e il prevalente orientamento della Corte di Cassazione ne hanno dato negli anni passati, dando origine, così, ad un grande contenzioso⁶.

⁶ Si riporta il testo della norma di cui all'art. 20 DPR 131/1986 vigente prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2018: "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici **degli atti** presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Il testo in vigore dal 1° gennaio 2018 è il seguente: "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**

La norma, infatti, è stata spesso utilizzata dall’Agenzia delle Entrate, nell’ambito dei propri accertamenti, come disposizione antielusiva ai fini dell’imposta di registro per riqualificare alcuni atti soggetti a registrazione sulla base degli effetti economici dell’atto e del collegamento con altri atti. Ciò è avvenuto in particolare con riferimento ad operazioni quali gli atti concatenati di conferimento e successiva vendita delle partecipazioni, cosiddetti “*share deal*”, ovvero agli atti di cessione totalitaria delle partecipazioni che sono stati riqualificati dagli uffici come cessioni di azienda e di ramo d’azienda e, pertanto sottoposti ad imposizione con aliquota proporzionale, in luogo dell’imposta fissa.

Questa interpretazione, peraltro è stata contestata in dottrina. Assonime nella circolare n. 20 del 2017 aveva evidenziato che *«non può essere trascurato il fatto che un’interpretazione siffatta (che assimilasse cioè i trasferimenti di quote societarie a trasferimenti di azienda, nda) non appare prima facie compatibile con la direttiva comunitaria n. 7 del 2008, sulla tassazione della raccolta di capitali (...). Tale direttiva, in sostanza, esclude la possibilità di applicare forme di tassazione indiretta ad operazioni che hanno a oggetto partecipazioni sul presupposto che gli strumenti finanziari rappresentativi del capitale di società devono poter circolare senza che tale circolazione possa essere ostacolata da oneri di carattere tributario»*.

Sul punto è stato anche osservato che, se è vero che il trasferimento dell’intera società consente il subentro dell’acquirente nel possesso dell’azienda detenuta dalla società ceduta, tuttavia non si può non riconoscere che il trasferimento di quote e il trasferimento di azienda rimangono fattispecie contrattuali ben diverse tra loro. È indubbio, infatti, che il negozio di compravendita di partecipazioni e quello di trasferimento di azienda producono effetti giuridici ben differenti, a prescindere dagli interessi economici sottostanti.

medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.

La posizione di Assonime e della dottrina prevalente è stata recepita dalle novità introdotte dalla legge di bilancio. La Manovra 2018 è infatti intervenuta a modificare l'art. 20 eliminando le possibili interferenze di atti collegati a quello in esame e stabilendo che la tassazione deve essere effettuata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici del singolo atto registrato (e non "degli atti"), sulla base degli elementi desumibili dall'atto stesso prescindendo da quelli extratestuali e, di conseguenza, anche dagli effetti economici dell'operazione nel suo complesso.

La Legge di bilancio è intervenuta, altresì, a modificare l'art. 53-bis del DPR 131/96 che regola le attribuzioni e i poteri degli uffici nell'ambito degli accertamenti in materia di imposta di registro stabilendo che resta *"fermo quanto previsto dall'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212"*. L'integrazione della citata disposizione fa sì che, a partire dal 1.01.2018 non vi sia più alcun dubbio circa il fatto che ai fini dell'imposta di registro si applica la norma generale antiabuso di cui all'art. 10-bis sopra indicato; di conseguenza non vi sarà più la possibilità di utilizzare la disposizione di cui all'art. 20 DPR 131 ai fini antielusivi, come avveniva in passato, in quanto tale norma assolve esclusivamente alla funzione di interpretazione dell'atto giuridico portato alla registrazione.

Un effetto immediato di tale intervento legislativo consiste nell'applicazione dell'imposta di registro fissa, dal 1° gennaio 2018, per le operazioni di conferimento di azienda con successiva cessione di quote.

La modifica normativa incide quindi positivamente sulle operazioni di riorganizzazione aziendale. Come noto, i trasferimenti di aziende o di rami aziendali sono frequentemente realizzati, soprattutto per imprese complesse e articolate, mediante operazioni concatenate di conferimento degli asset in una newco e successiva cessione delle partecipazioni della conferitaria, modalità che, a prescindere dai potenziali vantaggi tributari, è ritenuta preferibile perché consente al cessionario finale di operare, sin dalla data del closing (la vendita delle partecipazioni), con una struttura societaria che già detiene (tutta e soltanto) l'azienda, in piena attività, e per la quale si è provveduto a svolgere preventivamente (post conferimento e prima della cessione delle azioni), a cura del cedente, ogni necessaria volturazione o formalità amministrativa.

La *vexata questio*, peraltro, attiene solo al campo delle imposte indirette. Infatti, l'operazione concatenata di conferimento aziendale e vendita di quote è da tempo ritenuta pienamente legittima nell'ambito delle imposte sui redditi, tantè che l'articolo 176, comma 3, del Tuir, ritiene non censurabile ai fini della norma antielusiva il conferimento di azienda, in regime di neutralità o di affrancamento con imposta sostitutiva, seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute al fine di usufruire della esenzione Pex sulle plusvalenze realizzate. Con l'operazione concatenata, infatti, il cedente rileva la plusvalenza fiscale, non già nel conferimento (che è neutrale), ma nella vendita delle azioni e può conseguentemente sfruttare la tassazione Ires sul 5% prevista dall'articolo 87 del Tuir.

Per contro, ai fini delle imposte d'atto, secondo l'orientamento giurisprudenziale della Cassazione, in forza dell'articolo 20 del Dpr 131/86 le due operazioni concatenate sono state in passato assoggettate non già all'imposta fissa di registro prevista dalla legge per lo specifico atto, ma a quella proporzionale (9% immobili e 3% altri beni) stabilita per le cessioni di azienda. In base al nuovo quadro normativo è ora pacifico che tali operazioni potranno essere realizzate con imposta di registro in misura fissa.

Si segnalano forti dubbi circa gli effetti temporali della nuova disposizione ed in particolare sull'applicabilità retroattiva della nuova disciplina. Ciò, presumibilmente, lascerà degli strascichi, in termini di possibile contenzioso, con riferimento alle operazioni poste in essere prima del 2018.

In proposito occorre preliminarmente osservare che la nuova norma non è stata qualificata espressamente come norma interpretativa, per quanto la stessa Relazione al disegno di legge di bilancio affermi che si tratti di "*norma di natura chiarificatrice*".

La Corte di Cassazione si è subito pronunciata nel senso di negare la retroattività della norma (Cass. n. 2007 del 26.1.2018); i giudici di legittimità affermano che la nuova norma non ha natura interpretativa ma piuttosto modificativa e innovativa della precedente disciplina in quanto "*ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa*". Pertanto, secondo la Cassazione, solo per gli atti posti in essere

dall'1.1.2018 varrebbe la "nuova" regola secondo cui la registrazione e tassazione ai fini del registro deve essere operata sulla base del solo contenuto del singolo atto, senza considerare atti collegati o elementi extratestuali. Invece, secondo i giudici, per gli atti anteriori all'1.1.2018, la riqualificazione sarebbe ancora ammissibile senza che si renda necessario applicare la disciplina antiabuso dell'art. 10-bis della L. 212/2000 (con le relative cautele circa la dimostrazione della condotta abusiva e il necessario contraddittorio preventivo).

In giurisprudenza non manca tuttavia chi (C.T. Prov. Reggio Emilia 4.02.2018 e C.T. Prov. Milano 12.2.2018), invece, applica retroattivamente la disciplina più favorevole.

Da parte sua, l'Agenzia delle Entrate, in Telefisco 2018, ha accolto la tesi della irretroattività, sulla base della natura non interpretativa delle modifiche; l'Agenzia afferma quindi che le nuove norme non esplicano effetti con riferimento agli avvisi di accertamento già notificati prima dell'1.1.2018, ma vanno applicate a tutti gli atti notificati da tale data, anche se formati o registrati prima.

Sul punto si segnala, tuttavia, la diversa posizione di buona parte della dottrina che ha trovato espressione nella circolare Assonime n. 3 del 6 febbraio 2018. La circolare in oggetto, dopo aver ben illustrato la *vexata questio* ed esaminata la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro, il cui presupposto, si ricorda, è costituito non tanto dal rapporto giuridico di per sé considerato ma dall'atto che costituisce, modifica o documenta tale rapporto, apre ad un'applicazione retroattiva della nuova formulazione dell'art. 20 TUR. Assonime ricorda che anche la Suprema Corte non è stata univoca nel riconoscere all'art. 20 il significato di permettere accertamenti basati sui motivi e sugli effetti economici dell'atto o di quelli ad esso collegati (Cass. sentenza n. 2054 del 2017) e conclude che, a prescindere dalla natura innovativa o interpretativa della stessa, tali accertamenti "*non abbiano un reale fondamento giuridico e andrebbero quindi annullati in autotutela dall'Amministrazione finanziaria*".

