

# FISCAL FOCUS

Guida Operativa

Direzione: Antonio GIGLIOTTI

## Legge di Bilancio 2018

### Novità fiscali

- ✓ Misure per la casa
- ✓ Misure per lo sviluppo e la crescita delle imprese
- ✓ Blocco all'aumento delle imposte
- ✓ Fatturazione elettronica
- ✓ Novità in materia di split payment
- ✓ Nuova rottamazione delle cartelle

**LEGGE DI BILANCIO 2018**  
**NOVITÀ FISCALI**

## GLI AUTORI

### **Antonio Gigliotti**

Direttore e autore della collana di aggiornamento professionale “**Fiscal-Focus.it**”.

Dottore Commercialista dello “**Studio Tributario Gigliotti & Associati**”, revisore legale, pubblicista, specializzato in materia tributaria, autore di diverse pubblicazioni in materia fiscale. Collabora con importanti quotidiani di carattere nazionale.

Esperto fiscale in materia tributaria per le rubriche di **RAI 1** e **Radio Rai 1**

Hanno collaborato:

**Giuseppe Avanzato**

**Federico Gavioli**

**Pietro Mosella**

**Francesco Creaco**

**Pasquale Pirone**

**Marco Baldin**

**Silvia Bettiol**

**Andrea Amantea**

**Anna Eleonora Erario**

**Devis Nucibella**

*I diritti di traduzione, di riproduzione e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (comprese le copie fotostatiche, i film didattici e i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi. L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

*Testo chiuso in redazione in data **5 GENNAIO 2018***

## Sommario

### LEGGE DI BILANCIO 2018

<b>1. SINTESI LEGGE DI BILANCIO .....</b>	<b>8</b>
<b>2. NOVITÀ IVA .....</b>	<b>16</b>
2.1. Aliquote IVA e percentuali di compensazione .....	17
2.2. Sterilizzazione dell'incremento delle aliquote IVA per il 2018 .....	17
2.3. Percentuali di compensazione .....	19
2.3.1. Requisiti soggettivi di accesso al sistema .....	19
2.3.2. Requisiti oggettivi di applicazione della disciplina .....	20
2.3.3. Il funzionamento del regime speciale.....	21
2.3.4. Novità previste dalla Legge di Bilancio in tema di percentuali di compensazione.....	22
2.9. Fatturazione elettronica: novità .....	29
2.10. Pagamenti PA .....	37
<b>3. PACCHETTO CASA .....</b>	<b>42</b>
3.1. Risparmio energetico .....	44
3.2. Recupero edilizio e sisma bonus.....	46
3.3. Bonus mobili ed elettrodomestici.....	48
3.4. Cessione dei crediti .....	49
3.5. Nuovo bonus verde .....	50
3.6. Cedolare secca canoni concordati.....	53
3.7. Blocco tributi locali e proroga esenzione IMU per comuni terremotati .....	54
3.8. Premessa.....	54
3.9. Stop agli aumenti Imu e Tasi .....	55
3.12. Novità IMU e TARI .....	60
3.12.1. Esenzione IMU banchine e aree scoperte destinate a servizi aeroportuali.....	61
3.13. L'aggiornamento catastale .....	62
3.13.1. Credito di imposta nel settore della vendita di libri al dettaglio.....	63
3.13.2. TARI: proroga del criterio medio – ordinario.....	64
3.14. Casi particolari.....	66
<b>4. MISURE PER LE IMPRESE .....</b>	<b>69</b>
4.1. La proroga del super ammortamento .....	72
4.2. La proroga dell'iper ammortamento.....	74
4.2.1. Esempio di sostituzione del bene per l'iper ammortamento.....	78
4.3. Proroga del blocco dell'aumento delle aliquote dei tributi locali.....	79
4.4. Rifinanziamento della "Sabatini-ter" .....	80
4.5. Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0 .....	83

4.6. Fondo di garanzia per le PMI .....	86
4.7. Interventi in favore di grandi imprese .....	87
4.8. Agevolazioni alle imprese: altre novità .....	92
4.9. Tax credit alberghi. L'intervento della Legge di bilancio .....	93
4.10. Le novità della Legge di bilancio .....	94
4.11. Credito di imposte per le imprese culturali .....	96
4.12. Credito di imposta ad hoc per le librerie.....	98
4.13. Credito di imposta spese consulenza relative alla quotazione delle PMI .....	100
4.14. Le ulteriori misure agevolative previste dalla Legge di Bilancio 2018 .....	102
4.15. Le società immobiliari entrano nei PIR.....	106
4.16. Esclusione delle SIM dall'addizionale IRES .....	110
<b>5. PACCHETTO SPORT .....</b>	<b>113</b>
5.1. Credito d'imposta per spese di ammodernamento degli stadi.....	114
5.2. Società sportive dilettantistiche "lucrative" .....	116
5.3. Natura strutturale al Fondo "Sport e Periferie" .....	119
5.4. "Sport bonus" per erogazioni liberali in denaro finalizzate alla ristrutturazione degli impianti sportivi.....	120
5.5. Innalzamento del limite di esenzione dei compensi degli sportivi dilettanti.....	124
5.6. Casi particolari .....	125
<b>6. MISURE CALAMITÀ NATURALI.....</b>	<b>130</b>
6.1. Premessa .....	131
6.2. Proroga agevolazioni ZFU Lombardia sisma 2012 .....	134
6.3. Proroga esenzione IMU per gli immobili inagibili a seguito del sisma 2012 .....	135
6.4. Proroga dilazione oneri mutui degli Enti locali colpiti dal sisma 2012.....	136
6.5. Proroga sospensione rate mutui territori colpiti da alluvione 2014 negli stessi territori del sisma 2012 e da eventi atmosferici Veneto 2014 .....	137
6.6. Interventi per la popolazione dell'Isola d'Ischia colpita dal sisma del 21 agosto 2017 Ischia ..	138
6.7. Ulteriori interventi per le popolazioni colpite dal sisma del Centro Italia del 2016.....	140
6.8. Detrazione Irpef premi assicurativi contro i rischi da catastrofi naturali .....	143
6.9. Contributo imprese colpite da alluvione del Piemonte novembre 1994 .....	143
<b>7. ALTRE NOVITÀ .....</b>	<b>148</b>
7.1. Imposta di registro.....	148
7.1.1. Premessa.....	148
7.1.2. Novità Legge di Bilancio .....	149
7.1.3. Iter giurisprudenziale.....	150
7.1.4. Esempio .....	153
7.2. Rivalutazione terreni e partecipazioni .....	154
7.2.1. Premessa.....	154

7.2.2.	Ambito soggettivo.....	155
7.2.3.	Ambito oggettivo .....	157
7.2.4.	Perizia .....	159
7.2.5.	Rivalutazioni precedenti .....	161
7.2.6.	Casi particolari .....	163
7.3.	Il nuovo regime di deduzione degli interessi passivi per i soggetti che controllano s. estere ..	166
7.4.	Tassazione capital gain e dividendi .....	169
7.5.	Sospensione modello F24 .....	175
7.6.	Contrasto alle frodi nel settore degli oli minerali .....	180
7.6.1.	Premessa.....	180
7.6.2.	Stabilimenti di produzione prodotti sottoposti ad accisa .....	180
7.6.3.	Depositi commerciali di prodotti energetici sopra soglia .....	182
7.6.4.	Depositi commerciali di prodotti energetici sopra soglia .....	183
7.6.5.	Requisiti soggettivi richiesti per il depositario autorizzato .....	184
7.6.6.	Procedimento di rilascio dell'autorizzazione .....	184
7.6.7.	Novità dal 2018 .....	185
7.6.8.	Casi particolari .....	187
7.7.	A agevolazioni fiscali abbonamenti trasporto pubblico .....	190
7.7.1.	Premessa.....	191
7.7.2.	Soggetti che hanno diritto alla detrazione.....	192
7.7.3.	Documentazione per fruire della detrazione .....	193
7.7.4.	Titolo di viaggio nominativo .....	194
7.7.5.	Titolo di viaggio non nominativo.....	195
7.7.6.	Casi particolari .....	195
7.8.	Cessioni gratuite di eccedenze alimentari e di farmaci .....	198
7.9.	Utili black list: novità 2018 .....	202
7.9.1.	La parziale esenzione per i dividendi black list .....	202
7.9.2.	Il 'nuovo' rimpatrio agevolato degli utili black list .....	207
<b>8.</b>	<b>PROBLEMATICHE RIMANENTI.....</b>	<b>212</b>
8.1.	Differimento IRI.....	212
8.1.1.	Premessa.....	212
8.1.2.	Opzione e durata .....	214
8.1.3.	Determinazione del reddito .....	215
8.1.4.	Eliminazione della doppia imposizione .....	216
8.1.5.	Elementi da considerare per la scelta .....	216
8.1.6.	Casi particolari .....	217
8.2.	WEB TAX .....	221
8.3.	Nuovo Regime di cassa per le imprese minori .....	226

<b>9. NUOVO CALENDARIO FISCALE .....</b>	<b>238</b>
9.1. Premessa .....	238
9.2. Il nuovo calendario.....	239
9.3. Le modifiche.....	243
9.4. Slittamento Isa .....	245
<b>10. NUOVA DECADENZA TERMINI ACCERTAMENTO.....</b>	<b>246</b>
10.1.Premessa .....	246
10.2.Raddoppio dei termini.....	247
10.3.Riduzione dei termini .....	248
10.4.Novità Legge di Bilancio 2018 .....	248

**COLLEGATO LEGGE DI BILANCIO 2018**

<b>11. LE NOVITÀ IN SINTESI.....</b>	<b>250</b>
11.1.Premessa .....	250
<b>12. ROTTAMAZIONE CARTELLE ESATTORIALI.....</b>	<b>258</b>
12.1.Novità Legge di Bilancio 2018 .....	259
<b>13. LE MISURE PER LE CALAMITÀ NATURALI .....</b>	<b>269</b>
13.1.Premessa .....	270
13.2.Agevolazioni per i territori della provincia di Livorno colpiti dall'alluvione del 9 settembre 2017 (art. 2, commi da 1 a 4-ter).....	271
13.3.Agevolazioni per i territori dell'Isola d'Ischia colpiti dal sisma del 21 agosto 2017 (art. 2, commi da 5-bis a 6).....	273
13.4.Agevolazioni per i territori del Centro Italia colpiti dal sisma 2016 (art. 2, comma 7) .....	276
<b>14. NOVITÀ IVA .....</b>	<b>278</b>
14.1.Premessa .....	278
14.2.Sterilizzazione aumento aliquote IVA per il 2018 .....	279
14.3.Ampliamento dello split payment.....	280
14.3.1. Premessa .....	280
14.4.Applicazione dello split payment.....	282
14.5.Rimborso IVA e split payment.....	283
14.6.Soggetti coinvolti nello split payment .....	284
14.7.Registrazione e contabilizzazione .....	287
14.8.Casi operativi.....	289
14.9.Spesometro 2017 - esclusione dalle sanzioni .....	292
14.10. Novità sotto il profilo soggettivo.....	293
14.11. Novità sotto il profilo sanzionatorio .....	293