Somme restituite dalle aziende farmaceutiche a titolo di ripiano della spesa sanitaria c.d. "payback" (Commi 249-251)

La legge di bilancio 2018 interviene sulla disciplina del payback farmaceutico, ovvero del ripiano dello sfioramento dei tetti della spesa farmaceutica a carico delle aziende occupandosi, in particolare, della detrazione dell'Iva relativa ai versamenti legati al payback.

La manovra di bilancio chiarisce che le quote di ripiano determinate dall'Aifa per il superamento, nel 2016, del tetto della spesa farmaceutica sono da intendersi al lordo dell'Iva. Viene dunque stabilito che l'art. 26 commi 2 e 5 del DPR 633/72 si interpreta come segue:

- per i versamenti a titolo di payback effettuati per il ripiano dello sfioramento del tetto di spesa, le aziende farmaceutiche possono portare in detrazione l'IVA determinata scorpendo la stessa ai sensi dell'art. 27 del DPR 633/72 dai versamenti effettuati;
- per i versamenti di payback effettuati a titolo di importi equivalenti dovuti alla riduzione stabilita dall'Aifa del 5% dei prezzi dei farmaci e di quelli corrisposti per l'1,83% sul prezzo di vendita al pubblico in regime di erogazione convenzionale, alle stesse aziende farmaceutiche è consentita la detrazione dell'Iva solo se i versamenti sono integrati da un ulteriore versamento all'erario, per la parte corrispondente all'Iva, senza possibilità di compensazione con l'eventuale Iva a credito.

Il diritto alla detrazione dell'imposta si matura effettuando i versamenti di payback e questi ultimi danno diritto alla deducibilità dei relativi costi ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap esclusivamente nel periodo d'imposta in cui sono effettuati. Quindi, per i versamenti già effettuati alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2018, la detrazione può essere esercitata, emettendo apposito documento contabile, al più tardi, con la dichiarazione IVA annuale relativa al 2018.

IMU nei porti (Commi 578-581)

A decorrere dal 2020 le banchine, le aree scoperte dei porti di rilevanza nazionale, adibite alle operazioni e ai servizi portuali, le connesse infrastrutture

stradali e ferroviarie, nonché i depositi ivi ubicati strettamente funzionali a quelle operazioni e servizi portuali, costituiscono immobili da censire in catasto nella categoria E/1 anche se affidati in concessione a privati. La disposizione mette un punto fermo sulla questione dell'IMU nei porti in quanto chiarisce definitivamente gli immobili che devono essere classificati nella categoria che è esente da imposta.

Estensione degli obblighi di fatturazione elettronica (Comma 909, 917 e 920-923 e 1088)

La Manovra contiene disposizioni volte ad accelerare il processo di digitalizzazione dei rapporti tra imprese e fisco prevedendo l'introduzione, a decorrere dal 2019, dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti passivi IVA "residenti, stabiliti o identificati in Italia".

Si ricorda che nel nostro Paese il passaggio alla digitalizzazione si è avviato nel 2015, prima di tutti gli altri Paesi UE con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

La formulazione della nuova disposizione, che non pone limiti quanto allo status del destinatario della fattura, porta alla conclusione che dal 2019 saranno ricomprese negli obblighi di fatturazione elettronica anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti di "privati consumatori".

Nei confronti dei soggetti non stabiliti in Italia, la fatturazione elettronica non sarà obbligatoria, ma chi continuerà a utilizzare il metodo cartaceo dovrà trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi all'operazione effettuata, salvo per le operazioni per le quali è emessa una bolletta doganale.

Sono esonerati dall'obbligo in argomento i soggetti che si avvalgono del regime di vantaggio ex art. 27 comma 1 e 2 del DL 98/2011 e del regime forfetario ex art. 1 comma 54 - 89 della L. 190/2014.

La fattura elettronica dovrà essere emessa e ricevuta esclusivamente mediante il Sistema di Interscambio SDI, anche avvalendosi di soggetti intermediari, previo accordo tra le parti. Se emessa in altro formato (es cartaceo) oppure non veicolata tramite SDI si intenderà non valida.

Per le operazioni effettuate nei confronti di privati, la fattura sarà resa disponibile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, e il fornitore emittente consegnerà alla controparte solamente una copia elettronica o analogica della fattura, ferma restando la possibilità dell'acquirente di rinunciare senza, quindi che vi sia l'obbligo per quest'ultimo di dotarsi di strumenti idonei a ricevere fatture elettroniche.

In caso di emissione di una fattura in formati diversi da quello previsto, la stessa si considererà non emessa e si applicheranno le sanzioni di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 (fra il 90% e il 180% dell'imposta non correttamente documentata). Per non incorrere nella sanzione di cui all'art. 6 comma 8 del DLgs. 471/97 (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250,00 euro), il cessionario o committente che avrà operato la detrazione dell'IVA dovrà adempiere agli obblighi documentali previsti dal medesimo comma 8, avvalendosi del Sistema di Interscambio.

Il passaggio alla fatturazione elettronica comporta un regime premiale. L'utilizzo della fatturazione elettronica riduce di due anni il termine di accertamento per i soggetti che garantiranno la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati superiori a 500 euro, secondo le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. La riduzione dei termini di accertamento non si applica ai soggetti che svolgono attività di commercio al minuto o assimilate ex art. 22 del DPR 633/72, a meno che gli stessi abbiano optato per la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2 comma 1 del DLgs. 127/2015.

Inoltre, dal 2019, le imprese in contabilità semplificata e gli esercenti arti e professioni che passano alla fatturazione elettronica avranno diritto a semplificazioni, nell'ambito di un speciale programma di assistenza online da parte dell'Agenzia delle Entrate; l'Agenzia metterà a disposizione di tali contribuenti gli elementi informativi per predisporre i prospetti di liquidazione

periodica dell'IVA; le bozze di dichiarazione IVA annuale e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati; e le bozze dei modelli F24 di versamento con gli importi delle imposte da versare, compensare o chiedere a rimborso.

Dal 2019, a seguito dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, si ha un impatto sugli adempimenti Iva, nel senso di una semplificazione degli stessi con l'abolizione dello spesometro.

Per contro, da tale data viene introdotto un nuovo obbligo di comunicazione delle operazioni transfrontaliere avente ad oggetto i dati delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate verso i soggetti non stabiliti in Italia, ovvero ricevute da questi ultimi, ad esclusione dei dati delle bollette doganali ricevute e delle fatture emesse o ricevute in formato elettronico mediante il Sistema di Interscambio. La comunicazione dovrà essere trasmessa dai soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia, in via telematica, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, ovvero a quello della data di ricezione del documento di acquisto.

L'obbligo di emettere la fattura in formato elettronico è anticipato al 1° luglio 2018, per alcune tipologie di operazioni relative a cessioni di benzina e gasolio usati come carburanti e per le prestazioni di servizi rese da subappaltatori e subcontraenti nell'ambito di appalti pubblici; i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica devono quindi emettere fatture elettroniche già a decorrere da tale data.

E' stato invece rinviato al 1° settembre 2018 l'obbligo di fatturazione elettronica nell'ambito del c.d. "tax free shopping", che avrebbe dovuto applicarsi dall'1.1.2018, al fine di assicurare la completa digitalizzazione delle procedure di sgravio o rimborso dell'IVA previste per le cessioni di cui all'art. 38-quater del DPR 633/72, ossia per gli acquisti di beni del valore complessivo, al lordo dell'iva, superiore a 155 euro destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori dal territorio doganale UE.

Abrogazione della scheda carburante dall'1.7.2018 (Commi 920-923)

Dal 1° luglio 2018 il rifornimento di benzina e gasolio deve essere fatturato elettronicamente, come indicato al paragrafo precedente.

Corrispondentemente, sempre a decorrere dall'1.7.2018, è stata disposta l'abrogazione della scheda carburante e previsto l'obbligo, ai fini della detraibilità IVA e della deduzione del costo, di acquistare il carburante esclusivamente con carte di credito, bancomat e carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria (art. 7 comma 6 del DPR 29.9.73 n. 605).

Come sottolineato in occasione di Telefisco 2018, le nuove regole e il divieto di pagamento in contanti ai fini fiscali riguarderà la totalità dei costi auto e non soltanto i rifornimenti di carburante, ovvero ad esempio prestazioni di manutenzione, leasing noleggio.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 42/E/2012, le carte di credito, debito e prepagate utilizzate dovranno essere intestate al soggetto Iva acquirente, "con la conseguenza che in presenza di più mezzi aziendali destinati ad essere utilizzati contemporaneamente bisognerà avere a disposizione più carte".

Il tenore letterale della norma induce a ritenere che dall'obbligo di pagamento con modalità tracciabile dei costi auto siano esclusi gli autoveicoli speciali, tra cui ad esempio gli autocarri; il tutto tuttavia si scontra con l'obbligo, per tutte le partite Iva, di emissione della fattura elettronica da parte del rifornitore per poter beneficiare di detrazioni e deduzioni Iva.

Su tali aspetti si attendono i dovuti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Regime sanzionatorio IVA addebitata in rivalsa per errore (Comma 935)

Il legislatore interviene a mitigare il regime sanzionatorio relativo alle violazioni in materia di detrazione Iva, ponendo fine ad una situazione di

eccessiva penalizzazione in capo al cessionario/committente, in caso di errori di fatturazione da parte del cedente/prestatore.

Con modifica dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, si prevede che, se il cedente/prestatore, ad esempio applicando un'aliquota superiore a quella corretta, addebita in fattura un'imposta maggiore rispetto a quella dovuta, sia applicabile una sanzione fissa da 250,00 euro a 10.000,00 euro in capo al cessionario/committente che detrae l'IVA addebitata per errore dal cedente/prestatore e non più la gravosa sanzione proporzionale pari al 90% dell'imposta.

Inoltre, rimane fermo il diritto di detrazione, se l'imposta, ad opera del cedente/prestatore, è stata comunque assolta.

Nel regime previgente, le conseguenze per il cessionario erano ben più gravi in quanto gli veniva negata la detrazione (Cass. 5.9.2014 n. 18764 e Cass. 20.2.2015 n. 3448), con irrogazione della sanzione del 90% per indebita detrazione. Peraltro, questi, ove avesse già corrisposto l'IVA al cedente per la rivalsa, avrebbe dovuto chiedere al cedente stesso (e non all'Amministrazione finanziaria) la restituzione. A sua volta, il cedente avrebbe avuto titolo per domandare all'ente impositore il rimborso delle somme (Cass. SS.UU. 27.2.2009 n. 4813 e 13.1.2010 n. 355).

La sanzione fissa si applica anche nell'ipotesi in cui l'operazione sia fatturata con IVA quando, in realtà, avrebbe dovuto essere fatturata in regime di non imponibilità o in esenzione.

Siccome è riconosciuta la detrazione, la condotta indicata non causa alcuna dichiarazione infedele (art. 5 del DLgs. 471/97), a differenza di quanto accadeva in passato.

È comunque sancito che “la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale”.

Con riguardo ai comportamenti ante 2018 trova applicazione il favor rei con il limite dell'atto ormai definitivo ex art. 3 del DLgs. 472/97. Vale quindi il principio in base al quale “se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa

la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”.

Gruppo IVA (Commi 984-985)

La Legge di Bilancio ha introdotto alcune modifiche alle disposizioni sui gruppi Iva relativamente ai rapporti tra casa madre e stabile organizzazione appartenente al gruppo Iva.

Si ricorda che l’istituto del "Gruppo Iva" è stato introdotto dalla Legge di Stabilità 2017 (Legge 11.12.2016 n. 232) che ha aggiunto all’interno del DPR 633/72 dei nuovi articoli da 70-bis a 70-duodecies, in attuazione dell’articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE e delle linee guida della comunicazione n. 325 del 2009 della Commissione europea.

Il nuovo istituto differisce dal regime della “liquidazione IVA di gruppo” di cui all’art. 73 c. 3 del DPR 633/72, procedura opzionale di liquidazione dell’Iva delle società facenti parte di un gruppo societario (definito in base al rapporto di controllo di cui all’art. 2359 c.c.), in base alla quale i versamenti periodici e il conguaglio di fine anno sono effettuati dalla società controllante, la quale determina l’imposta complessivamente dovuta, ovvero il credito del gruppo, tramite una compensazione interna dei crediti/debiti Iva che emergono dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali delle società appartenenti al gruppo. Nel regime della “liquidazione IVA di gruppo” quindi le società partecipanti mantengono la loro soggettività IVA; di contro l’effetto innovativo del nuovo istituto del Gruppo IVA consiste proprio nell’assunzione da parte dello stesso di una autonoma soggettività passiva ai fini di tale tributo, ciò che comporta l’attribuzione di uno specifico numero di partita IVA da utilizzarsi per tutti gli adempimenti contabili e dichiarativi da parte di tutte le società partecipanti che, per contro, perdono la propria autonoma soggettività IVA.

Il nuovo “Gruppo Iva” è un regime opzionale, vincolante per tre anni e rinnovabile automaticamente, che consente, appunto, a soggetti (persone fisiche e giuridiche) stabiliti nel territorio dello Stato e strettamente vincolati fra

loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, di diventare un unico soggetto d'imposta Iva⁷.

E' agevole comprendere che quale conseguenza dell'adesione al nuovo regime, tutte le operazioni intercorse tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA perdono la loro rilevanza ai fini IVA, diventando di fatto operazioni "fuori campo"; di converso tutte le operazioni effettuate e ricevute tra un soggetto partecipante al Gruppo IVA e un soggetto terzo mantengono la qualifica di

⁷ Il gruppo IVA si costituisce previa opzione esercitata da tutti i soggetti passivi IVA, mediante dichiarazione telematica presentata dal rappresentante del Gruppo IVA. L'opzione ha effetto a decorrere dall'anno successivo se la dichiarazione in esame è presentata dall'1.1 al 30.9, oppure dal secondo anno successivo se presentata dall'1.10 al 31.12. Il primo esercizio per optare per il Gruppo IVA è appunto il 2018 e, pertanto, con effetto dal 2019. Possono partecipare al gruppo Iva i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i seguenti vincoli di tipo finanziario, economico, organizzativo:

- vincolo finanziario si ha quando dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione fra i soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo ovvero se un soggetto controlli un altro, ne sia controllato, o siano entrambi controllati da un terzo soggetto;
- vincolo economico quando tra i soggetti interessati vi sia almeno una di queste forme di cooperazione economica: svolgimento a) di un'attività principale dello stesso genere; b) di attività complementari o interdipendenti; c) di attività che avvantaggiano uno o più dei soggetti partecipanti;
- vincolo organizzativo quando tra i partecipanti vi sia un coordinamento, in via di diritto o di fatto, fra gli organi decisionali degli stessi.

Il vincolo economico e organizzativo si presumono esistenti quando fra i soggetti sussiste un vincolo finanziario.

L'articolo 70-bis del Dpr 633/1972 prevede inoltre che non possono partecipare a un gruppo Iva le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero.

“cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”, ai sensi e per gli effetti degli articoli 2 e 3 del DPR 633/1972 e rilevano quindi ai fini Iva.

I vantaggi derivanti dall'adesione al Gruppo IVA derivano in gran parte dalla possibilità di conseguire un legittimo risparmio d'imposta qualora siano presenti determinate combinazioni di Iva su acquisti e pro rata di indetraibilità in capo alle singole imprese del gruppo; il gruppo IVA infatti detrae l'imposta (complessivamente addebitata all'insieme dei soggetti) in base alla composizione del volume d'affari totale realizzato dall'unicum, ciò che, in alcuni casi, consente di ridurre il valore assoluto dell'Iva che non viene detratta in applicazione del c.d. pro-rata di detraibilità.

Ulteriori benefici, di natura amministrativa e organizzativa sono poi connessi alla semplificazione dei rapporti intra gruppo, a seguito della non rilevanza delle operazioni ai fini Iva e alla riduzione degli adempimenti formali IVA (fatturazione, annotazione, dichiarazione) che saranno concentrati presso un unico responsabile del Gruppo IVA, con evidenti effetti positivi anche in termine di abbattimento dei costi di gestione.

In sede di emendamento alla Legge di Bilancio 2018, sono stati introdotti i nuovi cinque commi (da 4-bis a 4-sexies) all'articolo 70-quinquies del Dpr 633/72 intitolato «Operazioni effettuate dal gruppo Iva e nei confronti di esso» con cui è stabilita, dal 1° gennaio 2018, la rilevanza ai fini IVA delle operazioni tra casa madre e stabile organizzazione di due entità appartenenti al Gruppo IVA.

Viene confermata, dunque, la prevalenza del Gruppo IVA sull'unitarietà soggettiva della casa madre nei confronti della propria stabile organizzazione e viene dunque recepito l'orientamento fornito dalla Corte di giustizia UE nel caso Skandia (sentenza 17.9.2014 causa C-7/13).