14.12. Registri IVA: stampa cartacea facoltativa.....	294
<b>15. NOVITÀ SU BONUS PUBBLICITÀ .....</b>	<b>296</b>
15.1.Premessa .....	296
15.2.Novità per il bonus pubblicità (art. 4).....	296
<b>16. NOVITÀ LIBERI PROFESSIONISTI .....</b>	<b>299</b>
16.1.Riforma della disciplina del diritto d'autore (art. 19).....	300
16.2.Equo compenso del professionista.....	301
16.3.Specializzazione Professionisti.....	307
<b>17. SANATORIA EX FRONTALIERI .....</b>	<b>310</b>
17.1.Sanatoria per gli ex frontalieri e per gli ex AIRE.....	310
<b>18. REGIME FISCALE PER I LAVORATORI RIMPATRIATI .....</b>	<b>319</b>
18.1.Introduzione .....	320
18.2.Gli incentivi per chi trasferisce la residenza in Italia .....	320
18.3.Il regime dell'art. 16 D.Lgs. 147/2015: profili introduttivi.....	323
18.4.Il regime dell'art. 16 D.Lgs. 147/2015: la residenza .....	325
18.5.Il regime del comma 2: i lavoratori dipendenti laureati .....	327
18.6.Il regime di cui al comma 1 e 1-bis.....	328
18.7.Operativamente .....	330
<b>19. DETRAZIONI STUDENTI FUORI SEDE .....</b>	<b>332</b>
19.1.Novità per le detrazioni IRPEF .....	332

## 1. SINTESI LEGGE DI BILANCIO

NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018		
Tematica	Rif. normativo	Descrizione
<b>Clausole di salvaguardia</b>	Comma 2	<p>Il comma 2 della legge di stabilità 2018 prevede la sterilizzazione dell'incremento dell'aliquota IVA, rimandando gli aumenti al 1° gennaio 2019. In particolare, modificando quanto previsto nella Legge di stabilità 2015, è previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dal 1° gennaio 2019 l'aliquota IVA al 10% salirà di 1.5 punti percentuali e di ulteriori 1.5 punti percentuali dal 1° gennaio 2020;</li> <li>- dal 1° gennaio 2019 l'aliquota IVA al 22% aumenterà di 2.2 punti, di ulteriori 0.7 punti percentuali dal 1° gennaio 2020 e di 0.1 punti percentuali dal 1° gennaio 2021.</li> </ul>
<b>Iperammortamento</b>	Commi da 30 a 33, 35 e 36	<p>Iper ammortamento anche nel 2018. La proroga allunga il periodo per effettuare investimenti agevolabili con la maggiorazione del 150% mantenendo invariate le condizioni del beneficio. Chi sta effettuando in questi giorni la pianificazione di nuovi investimenti per il 2018 potrà dunque evitare di correre per chiudere gli ordini e pagare gli acconti del 20% entro il 31 dicembre 2017.</p> <p>La norma approvata prevede che l'iper ammortamento spetti anche per investimenti effettuati (cioè conclusi con la consegna del bene o l'ultimazione degli appalti) nel 2018 o anche nel 2019 qualora entro la fine del prossimo anno vengano accettati gli ordini e pagati acconti almeno del 20% del corrispettivo contrattuale. I requisiti sono gli stessi ora indicati e dunque: beni compresi in tabella A) allegata alla legge 232/2016, interconnessione con il sistema di gestione aziendale e relativa attestazione o perizia giurata (beni di costo superiore a 500mila euro).</p>
<b>Superammortamento</b>	Commi 29 e 34	<p>Il super ammortamento scende al 30% e abbandona le autovetture strumentali. Con la chiusura dell'esercizio 2017 ha termine il bonus del 40% per gli investimenti in beni strumentali nuovi da parte di imprese e professionisti. Effettuando, entro il prossimo 31 dicembre, ordine al fornitore e pagamento di un acconto del 20%, l'agevolazione può ancora applicarsi, alle attuali condizioni, a investimenti ultimati entro fine giugno del 2018.</p>
<b>Credito formazione sul costo del personale</b>	Commi da 46 a 56	<p>Per la formazione 4.0, il credito d'imposta del 40% dovrebbe spettare, non sul costo del corso innovativo, ma solo sul «costo aziendale del personale dipendente» che seguirà le lezioni 4.0, a meno che il decreto attuativo, che dovrà essere emanato entro il 31 marzo 2018 non estenda il bonus anche al costo della formazione vera e propria.</p>
<b>Proroga spesometro</b>	Comma 933	<p>La trasmissione dei dati delle fatture emesse e registrate relativamente al secondo trimestre o primo semestre del 2018 potrà essere effettuata entro il 30 settembre in luogo del 16 settembre.</p>

<p><b>Redditi, Irap e 770 entro il 31 ottobre</b></p>	<p>Commi da 932 a 934</p>	<p>Dopo le mille proroghe del 2017, si va delineando una nuova agenda fiscale per il prossimo anno. Dal 2018, l'invio telematico dei modelli Irap, Redditi e 770 si dovrà fare entro il 31 ottobre. In pratica, sarà a regime questa scadenza, che è quella che, dopo diversi rinvii, si è avuta anche quest'anno, con la presentazione telematica dei modelli Irap 2017, Redditi 2017 e 770/2017, per l'anno 2016.</p>
<p><b>E-fattura sulla benzina anticipata a luglio 2018</b></p>	<p>Commi da 920 a 927</p>	<p>Fatturazione elettronica obbligatoria generalizzata dal 2019 sia nei rapporti tra operatori economici sia con consumatori finali a condizione che cessioni di beni e prestazioni di servizi siano tra residenti, stabiliti o identificati in Italia. Per le operazioni con soggetti non stabiliti e non identificati, i relativi dati, se non oggetto di dichiarazioni doganali, vanno trasmessi telematicamente alle Entrate entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso o della data di ricezione del documento.</p>
<p><b>Imposte dimezzate sui dividendi «black list»</b></p>	<p>Commi da 1007 a 1009</p>	<p>Esclusi da tassazione per il 50% gli utili percepiti da società di capitali e provenienti da Stati a fiscalità privilegiata, a condizione che il soggetto non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale nello Stato di insediamento.</p>
<p><b>Cfc, interessi passivi non più deducibili</b></p>		<p>Viene meno, con effetti retroattivi, la possibilità di dedurre gli interessi passivi per le holding industriali che controllano società estere. La legge di Bilancio riscrive ancora una volta le regole di deducibilità degli interessi passivi dei soggetti Ires, abrogando la possibilità di considerare nel risultato operativo lordo i dividendi relativi a società controllate non residenti.</p>
<p><b>Web tax per i grandi fornitori di servizi</b></p>	<p>Commi da 1011 a 1019</p>	<p>La web tax prevista dal 2019 è concepita come una imposta sulle transazioni digitali "business to business" (non verso i consumatori) a carico di operatori economici italiani e stranieri che effettuino più di 3mila prestazioni di servizi "digitali" all'anno. L'aliquota è pari al 3% delle vendite di servizi quali la pubblicità e l'analisi e la conservazione dei dati. I servizi effettuati con mezzi elettronici saranno individuati da un Dm dell'Economia.</p>
<p><b>Dividendi da qualificate tassati al 26 per cento</b></p>		<p>La legge di bilancio 2018 assoggetta i redditi di capitale (dividendi) e i redditi diversi (plusvalenze) conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa, relativi alle partecipazioni societarie qualificate, ad una ritenuta a titolo d'imposta del 26%, analogamente a quanto previsto per le partecipazioni non qualificate.</p>
<p><b>Proroga detrazione interventi di riqualificazione energetica</b></p>	<p>Comma 3, lett. a)</p>	<p>È prevista:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la proroga al 31 dicembre 2018 (in luogo del 31/12/2017) delle detrazioni per il risparmio energetico delle singole unità immobiliari (rimane confermata al 31/12/2021 per quelle sulle parti comuni degli edifici)</li> <li>▪ riduzione della detrazione al 50% (in luogo del 65%) per:             <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'acquisto e posa in opera di finestre, comprensive di infissi</li> <li>• l'acquisto e posa in opera di schermature solari</li> <li>• la sostituzione di impianti di riscaldamento con impianti dotati di caldaie a condensazione</li> <li>• l'acquisto e posa in opera di impianti di riscaldamento alimentati a biomassa.</li> </ul> </li> </ul>