Conseguentemente, dal 2018 non sono considerate operazioni interne al Gruppo né quelle effettuate da una sede o una stabile organizzazione in Italia, che fa parte del gruppo, nei confronti della stabile organizzazione o sede situate all'estero, né quelle effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione, facenti parte di un gruppo Iva nazionale, da una sua stabile

organizzazione o sede, situate all'estero. Tali operazioni, quindi, rientrano nel campo di applicazione Iva e seguiranno le "normali" regole di tale imposta.

Le norme si applicano dall'1.1.2018 ma, in termini pratici, si ritiene che, per l'anno in corso, i principi siano applicabili soltanto alle operazioni con controparte partecipante a un Gruppo IVA estero, in quanto per le sedi e le stabili organizzazioni italiane sarà possibile operare all'interno di un Gruppo IVA solo a partire dall'1.1.2019.

Controllo preventivo sulle compensazioni in F24 (Comma 990)

La Manovra introduce un nuovo strumento di contrasto delle illegittime compensazioni, con particolare riferimento a crediti che presentano profili di rischio, attribuendo all'Agenzia delle Entrate il potere di sospensione preventiva delle deleghe di pagamento finché non siano completati i relativi controlli.

La norma completa l'attuale piano di controlli per indebite compensazioni⁸ puntando ad intercettare preventivamente eventuali irregolarità evitando così di intraprendere successive azioni di recupero

⁸ Si ricorda che già la Manovra correttiva 2017 (art. 3, D.L. n. 50/2017) aveva:

- rideterminato in 5.000 euro (da 15.000 euro) il limite massimo oltre il quale, per poter compensare i crediti relativi ad IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute alla fonte (di qualunque tipologia), i contribuenti hanno l'obbligo di far apporre sulla dichiarazione da cui emergono i crediti stessi il visto di conformità ovvero, in alternativa, per i contribuenti di cui all'art. 2409-bis c.c., di far sottoscrivere la dichiarazione dai soggetti che esercitano il controllo contabile;
- previsto che l'utilizzo improprio dei crediti in questione, ossia in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione sulle dichiarazioni da cui emergono, ovvero nelle ipotesi di visti/sottoscrizioni apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, ne comporti il recupero a mezzo atto di contestazione, con relativi interessi e sanzioni.

dall'esito incerto. Ad oggi si tratta, tuttavia, di una norma in bianco in quanto è demandato a un decreto attuativo il compito di definire l'ambito di applicazione e i limiti al potere attribuito all'ufficio.

Nello specifico, a seguito dell'inserimento nell'articolo 37 del decreto legge 223/2006 del nuovo comma 49-ter, a partire dal 1° gennaio 2018 l'Agenzia delle entrate potrà sospendere, fino a un massimo di 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti effettuati tramite modelli di pagamento che contengano compensazioni in tutti i casi in cui la posizione presenti profili di rischio, al fine di controllare la legittimità dell'uso del credito. La sospensione potrà riguardare non solo le deleghe con saldo a zero ma anche quelle con saldo finale a debito trattandosi di una disposizione che si applica in tutti i casi in cui il modello di pagamento presenti una compensazione, a prescindere dal saldo finale.

In pendenza dei controlli la delega di pagamento rimane quindi in *stand by*. Laddove dai controlli preventivi dell'Agenzia non emergano anomalie e in ogni caso trascorsi 30 giorni dall'invio del modello di pagamento la delega verrà sbloccata dalle Entrate e la tempestività del pagamento sarà assicurata del fatto che il versamento sarà considerato come effettuato alla originaria data di invio del modello F24.

Laddove, invece, l'esito del controllo dovesse condurre ad un risultato negativo, i versamenti e le compensazioni indicati nelle delega non saranno considerati effettuati, con tutte le conseguenze del caso in tema sanzionatorio.

L'Agenzia delle Entrate al riguardo ha chiarito che se il modello F24 viene "respinto" perché il credito è inesistente o non è utilizzabile, «la ripetizione del pagamento, se successiva alla scadenza prevista, debba essere sanzionata, se non accompagnata dal ravvedimento».

Quindi lo scarto è eventualmente sanabile spontaneamente solo corrispondendo la sanzione ridotta prevista dal ravvedimento operoso in modo da evitare contestazione per tardivo versamento. Considerato il sistema sanzionatorio vigente, nella maggior parte dei casi ci sarà convenienza a ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso, che specie se effettuato entro i primi 30 giorni consente un abbattimento sino a 1/10.

Evidentemente in tali casi non potranno applicarsi le sanzioni per illegittima compensazione e rimane in capo al contribuente la possibilità di ricorrere contro l'atto di irrogazione delle sanzioni per omesso versamento o la cartella di pagamento.

Una questione rilevante al riguardo è comprendere in cosa consisterà lo "scarto". Se è l'intera delega che viene scartata, significa che l'omesso versamento riguarderà anche la parte di debito eccedente il credito ritenuto non utilizzabile. Se è il credito che viene scartato la delega troverebbe copertura per la parte addebitata sul conto e quindi solo sulla parte indebitamente compensata, andrebbe correlata la sanzione.

Questo è un punto importante perché se l'Amministrazione opterà per lo scarto dell'intera delega (come letteralmente sembra disporre la disposizione), l'unica soluzione sarà quella di spaccettare il versamento dovuto in due parti: la parte a debito che trova compensazione con il credito "a rischio" in un modello F24 che chiude a saldo zero e l'importo residuo in un separato F24 da addebitare sul conto.

Dato che l'attuazione della nuova disposizione è demandata al varo di un decreto attuativo, il regolamento dovrà fissare chiaramente questa e le altre regole, anche in relazione a quali siano i crediti a rischio che attivano il regime di monitoraggio auspicando che quelli "vistati" ne siano automaticamente esclusi. Il decreto dovrà anche spiegare come il contribuente dovrà essere allertato in merito alla sospensione ed ulteriormente dell'esito del controllo. Si legge nella relazione di accompagnamento che, ad esempio, potranno presentare profili di rischio le seguenti operazioni:

- l'utilizzo del credito in compensazione da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso;
- le compensazioni di crediti che, in base a quanto indicato nel modello F24, sono riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione;
- i crediti utilizzati in compensazione ai fini del pagamento di debiti iscritti a ruolo.

In relazione al primo profilo di rischio sopra indicato vengono in mente le operazioni di accollo di debiti tributari che negli ultimi anni hanno preso piede pur se soggette a dubbi di legittimità.

Le operazioni in questione si strutturano come segue: i) il debito del contribuente è assunto da una altra società; ii) il pagamento viene di fatto effettuato tramite compensazione con crediti d'imposta spesso acquisiti da altro soggetto tramite cessione; iii) nel modello F24 venivano indicati due codici fiscali inserendo il codice "62" ("soggetto diverso dal fruitore del credito").

L'accollo del debito tributario, reca vantaggi sia per il contribuente accollato che per il soggetto accollante. Da una parte, per l'accollante che vanta dei crediti fiscali, la convenienza consiste nella possibilità di monetizzare in tempi brevi tali crediti e sopperire alla lentezza dei rimborsi da parte del sistema; dall'altro lato, il contribuente accollato (debitore d'imposta) ha la possibilità di ottenere uno sconto sulle imposte da versare sulla base della convenzione con il creditore d'imposta, salvo che di fatto non è liberato, ancorché sia intervenuto un accordo in tale senso tra le parti.

Già con risoluzione n. 140/E del 15.11.2017 l'Agenzia delle Entrate si è recentemente occupata della legittimità del pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito di accollo fiscale.

In considerazione del rischio di frode che potrebbe derivare, ad esempio, dalla monetizzazione di crediti d'imposta inesistenti, l'Agenzia delle Entrate ha bocciato tali operazioni specificando che per le operazioni effettuate a decorrere dalla pubblicazione della risoluzione, la compensazione effettuata tramite accollo del debito altrui verrà sanzionata quale omesso versamento (con riferimento all'accollato) e compensazione indebita (con riferimento all'accollante).

Considerata l'obiettivo incertezza normativa, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per il passato non sanzionerà le procedure di compensazione tramite accollo per il periodo antecedente alla pubblicazione della risoluzione in oggetto, a condizione che la compensazione si riferisca ad un credito

esistente ed utilizzabile; diversamente, la fattispecie verrà trattata in linea con le sanzioni previste in materia di utilizzo di crediti inesistenti.