<b>Proroga detrazione per interventi di ripristino del patrimonio immobiliare e sisma bonus</b>	Comma 3, lett. b)	Si prevede la proroga al 31 dicembre 2018 (in luogo del 31/12/2017) delle detrazioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>per recupero del patrimonio edilizio (tutte le fattispecie di cui all'art. 16-bis Tuir), alle stesse condizioni del 2017 (detrazione nella misura del 50% su un ammontare di spesa non superiore ad €. 96.000)</li> <li>per misure antisismiche e messa in sicurezza statica degli edifici (cd. "sisma bonus"; rimane confermata al 31/12/2021 la detrazione spettante in caso di riduzione di classe sismica).</li> </ul>
<b>Bonus mobili ed elettrodomestici</b>	Comma 3	Prorogata fino al 31 dicembre 2018 la detrazione del 50% per l'acquisto di mobili e di elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ ovvero A per i forni (la detrazione spetta solo in riferimento agli interventi di ristrutturazione iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2017).
<b>Bonus verde</b>	Commi da 12 a 15	Per le spese sostenute nel 2018, è introdotta una detrazione per interventi di "sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi" e realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.
<b>Cedolare secca ridotta per alloggi a canone concordato</b>	Comma 16	Prorogata per altri due anni (2018 e 2019) la cedolare secca con aliquota al 10% per i contratti a canone concordato.
<b>Credito d'imposta riqualificazioni stabilimenti termali</b>	Commi 17-18	Gli stabilimenti termali potranno beneficiare delle agevolazioni consistenti in un credito d'imposta per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2018 previste per le strutture alberghiere per: <ul style="list-style-type: none"> <li>interventi di ristrutturazione edilizia;</li> <li>efficientamento energetico;</li> <li>eliminazione delle barriere architettoniche;</li> <li>acquisto di mobili e componenti di arredo.</li> </ul>
<b>Iva su interventi di recupero del patrimonio edilizio</b>	Comma 19	Norma di interpretazione autentica: ai fini dell'aliquota Iva del 10%, la determinazione del valore dei "beni significativi" deve essere effettuata sulla base dell'autonomia funzionale delle parti staccate rispetto al manufatto principale.
<b>Detrazione canoni di locazione studenti universitari fuori sede</b>	Commi 23-24	Per il 2017 e il 2018 il requisito della distanza si intende rispettato anche all'interno della stessa provincia ed è ridotto a 50 km per gli studenti residenti in zone montane o disagiate.
<b>Nuova detrazione per spese di trasporto pubblico</b>	Comma 28	È disposta la detrazione nella misura del 19% nel limite di spesa di €. 250 annui delle spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale dall'imposta lorda.
<b>Proroga del blocco aumenti aliquote tributi regionali e locali</b>	Comma 37	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anche per il 2018 conferma del blocco degli aumenti delle aliquote dei tributi regionali e locali (tranne che per i comuni nati a seguito di fusione);</li> <li>I Comuni possono confermare la stessa maggiorazione Tasi già prevista per il 2016 e il 2017.</li> </ul>
<b>Modalità di commisurazione Tari</b>	Comma 38	Proroga al 2018 della modalità di commisurazione della Tari da parte dei comuni sulla base di un criterio medio-ordinario.

<b>Tassazione proventi da peer to peer lending</b>	Commi Da 43 a 45	Previste agevolazioni fiscali a favore dei soggetti operanti nel settore del <i>FinTech</i> (tecnologia digitale applicata ai servizi finanziari).
<b>Credito d'imposta per le imprese culturali e creative</b>	Commi da 57 a 60	Riconosciuto a favore delle imprese culturali e creative un credito d'imposta nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali.
<b>Pir e società immobiliari</b>	Comma 80	Nel novero delle imprese nelle quali è possibile effettuare investimenti fiscalmente agevolati attraverso i piani individuali di risparmio sono incluse anche quelle che svolgono un'attività immobiliare.
<b>Riallineamento valori contabili operazioni su partecipate estere</b>	Commi da 81 a 83	Esteso l'ambito applicativo dell'affrancamento fiscale dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo (prevista all'art. 15, commi 10-bis e 10-ter D.L. n. 185/2008) anche alle operazioni su partecipate estere, ovvero riferite a partecipazioni di controllo in società residenti e non residenti, anche prive di stabile organizzazione in Italia.
<b>Società di intermediazione mobiliare</b>	Commi da 84 a 86	Le società di intermediazione mobiliare (Sim) sono escluse dall'applicazione dell'addizionale Ires del 3,5%.
<b>Imposta di registro</b>	Comma 87	Per stabilire la tassazione da applicare all'atto presentato per la registrazione non vanno considerati elementi interpretativi esterni all'atto o contenuti in altri negozi giuridici collegati.
<b>Regime fiscale degli atti di trasformazione del territorio</b>	Comma 88	Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.
<b>Agevolazione per le spese di consulenza relative alla quotazione delle Pmi</b>	Commi da 89 a 92	Credito d'imposta del 50% (fino a un importo massimo di 500mila euro) dei costi sostenuti (fino al 31 dicembre 2020) per la consulenza finalizzata all'ammissione alla quotazione su mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione europei.
<b>Agevolazione per acquisti di prodotti di plastiche provenienti da raccolta differenziata</b>	Commi da 96 a 99	Credito d'imposta a favore delle imprese che acquistano (per ciascuno degli anni 2018,2019,2020) prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui.
<b>Deducibilità Irap lavoratori stagionali</b>	Comma 116	Per il 2018, ai fini Irap è ammessa la deduzione integrale (in luogo del 70%) del costo dei lavoratori stagionali.
<b>Bonus 80 euro</b>	Comma 132	Aumento della soglia reddituale prevista per l'accesso all'agevolazione: si passa da 24mila a 24.600 euro.
<b>Previdenza complementare dipendenti pubblici</b>	Comma 156	Esteso ai dipendenti pubblici il regime tributario previsto per i lavoratori dipendenti privati.

<b>Plusvalenze derivanti da vendita di azioni in sostituzione di premi di produttività</b>	Comma 161	Modificata la disciplina fiscale delle plusvalenze derivanti dalla vendita delle azioni conferite ai dipendenti in luogo, in tutto o in parte, dei premi di risultato.
<b>Promozione del welfare di comunità</b>	Comma 201	A favore delle fondazioni bancarie che finanziano progetti destinati alla promozione del welfare di comunità è riconosciuto un contributo, sotto forma di credito d'imposta pari al 65%.
<b>Riapertura rivalutazione terreni e partecipazioni</b>		Si prevede la riapertura della rideterminazione del costo fiscale di terreni (agricoli o edificabili) e partecipazioni non quotate in mercati regolamentati posseduti al 1/01/2018 non in regime d'impresa.
<b>Rinvio Iri</b>		Si prevede lo slittamento al 2018 per l'imposta sul reddito d'impresa, cd. "IRI".
<b>Detrazione figli a carico</b>	Commi 252-253	Il limite di reddito sale a 4.000 € per avere un figlio carico.
<b>Agevolazioni per la vendita di libri al dettaglio</b>	Commi da 319 a 321	Credito d'imposta parametrato agli importi pagati a titolo di Imu, Tasi e Tari con riferimento ai locali dove si svolge l'attività, nonché alle eventuali spese di locazione.
<b>Accademia dei Lincei</b>	Comma 328	Confermato il regime di esenzione fiscale.
<b>Iva sugli spettacoli teatrali</b>	Comma 340	Estensione dell'aliquota ridotta del 10% agli spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, anche nei casi in cui le relative prestazioni siano condotte da intermediari.
<b>Ammodernamento degli impianti di calcio</b>	Comma 352	Credito d'imposta del 12% per gli interventi di ristrutturazione degli impianti, sino a un massimo di 25mila euro (per società di serie B, Lega Pro e Lnd).
<b>Società sportive dilettantistiche</b>	Comma 355	Ires ridotta alla metà per le società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Coni.
<b>Iva società sportive dilettantistiche</b>	Comma 357	Aliquota Iva ridotta del 10% per i servizi di carattere sportivo resi nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società.
<b>Sport bonus</b>	Commi da 363 a 366	Credito d'imposta del 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a 40mila euro effettuate nel 2018 da imprese per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici.
<b>Franchigia per i compensi da attività musicali e attività sportive dilettantistiche</b>	Comma 367	Viene aumentato da 7.500 a 10.000 Euro il limite entro cui le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi erogati (di cui alla lett. m) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR.
<b>Disciplina fiscale dell'attività di enoturismo</b>	Commi da 502 a 505	Applicazione del regime agevolato previsto per l'agriturismo.

<b>Iva agevolata carne</b>	Comma 506	Innalzamento percentuali di compensazione applicabili agli animali vivi della specie bovina e suina.
<b>Benefici per l'attività di apicoltura in aree montane</b>	Comma 511	I proventi dell'apicoltura condotta da apicoltori con meno di 20 alveari e ricadenti nei comuni montani non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini Irpef.
<b>Credito d'imposta per l'acquisto di uno strumento musicale nuovo</b>	Comma 643	Esteso al 2018 il contributo una tantum pari al 65% del prezzo finale, per un massimo di 2.500 euro.
<b>Agevolazioni fiscali per studenti con disturbo specifico di apprendimento (Dsa)</b>	Commi da 665 a 667	Detrazione del 19% per le spese sostenute a favore di minori o di maggiorenni, con diagnosi di Dsa, fino al completamento della scuola secondaria di secondo grado.
<b>Agevolazioni per i territori colpiti dal terremoto del 20 e 29 maggio 2012</b>	Commi da 719 a 724	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prorogate fino al 31 dicembre 2019 le agevolazioni per la Zfu istituita nei comuni terremotati;</li> <li>• Prorogato fino al 31 dicembre 2018 il termine ultimo entro il quale i fabbricati dichiarati inagibili sono esenti dall'applicazione dell'Imu.</li> </ul>
<b>Agevolazioni a favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016</b>	Commi 735-738-745	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prorogato al 31 maggio 2018 il termine a decorrere dal quale i soggetti diversi da imprenditori, lavoratori autonomi e agricoltori potranno versare, con un massimo di 24 rate mensili (in luogo delle precedenti 9) i tributi in precedenza sospesi;</li> <li>• Prorogata al 2018 l'esenzione, ai fini delle imposte sui redditi (Irpef, Ires), dei redditi da fabbricati inagibili situati nei territori terremotati;</li> <li>• Le agevolazioni previste per la Zfu istituita nei territori terremotati spettano anche a chi, nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017, ha subito una riduzione del fatturato almeno pari al 25% rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.</li> </ul>
<b>Sospensione dei versamenti tributari per i soggetti colpiti dall'alluvione di Livorno</b>	Comma 756	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La sospensione si applica anche ai contribuenti che hanno presentato autocertificazione del danno subito.</li> </ul>
<b>Regime fiscale dei premi per polizze assicurative sulle calamità naturali</b>	Commi da 768 a 770	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dal 1° gennaio 2018, detrazione del 19% ed esenzione dall'imposta sulle assicurazioni.</li> </ul>
<b>Credito di imposta per il Sud</b>	Comma 892	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Incremento delle risorse (200 milioni per il 2018 e di 100 milioni per il 2019) destinate al finanziamento del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno.</li> </ul>
<b>Fatturazione elettronica</b>	Commi 909, 915-917 e 928	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dal 1° gennaio 2019, obbligo della fatturazione elettronica tra privati ed eliminazione dello spesometro.</li> </ul>
<b>Decorrenza degli Isa</b>	Comma 931	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La decorrenza della disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale viene posticipata al 2018.</li> </ul>