Si precisa, infine che secondo quanto stabilito dalla Cassazione con la sentenza n. 55794 del 14.12.2017 integra il delitto di indebita compensazione ai sensi dell'articolo 10-quater, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000 il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito di acollo fiscale, così come la commercializzazione di modelli di evasione fiscale. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 10 quater comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versi le somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Altre novità per imprese e professionisti

Sottoscrizione degli atti societari stipulati con atto pubblico informatico (Comma 25)

Il legislatore interviene a correggere una recente disposizione normativa che ha esteso la facoltà di utilizzo della firma digitale, originariamente prevista per il trasferimento di quote di srl, anche alla sottoscrizione di determinati atti concernenti le imprese (art. 11-bis della l. 4 dicembre 2017, n. 172 di conversione del DL n. 148/2014, il quale aveva modificato l'articolo 36 del DL 25 giugno 2008, n. 112).

In particolare, il D.L. 148/2017 aveva introdotto la possibilità di utilizzare la firma digitale per sottoscrivere alcune tipologie di atti di impresa e di società:

- atti di natura fiscale delle imprese familiari (articolo 230-bis, cod. civ.);
- atti di trasformazione delle società (articolo 2498, cod. civ)
- atti di scissione delle società (articolo 2506, cod. civ.);
- contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento delle imprese soggette a registrazione (articolo 2556, cod. civ.)

A fronte dei numerosi dubbi interpretativi sorti sull'applicazione di tale disposizione, e in particolare, sulla possibilità di formalizzare gli atti sopra indicati solo con firma digitale, senza l'intervento del notaio, la Legge di Stabilità è intervenuta a riscrivere di nuovo l'art. 36 del predetto DL 112/2008. Le parole "sottoscritti con firma digitale" sono state sostituite con "stipulati con atto pubblico informatico" ed è stato aggiunto che devono essere fatti salvi i requisiti formali previsti per l'iscrizione nel registro delle imprese; in tal modo, a partire dal 1° gennaio 2018, gli atti riguardanti la costituzione dell'impresa familiare, le operazioni straordinarie societarie (quali in particolare le operazioni di trasformazione, fusione e scissione) e la cessione d'azienda possono essere stipulati con atto pubblico informatico (modalità sino ad ora

obbligatoria esclusivamente per la stipula dei contratti di appalto di lavori, servizi e forniture con la P.A.), nel rispetto dei requisiti formali per l'iscrizione nel registro delle imprese.

La modifica ripristina, dunque, la necessità di redazione dei summenzionati atti societari con atto pubblico, seppure in modalità informatica, con conseguente necessità dell'intervento del notaio, secondo le consuete regole civilistiche; la semplificazione introdotta riguarda, pertanto, esclusivamente la possibilità, per le parti, di sottoscrivere, con la propria firma digitale, il documento informatico contenente l'atto stesso e i suoi eventuali allegati.

Legge Sabatini (Comma 40)

La legge di bilancio 2018 dispone un rifinanziamento della c.d. "Nuova Sabatini" ex art. 2 del DL 69/2013, misura di sostegno volta alla concessione alle micro, piccole e medie imprese di finanziamenti agevolati per investimenti in nuovi macchinari, impianti e attrezzature, compresi i c.d. investimenti "Industria 4.0. Si tratta di un contributo a fondo perduto il cui ammontare è determinato in misura pari al valore degli interessi calcolati, in via convenzionale, su un finanziamento della durata di cinque anni e di importo uguale all'investimento, ad un tasso d'interesse annuo pari al 2,75% per gli investimenti ordinari, che sale al 3,575% per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti (investimenti in tecnologie cd. "industria 4.0").

Sgravio contributivo per i giovani neoassunti (Comma 100 e ss)

Diviene strutturale l'incentivo per le assunzioni di under 30 con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e a tutele crescenti, finalizzato a promuovere l'occupazione giovanile.

I datori di lavoro, dall'1.1.2018, possono beneficiare di una riduzione del 50% dei contributi previdenziali a loro carico (esclusi i premi INAIL) per i primi 36 mesi (con un tetto massimo di 3mila euro annui) purché assumano con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti

(esclusi dirigenti, rapporti di apprendistato e di lavoro domestico) soggetti giovani con meno di 30 anni (per il solo 2018 il limite è di 34 anni e 364 giorni), a condizione che i neo assunti non siano mai stati occupati a tempo indeterminato in precedenza (salvo rapporti di apprendistato non confermati).

Appare problematica la certificazione di tale secondo requisito, in quanto attualmente il monitoraggio sull'occupazione viene effettuato su base regionale e manca ad oggi una banca dati nazionale.

Lo sgravio sale al 100% se si assume un giovane che ha effettuato l'alternanza scuola-lavoro o l'apprendistato di primo o terzo livello presso lo stesso datore di lavoro. Il bonus per l'assunzione di apprendisti spetterà per i primi 3 anni di lavoro, per un importo non superiore a 3.000 euro all'anno, in relazione ai contratti stipulati entro 6 mesi dal conseguimento del titolo di studio o della qualifica di under 35.

L'agevolazione è estesa alle conversioni a tempo indeterminato di contratti a termine e alla prosecuzione di contratti di apprendistato (per il più limitato periodo di 12 mesi e purché il lavoratore non abbia più di 29 anni e 364 giorni al momento del passaggio).

Disposizioni speciali sono previste per il Mezzogiorno. E' prorogato il cosiddetto "bonus Sud", rivolto alle assunzioni effettuate dalle imprese situate nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Campania, Calabria, Molise, Puglia, Sicilia e Sardegna e consistente nello sgravio contributivo pari al 100%, per un importo non superiore a 8.060 euro e per un massimo di 12 mesi. Lo sgravio verrà riconosciuto in relazione all'assunzione di giovani disoccupati di età compresa tra i 16 e i 24 anni e dei lavoratori over 24 senza lavoro da almeno 6 mesi e per le seguenti tipologie di assunzioni: contratto a tempo indeterminato, apprendistato professionalizzante o di mestiere e trasformazione a tempo indeterminato di contratti a tempo determinato.

Novità per le imprese agricole (Commi 117 e ss)

Per il settore agricolo la legge di bilancio 2018 ripropone l'agevolazione finalizzata a promuovere forme di imprenditoria in agricoltura introdotte dalla L. 232/2016. L'incentivo è rivolto ai coltivatori diretti e agli imprenditori

agricoli professionali (IAP) con meno di 40 anni di età che effettuino nuove iscrizioni nella previdenza agricola tra l'1.1.2018 e il 31.12.2018 e consiste nell'esonero dal versamento dell'accredito contributivo presso l'Assicurazione Generale Obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti (e del contributo addizionale ex L. 160/75) nella misura del 100% per i primi 36 mesi, del 66% per i successivi 12 mesi e del 50% per gli ulteriori 12 mesi.

Di seguito le altre previsioni che riguardano il settore agricolo:

- restano invariate le percentuali di compensazione ai fini della detrazione IVA per i produttori agricoli nel regime speciale dell'art. 34 del DPR 633/72, per le cessioni di animali della specie bovina e suina;
- all'attività di enoturismo si applica il regime forfetario previsto per l'agriturismo (art. 5 della L. 413/91);
- viene introdotto il contratto di affiancamento per agevolare il cambio generazionale nel settore;
- i proventi derivanti dalla attività di apicoltura esercitata con meno di venti alveari e ricadenti nei Comuni qualificati montani, non concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF;
- gli imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti nella previdenza agricola sono equiparati ai coltivatori diretti ai fini della applicazione della legge sui patti agrari (L. 203/82).

Novità per le società cooperative in materia di finanziamento soci governance e vigilanza (Commi 238 e 936)

La Manovra interviene a modificare la disciplina delle società cooperative in tre direzioni: *in primis* rendendo più restrittive le norme in materia di finanziamento dei soci e, inoltre, apportando delle novità in materia di governance e vigilanza.

Le nuove disposizioni sui prestiti sociali hanno lo scopo di monitorare il fenomeno dei prestiti erogati dai soci alle cooperative che sono legittimati dal

Testo Unico bancario, ma sono esclusi dalla vigilanza diretta della Banca d'Italia⁹.

In base a quanto previsto dall'art. 1 comma 238 e ss. della legge di bilancio 2018:

- i finanziamenti dei soci alle cooperative devono essere strettamente finalizzati al raggiungimento dell'oggetto e dello scopo sociale;
- il limite massimo dei prestiti non può superare il triplo del capitale sociale (già previsto dalla delibera 584/2016 di Banca d'Italia per le cooperative con più di cinquanta soci); il rientro al di sotto di questo limite deve essere effettuato entro tre anni con facoltà di proroga in casi eccezionali giustificati con l'interesse dei soci prestatori (il Comitato per il credito ed il risparmio può assumere con propria delibera altre restrizioni);
- il rimborso del prestito sociale non è postergato agli altri debiti anche chirografari e quindi può essere pagato unitamente ai creditori non privilegiati. Non si applica quindi l'art. 2467 c.c. né la norma che prevede che i finanziamenti restituiti nell'anno precedente al fallimento (per le cooperative si deve far riferimento alla liquidazione coatta amministrativa), debbano essere restituiti alla cooperativa.

Entro il termine di sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge, dovranno essere adottati i provvedimenti attuativi che stabiliscano anche gli obblighi di trasparenza e di pubblicità sulle caratteristiche e sui rischi del prestito sociale e le forme di controllo e di monitoraggio dei prestiti sociali. Le cooperative devono inoltre definire modelli organizzativi e procedure per la gestione del rischio da adottare nei casi in cui il prestito sociale assuma un

⁹ Si segnala il previgente limite di finanziamento per ogni socio, previsto al solo fine di poter usufruire della ritenuta fiscale nella misura del 26%, a titolo definitivo, come avviene per gli interessi bancari (articolo 13 del Dpr 601/73). Tale limite è pari a 36.527,10 euro per ogni socio aumentato al doppio per le cooperative agricole di trasformazione e vendita di prodotti agricoli, per le coop di produzione e lavoro e per quelle di abitazione. In questi casi l'interesse non può superare di 2,5 punti quello dei buoni postali fruttiferi.

rilievo significativo e comunque quando eccede il limite del doppio del patrimonio netto dell'ultimo bilancio approvato.

Dal nuovo regime dei finanziamenti dei soci sembra possano essere esclusi quelli infruttiferi che hanno nella sostanza funzione di capitale proprio come pure altre forme di finanziamento non oneroso praticate nelle coop agricole. Con le nuove disposizioni quindi le coop non possono essere enti che gestiscono il risparmio.

Le altre novità della legge di bilancio 2018 riguardano la modifica del sistema di governance e di vigilanza. Viene infatti introdotto un ulteriore comma all'art. 2542 c.c. che prevede, sia per le coop-spa che per le coop-srl, l'affidamento dell'amministrazione della società ad un organo collegiale formato da almeno 3 soggetti, sempre scelti in maggioranza tra i soci cooperatori o tra le persone indicate dai soci cooperatori persone giuridiche, precludendo quindi il ricorso alla figura dell'amministratore unico spesso utilizzata nell'ambito delle false cooperative.

La disposizione si applica anche alle coop-srl di cui al secondo comma dell'articolo 2519 del Codice civile (cooperative aventi meno di 20 soci oppure un attivo non superiore a un milione di euro), per le quali viene ora previsto, al pari delle coop-spa e delle spa, che gli amministratori non possano essere nominati per un periodo superiore a tre esercizi.

Dal 1.1.2018, negli enti in cui gli amministratori in carica siano in numero inferiore a tre, sarà necessaria la tempestiva convocazione dell'assemblea per deliberare la nomina dei componenti del nuovo organo amministrativo collegiale, nonché l'eventuale modifica statutaria. Trattandosi di modifica per adeguamento a norma di legge imperativa, avrebbe potuto essere consentito di provvedervi con assemblea ordinaria e deposito per l'iscrizione nel Registro delle imprese senza intervento del notaio, ma così non è stato disposto.

In linea di principio, le società cooperative dovrebbero provvedere all'adeguamento senza indugio, al più tardi con l'assemblea di approvazione del bilancio di prossima convocazione. Tanto più che il Ministero dello Sviluppo economico (MISE), quale organo ufficiale di vigilanza sulle società cooperative, ha chiarito che le società "che continuano ad essere amministrate"

da un organo monocratico o da un organo collegiale nominato fino alla revoca versano in una condizione di irregolarità e saranno oggetto di diffida in caso di ispezione.

Sulla composizione dell'organo amministrativo è intervenuto anche il Consiglio nazionale del Notariato, nello studio n. 9-2018/I, specificando che:

- per la composizione collegiale dell'organo amministrativo, la nuova norma avrebbe solo l'effetto di imporre un obbligo alla società di convocare l'assemblea per l'adeguamento statutario e la contestuale nomina del consiglio di amministrazione;
- il limite dei 3 esercizi opera anche per gli amministratori già nominati e decorre dall'inizio dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore delle modifiche, ferma restando la rieleggibilità, ove ciò non sia escluso dallo statuto

Il Notariato sostiene che, sebbene le modifiche apportate al codice civile esplichino i propri effetti con decorrenza 1° gennaio 2018, ciò non comporta l'automatica decadenza dall'amministratore unico o dell'organo composto da meno di 3 soggetti; tuttavia gli stessi devono procedere all'immediata convocazione dell'assemblea per recepire le modifiche richieste dalle novità e a tal fine individua quale termine ultimo per l'adeguamento, l'assemblea per l'approvazione del bilancio 2017.

Da ultimo, il legislatore è intervenuto sul sistema di vigilanza delle cooperative, al fine di inasprire le sanzioni in caso di sottrazione o di ostacolo all'attività di vigilanza, oppure di mancato rispetto del carattere mutualistico prevalente, per contrastare le false cooperative.

Agevolazioni per l'internazionalizzazione (Commi 260 e ss e 501)

Tra le misure previste dalla Legge di bilancio 2018 vi sono importanti disposizioni in materia di promozione dell'export e internazionalizzazione delle imprese italiane.

Il testo introduce una nuova disciplina per rendere più efficiente l'uso delle risorse del Fondo istituito presso l'Istituto centrale per il credito a medio termine (Mediocredito centrale) per il sostegno all'export e all'internazionalizzazione del sistema produttivo (di cui alla Legge n. 295 del

28 maggio 1973). Il CIPE è chiamato ad approvare ogni anno un "Piano previsionale dei fabbisogni finanziari" che definirà anche i criteri di priorità nell'utilizzo delle risorse del Fondo e la misura massima del contributo da destinare alle diverse tipologie di operazioni, tenendo conto delle risorse disponibili, delle caratteristiche dell'esportazione, del settore del Paese di destinazione, della durata dell'intervento, e degli impatti economici ed occupazionali in Italia.

La legge di bilancio prevede inoltre che, al fine di promuovere le esportazioni e i processi di internazionalizzazione delle imprese italiane nei cosiddetti "Paesi qualificati ad alto rischio", Invitalia- Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo d'impresa - operi in qualità di istituzione finanziaria autorizzata ad effettuare finanziamenti, rilasciare garanzie e assumersi in assicurazione i rischi non di mercato ai quali sono esposti, direttamente o indirettamente, gli operatori nazionali nella loro attività nei Paesi ad alto rischio. Le garanzie e le assicurazioni possono essere rilasciate anche in favore di banche nazionali o estere per crediti concessi ad operatori nazionali o alla controparte estera, destinati al finanziamento delle suddette attività. A tal fine Invitalia può usufruire del supporto tecnico di SACE, società del Gruppo Cassa Depositi e Prestiti specializzata nell'export credit. I crediti vantati e gli impegni assunti da Invitalia godono della garanzia rilasciata dallo Stato.

La Legge di bilancio 2018 prevede poi il rafforzamento di SACE e ICE. Il testo integra, inoltre, la disciplina sull'attività assicurativa svolta proprio da SACE a supporto delle esportazioni e dell'internazionalizzazione dell'economia italiana, di cui al decreto-legge n. 269 del 2003 prevedendo che siano garantiti dallo Stato gli impegni assunti da SACE su operazioni riguardanti settori strategici per l'economia italiana, Paesi strategici di destinazione o società di rilevante interesse nazionale in termini di livelli occupazionali, "di entità di fatturato o di ricadute sul sistema produttivo del Paese e per l'indotto di riferimento".

Le operazioni e le categorie di rischi assicurabili, oltre che le modalità di funzionamento della garanzia dello Stato, sono definiti con delibera CIPE, tenuto anche conto degli accordi internazionali, della normativa e degli

indirizzi dell'UE. In virtù della garanzia dello Stato, per gli impegni assunti in relazione alle operazioni in questione, SACE riceve una remunerazione calcolata sulla base di quanto previsto dall'Accordo OCSE sui crediti all'esportazione che beneficiano di sostegno pubblico.

La legge prevede, infine, un rifinanziamento, pari a 2 milioni di euro per ciascun anno del biennio 2018-2019 e 3 milioni di euro per il 2020, della quota delle risorse stanziata per l'ICE - Agenzia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane da destinare all'Associazione delle Camere di commercio italiane all'estero nell'ambito delle azioni relative al Piano straordinario per la promozione del Made in Italy e l'attrazione degli investimenti.