<b>Termini scadenze fiscali</b>	Commi da 932 a 934	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Termini scadenze fiscali</b></li> <li>• Previste nella Legge di bilancio 2018 proroghe nei termini per le scadenze fiscali. In particolare, per evitare la sovrapposizione di adempimenti:</li> <li>• lo spesometro relativo al secondo trimestre deve essere trasmesso entro il 30 settembre;</li> <li>• le dichiarazioni dei redditi, Irap e 770 devono essere trasmesse 31 ottobre;</li> <li>• la dichiarazione 730 deve essere trasmessa a un Caf entro il 23 luglio.</li> </ul>
<b>Violazione degli obblighi di dichiarazione Iva</b>	Comma 935	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione, il cessionario o il committente è punito con la sanzione amministrativa compresa tra 250 e 10mila euro.</li> </ul>
<b>Contenzioso tributario in Cassazione</b>	Commi da 961 a 981	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nomina di 50 giudici ausiliari.</li> </ul>
<b>Gruppo Iva</b>	Commi da 984 a 985	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modificata la disciplina delle operazioni infragruppo.</li> </ul>
<b>Pagamenti delle pubbliche amministrazioni</b>	Commi da 986 a 989	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dal 1° marzo 2018 si riduce da 10mila a 5mila euro la soglia oltre la quale le PA, prima di effettuare pagamenti a qualunque titolo, devono verificare se il beneficiario ha debiti tributari.</li> </ul>
<b>Sospensione deleghe di pagamento</b>	Comma 990	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Al fine di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni, l'Agenzia delle Entrate opera controlli preventivi sui modelli F24 che presentino compensazioni di crediti IVA per importi superiori a 5.000 euro annui.</li> </ul>
<b>Imposta sulle assicurazioni</b>	Commi 991-992	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Posticipata da maggio a novembre la scadenza per versare l'acconto dell'imposta sulle assicurazioni. La misura dell'acconto è elevata al 58% per il 2018, al 59% per il 2019 e al 74% per gli anni successivi.</li> </ul>
<b>Interessi passivi</b>	Commi 994-995	<ul style="list-style-type: none"> <li>• I dividendi provenienti da società controllate estere sono esclusi dal risultato operativo lordo (RoI), utilizzato per il calcolo del limite di deducibilità degli interessi passivi.</li> </ul>
<b>Copie assegni in forma elettronica</b>	Comma 996	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le copie degli assegni in forma elettronica (e la relativa documentazione) sono esenti dall'imposta di bollo.</li> </ul>
<b>Rivalutazione terreni e partecipazioni</b>	Commi 997-998	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rivalutabili, entro il prossimo 30 giugno, quote e terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2018.</li> </ul>
<b>Redditi di capitale e redditi diversi derivanti da partecipazioni qualificate</b>	Commi da 999 a 1006	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applicazione ritenuta a titolo d'imposta del 26%.</li> </ul>
<b>Tassazione degli utili provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato</b>	Commi da 1007-1009	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modificata in più punti la tassazione degli utili da partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.</li> </ul>

<b>Iri</b>	Comma 1063	<ul style="list-style-type: none"> <li>La disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa si applica a decorrere dal 1° gennaio 2018.</li> </ul>
<b>Tassazione delle scommesse sulle corse dei cavalli</b>	Commi da 1051 a 1058	<ul style="list-style-type: none"> <li>Modificato il regime impositivo relativo alle scommesse sulle corse dei cavalli.</li> </ul>
<b>Fatture elettroniche per il tax free shopping</b>	Comma 1088	<ul style="list-style-type: none"> <li>Posticipata al 1° settembre 2018 la decorrenza della norma che prevede l'emissione elettronica delle fatture 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 del territorio doganale dell'Unione europea.</li> </ul>
<b>Canone tv per il 2018</b>	Comma 1147	<ul style="list-style-type: none"> <li>La Legge di Bilancio 2018 conferma l'importo di 90 Euro per il canone RAI per uso privato anche per il 2018, come già previsto per l'anno 2017 dall'articolo 1, comma 40 della Legge 232/2016 (legge di bilancio 2017).</li> </ul>

## 2. NOVITÀ IVA

<b>NOVITÀ</b>	<p>Con il D.L. 148/2017 il legislatore ha deciso di sterilizzare l'aumento, previsto, delle aliquote IVA che, quindi, resteranno del 10% e del 22%. L'aumento sarà rimandato al 2019. In aggiunta a questo è stato consentito di applicare le percentuali di compensazione precedentemente individuate nella misura massima del 7,7%, per le cessioni di bovini, e dell'8%, per la cessione di suini, anche per gli anni 2018, 2019 e 2020. Sono state inoltre introdotte delle novità e delle precisazioni relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Disciplina dei beni significativi;</li> <li>- Attività spettacolistica;</li> <li>- Gruppo IVA;</li> <li>- Schede carburante.</li> </ul>
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Articolo 5 del D.L. 148/2017</li> <li>- Articolo 34 e 34-bis D.p.r. 633/1972</li> <li>- Articolo 1, comma 45 del D.L. 148/2017</li> <li>- D.M. 27 gennaio 2017</li> <li>- Articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999</li> <li>- Articolo 7-octies D.p.r. 633/1972</li> <li>- Articolo 70-quinquies D.p.r. 633/1972</li> <li>- Articolo 164, comma 1-bis TUIR</li> <li>- Articolo 19-bis1, comma 1, lettera d) D.p.r. 633/1972</li> </ul>
<b>ALIQUOTE IVA</b>	<p>Per il 2018 le aliquote saranno:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Ordinaria: 22%</li> <li>■ Ridotta: 10%</li> </ul>
<b>PERCENTUALI DI COMPENSAZIONE</b>	<p>La Legge di Bilancio ha previsto, confermando quanto indicato negli anni precedenti, le percentuali di compensazione applicabili alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina, nella misura rispettiva del 7,7% e all'8%.</p>
<b>QUESTIONI ATTUALI</b>	<p>In merito alle percentuali di compensazione, entro il 31 gennaio di ogni anno, si attende un D.M. che stabilisca le effettive aliquote da applicare</p>