Le nuove società sportive dilettantistiche lucrative (Comma 353-360)

La Legge di Stabilità prevede alcune disposizioni agevolative per il settore dello sport, con particolare attenzione a quello dilettantistico. In sintesi:

- sono disciplinate le nuove società sportive dilettantistiche con scopo di lucro (SSDL), agevolate sotto il profilo fiscale;
- è introdotto un credito d'imposta per l'ammodernamento degli impianti calcistici pari al 12% dell'ammontare degli interventi di ristrutturazione degli impianti, fino ad un massimo di 25.000 Euro;
- è istituito un credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro fino a 40.000 Euro per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, pari al 50% delle erogazioni effettuate, nel limite del 3 per mille dei ricavi annui;
- viene modificata la disciplina dei compensi corrisposti per le collaborazioni nello sport dilettantistico;
- è aumentata da 7.500 a 10.000 Euro la franchigia per compensi da attività sportiva dilettantistica di cui alla lett. m) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR.

Dal 1° gennaio 2018 è dunque possibile costituire le nuove società sportive dilettantistiche con scopo di lucro (SSDL), che potranno liberamente distribuire dividendi e godranno di particolari agevolazioni fiscali.

La mancanza dello scopo di lucro e il conseguente divieto di distribuire gli utili sotto qualsiasi forma, sono previsti, in generale per le associazioni e le società sportive dilettantistiche (SSD), dall'articolo 90, comma 18, lettera c) della legge 289/2002. La disposizione richiede che i «sodalizi sportivi» debbano prevedere espressamente nei propri statuti «l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette».

Dal 2018, è possibile derogare a questo divieto a condizione di inserire nello statuto le particolari clausole previste dall'articolo 1, comma 367 della legge 205/2017 che caratterizzano, appunto le nuove SSDL:

- la denominazione o ragione sociale deve indicare la dicitura «società sportiva dilettantistica lucrativa»;
- nell'oggetto o scopo sociale deve essere previsto lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche;
- deve essere previsto nello statuto il divieto per gli amministratori di ricoprire la stessa carica in altre società sportive affiliate alla stessa federazione sportiva, o rientranti nella stessa disciplina;
- deve essere indicato l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive aperte al pubblico a pagamento la presenza di un direttore tecnico con un percorso di studi qualificato (diploma Isef, laurea in scienze motorie, etc).

Le SSDL potranno adottare la forma giuridica di srl, spa e sapa, mentre non dovrebbe essere possibile esercitare un'attività sportiva/lucrativa mediante snc o sas in quanto le nuove disposizioni prevedono espressamente, quale beneficio, la riduzione della sola IRES.

Fra i benefici fiscali riservati alle le società sportive dilettantistiche lucrative vi è la riduzione dell'IRES alla metà (dal 24 al 12%), a condizione che tali società siano riconosciute dal CONI. A tale fine è istituito il nuovo Registro

telematico nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche tenuto dal CONI per confermare il «riconoscimento ai fini sportivi» alle associazioni/società sportive dilettantistiche, già affiliate alle Federazioni sportive nazionali.

Non sono previste invece agevolazioni per quanto riguarda l'imposta IRAP.

Viene ridefinito il trattamento, ai fini reddituali, dei compensi corrisposti per le collaborazioni instaurate con ADS, SSD e SSDL:

- i compensi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi da ASD e SSD (con riconoscimento CONI) restano nell'alveo dei "redditi diversi" ex art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR,

- i compensi corrisposti da SSDL saranno invece inquadrati tra i "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente" ex art. 50 del TUIR. Inoltre, tali ultimi collaboratori saranno iscritti nel fondo pensioni dei lavoratori dello spettacolo tenuto dall'INPS "ai fini dell'assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti" e per i primi cinque anni dall'entrata in vigore della legge di bilancio 2018 i contributi saranno calcolati sul 50% dei compensi percepiti dal collaboratore.

Infine, è disposto che nei confronti di chi praticherà sport, sia in via occasionale che continuativa, in impianti sportivi di proprietà delle predette società le prestazioni saranno assoggettate a IVA al 10%.

Estensione del privilegio generale per i crediti IVA dei professionisti e contributi previdenziali - (Comma 474)

In attesa che si compia l'iter della complessiva riforma fallimentare, la Legge di stabilità contiene una disposizione di assoluto rilievo per i professionisti, estendendo il privilegio previsto dall'articolo 2751-bis, n. 2, Codice civile anche al contributo professionale e soprattutto all'Iva.

Con la modifica dell'art. 2751-bis n. 2) c.c., è disposto che hanno privilegio generale i crediti riguardanti le retribuzioni dei professionisti e di

ogni altro prestatore d'opera, dovute per gli ultimi di due anni di prestazione, compresi il contributo integrativo alla cassa di previdenza e il credito per rivalsa IVA. In tal modo:

- viene riconosciuto il privilegio generale al credito per rivalsa IVA relativo a prestazioni professionali, prima disciplinato dall'art. 2758 c.c. e degradato a chirografo;
- viene esteso il grado preferenziale previsto per il contributo integrativo (in precedenza accordato ai soli dottori commercialisti e ragionieri).

Le nuove disposizioni si applicano dall'1.1.2018. Stante l'inesistenza di disposizioni transitorie, permangono dei dubbi relativamente all'efficacia temporale della modifica normativa: non è chiaro infatti se questa si applichi nei confronti di tutti i crediti, a prescindere dalla data di loro maturazione oppure solo se il credito è sorto a partire dal giorno di entrata in vigore della legge.

La tesi più restrittiva è avallata dalla costante giurisprudenza di legittimità (Cass. 1.6.2017 n. 13887) e da ultimo accolta dalla seconda sezione civile del Tribunale di Milano (nella circolare del 23.1.2018); secondo tale orientamento, quindi, per i crediti sorti entro il 31.12.2017, troverebbe applicazione la previgente formulazione dell'art. 2751-bis comma 1 n. 2 c.c. e così pure per i fallimenti già aperti ante 2008 con riguardo ai crediti indicati in Stato passi già chiuso e depositato.

Non manca tuttavia, specie in dottrina, chi, sulla base dei principi sanciti dalla Corte Cost. 4.7.2013 n. 170, riconosce l'applicabilità retroattiva della nuova formulazione dell'art. 2751-bis comma 1 n. 2 c.c., ossia anche ai crediti professionali maturati anteriormente all'1.1.2018.

Novità sull'equo compenso (Comma 488)

La legge di Stabilità interviene sulla disciplina dell'equo compenso, introdotta dal collegato fiscale (art. 19-quaterdecies del DL 148/2017).

Come noto tale disposizione ha modificato la legge professionale forense stabilendo che il compenso per i rapporti regolati da convenzioni che hanno ad oggetto lo svolgimento di attività in favore di imprese bancarie e

assicurative e di imprese che non rientrano nella categoria delle microimprese o delle piccole o medie imprese deve essere equo, ovvero sia *"proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto, nonché al contenuto e alle caratteristiche della prestazione legale, tenuto conto dei parametri" fissati dal Ministro della giustizia.*

L'applicazione pratica della necessità di riconoscere un equo compenso riguarda i "committenti forti" quali la pubblica amministrazione, le banche, le assicurazioni e le grandi imprese e interessa non solo gli avvocati ma anche gli altri professionisti e, quindi, da tutti i lavoratori autonomi, anche iscritti a ordini e collegi.

Con la modifica contenuta nella Legge di Bilancio l'equo compenso viene confermato e rafforzato per tutte le professioni, sia per gli iscritti ad un Ordine che non, con la sola eccezione degli Agenti della riscossione i quali, però, sono tenuti a garantire, al momento del conferimento dell'incarico professionale, "la pattuizione di compensi adeguati all'importanza dell'opera, tenendo conto, in ogni caso, dell'eventuale ripetitività delle prestazioni richieste".

Il rafforzamento delle regole precedenti riguarda i seguenti tre aspetti:

1. i parametri, a cui ci si deve conformare: viene quindi precisato che il compenso deve essere "conforme" ai parametri ministeriali, in sostituzione del precedente riferimento alla valutazione dell'equità del compenso solo "tenendo conto" dei suddetti parametri

2. l'eliminazione della possibilità di poter bypassare alcune clausole vessatorie sulla base di una contrattazione tra le parti, e quindi le nove clausole vessatorie contenute nel DL fiscale diventano quindi perentorie

3. il regime sanzionatorio: viene abrogato il termine di decadenza per la proposizione dell'azione di nullità, fissato in 24 mesi dalla data di sottoscrizione delle convenzioni, rispetto alla non equità del compenso e al carattere vessatorio delle clausole.

Maggiorazione diritto annuale CCIAA (Comma 784)

Viene introdotta una maggiorazione fino ad un massimo del 50% del diritto camerale annuale. La maggiorazione viene condizionata al verificarsi di una situazione di squilibrio strutturale della CCIAA tale da provocare il dissesto finanziario e all'elaborazione di un programma pluriennale di riequilibrio finanziario, condiviso con la Regione; l'adozione della maggiorazione è subordinata all'autorizzazione del Ministero dello Sviluppo economico, previa verifica dell'idoneità del predetto programma.

In base alla formulazione della norma, tale maggiorazione potrebbe essere applicata congiuntamente a quella già prevista fino al 20% del tributo (art. 18 comma 10 della L. 580/93 e DM 22.5.2017), considerato che le due maggiorazioni sono finalizzate al perseguimento di obiettivi differenti: il risanamento della CCIAA la prima e il finanziamento di programmi e progetti per lo sviluppo economico e l'organizzazione di servizi alle imprese, la seconda.

Tracciabilità dei pagamenti degli stipendi (Commi 910-914)

Dall'1 luglio 2018 i datori di lavoro non potranno più corrispondere la retribuzione in contanti, in quanto le nuove disposizioni impongono, a fini di una piena tracciabilità dei flussi retributivi, di servirsi unicamente di alcuni strumenti tipizzati e tracciabili attraverso una banca o un ufficio postale. In pratica, la corresponsione delle retribuzioni potrà avvenire esclusivamente con le seguenti modalità: bonifico su conto identificato dal codice IBAN indicato dal lavoratore; strumenti di pagamento elettronico; pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro ha aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento; oppure tramite emissione di un assegno consegnato direttamente al lavoratore o un suo delegato.

Per rapporto di lavoro si intende ogni rapporto di lavoro subordinato di cui all'art. 2094 c.c., nonché ogni rapporto di lavoro originato da contratti di collaborazione coordinata e continuativa e da contratti di lavoro instaurati dalle cooperative con i propri soci ai sensi della L. 142/2001.

L'obbligo in questione non trova quindi applicazione nel pubblico impiego e neppure ai rapporti di lavoro domestico e a quelli comunque rientranti nell'ambito di applicazione dei contratti collettivi nazionali per gli addetti ai servizi familiari e domestici.

La sanzione prevista in caso di violazione va da 1.000 a 5.000 euro.

Blocco dei pagamenti della PA (Commi 986-989)

Vengono apportate alcune modifiche all'istituto del blocco dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni, disciplinato dall'art. 48-bis del DPR 602/73 e dal DM 18.1.2008 n. 40. Dall'1 marzo 2018 scende da 10 mila a 5 mila euro la soglia dei pagamenti che fa scattare l'obbligo per la Pubblica Amministrazione di verificare la presenza di debiti fiscali del beneficiario del pagamento.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione è tenuta a rispondere alla richiesta di informazioni entro cinque giorni lavorativi e, in caso di silenzio, è possibile procedere al pagamento delle somme. Se il controllo, invece, termina con esito positivo, vi è la notifica del pignoramento presso terzi della somma (art. 72-bis del DPR 600/73).

Altra novità riguarda il termine di notifica dell'atto di pignoramento decorrente dalla comunicazione della Pubblica amministrazione, innalzato da trenta a sessanta giorni (art. 3 del DM 18.1.2008 n. 40).

Registro digitale per il SISTRI (Commi 1134-1135)

La legge di Bilancio per il 2018 ridisegna la tracciabilità dei rifiuti, da una parte con la ormai consueta "proroga Sistri" di fine anno e, dall'altra conferendo dignità informatica al formulario e al registro cartacei e delegando il Ministero dell'ambiente a individuare le procedure di recupero dei contributi Sistri dovuti e non pagati.

Rinvio Direttiva Bolkestein per le concessioni di commercio su aree pubbliche (Comma 1180)

Viene rinvia l'attuazione della direttiva Bolkestein limitatamente alle concessioni di suolo pubblico per i commercianti ambulanti prevedendo che il termine delle concessioni ancora in essere sia prorogato fino al 31 dicembre 2020.

Altre novità per le persone fisiche

Modalità di calcolo della Tari (Comma 38)

Viene prorogata al 2018 la modalità di commisurazione della Tari da parte dei comuni sulla base di un criterio medio-ordinario (ovvero in base alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte) e non sull'effettiva quantità di rifiuti prodotti (c.d. "metodo normalizzato").

Bonus 80 euro (Comma 132)

Viene previsto un incremento per il c.d. "bonus di 80,00 euro al mese", di cui all'art. 13 comma 1-bis del TUIR, con aumento della soglia di reddito complessivo IRPEF per beneficiare dello stesso da parte dei titolari di redditi di lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati, che non si trovino in una situazione di "incapienza":

- con reddito complessivo fino a 24.600,00 euro (limite così elevato rispetto al precedente ammontare di 24.000,00 euro), il bonus spetta nella misura "fissa" di 960,00 euro annui (80,00 euro al mese in caso di ripartizione uniforme tra le 12 mensilità).
- con reddito complessivo superiore a 24.600,00 euro ma non a 26.600,00 euro (nuovo limite massimo in luogo della precedente soglia di 26.000,00 euro), il bonus spettante viene proporzionalmente ridotto all'aumentare del reddito complessivo

Le nuove soglie reddituali entrano in vigore l'1.1.2018 e si applicano quindi ai redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti da tale data.

Estesa la platea per l'Ape social (Comma 167)

Viene allargata la platea dei soggetti che possono accedere all'Ape sociale, l'Anticipo pensionistico agevolato introdotto dalla legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 179 della legge 232/2016)¹⁰ e, in particolare:

- vengono ampliate da 11 a 15 le categorie di lavori gravosi (lavoratori che prestano servizio presso impianti siderurgici, i braccianti agricoli, i lavoratori marittimi e i pescatori);

- viene esteso l'accesso a chi assiste un familiare entro il 2° grado e ai disoccupati per la scadenza di un contratto a termine a condizione che sussistano almeno 18 mesi di lavoro dipendente negli ultimi 3 anni.

Novità sono previste, inoltre, per le lavoratrici madri che hanno diritto alla riduzione del requisito contributivo di un anno per ogni figlio entro massimo di due anni (28 anni di contributi anzichè 30 o 34 anni se rientrano nei lavori gravosi invece che 36)

¹⁰ L'APE sociale è un'indennità di natura assistenziale, rivolta a categorie di lavoratori ritenuti meritevoli di tutela, a carico dello Stato erogata dall'INPS, che si pone la finalità di fornire un "reddito finanziario ponte" di accompagnamento all'età da pensione. L'importo è commisurato alla pensione attesa, con un massimo di 1.500 euro lordi mensili per 12 mensilità (circa 1.325 euro netti al mese). Se il beneficiario desidera un importo maggiore può richiedere la differenza con il meccanismo dell'APE volontaria. Il beneficio dell'APE sociale viene erogato per una durata massima di 43 mesi (la durata massima può variare in funzione degli adeguamenti per la speranza di vita) fino al pensionamento. Al termine dell'indennità si accede all'intera pensione alla quale si ha diritto, senza alcuna riduzione o penalizzazione.

Estesa la platea per il Rei “Redditi di inclusione (Comma 190-199)

Viene estesa la platea dei beneficiari e incrementato il beneficio collegato al Reddito di inclusione (ReI) misura di contrasto alla povertà istituita con D Lgs 147/2017, in vigore dal primo gennaio 2018. Se il beneficio economico collegato al ReI è di ammontare inferiore o pari a 20 euro su base mensile, lo stesso viene versato in soluzioni annuali. Inoltre, ai fini del rinnovo, nel caso in cui il beneficio economico risulti di ammontare nullo, non decorrono i termini altrimenti previsti.

Bonus bebè (Comma 248)

Il cosiddetto Bonus bebè, l’assegno per i nuovi nati da 80 euro al mese viene rinnovato per il 2018 ma solo per il primo anno di vita del bambino, a favore delle famiglie con un reddito Isee sotto i 25.000 euro l’anno.

Bonus cultura per maggiorenni (Comma 643)

Viene prorogata sino al 2019 la card da 500 euro per i giovani, residenti in Italia, che compiono diciotto anni, finalizzata ad acquistare libri, musica ma anche biglietti per teatri, concerti, cinema, musei, e corsi di formazione. E’ inoltre prevista l’Iva sui concerti agevolata al 10% come per gli spettacoli teatrali.

Bonus per l’acquisto di strumenti musicali (Comma 643)

La legge di bilancio proroga anche per il 2018 il contributo una tantum previsto per l’acquisto di uno strumento musicale nuovo e coerente con il corso di studi, disciplinato dall’art. 1 comma 626 della L. 232/2016. Il contributo è pari al 65% del prezzo finale, per un massimo di 2.500,00 euro.

Contributi per l’acquisto di nuovi televisori (Comma 1039)

Nell’ambito del passaggio alle nuove frequenze, che dovrebbe avvenire entro il 2022, è previsto un contributo ai costi a carico degli utenti finali per l’acquisto di apparecchiature di ricezione televisiva di cui all’art. 3-quinquies comma 5, terzo periodo, del DL 16/2012 convertito.