GRUPPO IVA	
<b>DEFINIZIONE</b>	L'art.70 - bis del citato D.p.r al comma 1 dispone che <i>"i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrono congiuntamente vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art.70 te, possono divenire un unico soggetto passivo di seguito denominato gruppo IVA"</i> .
<b>NOVITÀ</b>	Attraverso l'inserimento dei nuovi commi 4-bis, 4-ter, 4-quater, 4-quinquies, 4- sexies nell'art. 70-quinquies, DPR n. 633/72, viene disciplinata la stabile organizzazione all'interno del gruppo IVA.
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Gruppi Iva
<b>RIFERIMENTI</b>	Art. 70 DPR n. 633/72 L. 205/2017 commi 984 e 985
<b>DECORRENZA</b>	Le disposizioni introdotte dalla manovra finanziaria entrano in vigore, per espressa previsione normativa, per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2018.

## 2.1. Aliquote IVA e percentuali di compensazione

La c.d. "Legge di Bilancio 2018" è intervenuta su due temi di attualità per il prossimo anno, ovvero le aliquote IVA e le percentuali di compensazione per la cessione di animali vivi. In particolare, per quanto riguarda il primo intervento in materia di aliquote IVA, è stato previsto un annullamento degli innalzamenti delle percentuali per l'anno 2018. Infatti, limitatamente all'anno 2018, è stato l'aumento previsto per le aliquote del 10% e del 22%. La variazione, invece, diventerà operativa dal 2019.

Per quanto riguarda le percentuali di compensazione è stato previsto che per le cessioni di animali vivi della specie bovina e suina sarà possibile continuare ad applicarle anche per gli anni 2018, 2019 e 2020 entro il limite massimo del 7,7% e dell'8%. Sul tema saranno emanati degli appositi decreti ministeriali al fine di stabilirne la misura precisa.

## 2.2. Sterilizzazione dell'incremento delle aliquote IVA per il 2018

L'articolo 1, comma 718, della legge di Stabilità 2015, aveva previsto un aumento delle aliquote IVA. Questo incremento è stato rimodulato attraverso l'intervento dell'articolo 9 del D.L. 50/2017, c.d. "Manovra correttiva", il quale ha previsto che:

- l'aliquota IVA ridotta del 10% sia incrementata di 1,5 punti percentuali dal 1° gennaio 2018 e di ulteriori 0,5 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2019 e di un ulteriore punto percentuale a decorrere dal 1° gennaio 2020. Pertanto, nel 2020 questa avrebbe raggiunto il 13%;
- l'aliquota IVA ordinaria del 22% sia incrementata di 3 punti percentuali dal 1° gennaio 2018 e di ulteriori 0,4 punti percentuali dal 1° gennaio 2019. Inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2020 la nuova aliquota andrà "a regime" con l'importo del 25%.

Con l'introduzione dell'articolo 5 del D.L. 148/2017, c.d. "Collegato fiscale", è stato stabilito che:

- l'aliquota IVA ridotta del 10% sia incrementata di 1,14 punti percentuali dal 1° gennaio 2018 e di ulteriori 0,86 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2019 e di un ulteriore punto percentuale a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- l'aliquota IVA ordinaria del 22%, è rimasta immutata, prevedendo che sia incrementata di 3 punti percentuali dal 1° gennaio 2018 e di ulteriori 0,4 punti percentuali dal 1° gennaio 2019.

Inoltre, a decorrere **dal 1° gennaio 2020** la nuova aliquota andrà "a regime" con l'importo del 25%.



Da ultimo, la Legge di Bilancio 2018 ha disposto che l'aumento delle aliquote del 10% e del 22% previsto per l'anno 2018 sia "neutralizzato".

**Pertanto, il nuovo articolo 1, comma 718, della legge di Stabilità 2015 prevede che:**

- l'aliquota IVA del 10% è incrementata di 1,5 punti percentuali dal 1° gennaio 2019 e di ulteriori 1,5 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- l'aliquota IVA del 22% è incrementata di 2,2 punti percentuali dal 1° gennaio 2019, di ulteriori 0,7 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2020 e di ulteriori 0,1 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Aliquota	2018	2019	2020	2021
10%	10%	11,5%	13%	13%
22%	22%	24,2%	24,9%	25%

L'incremento delle aliquote IVA, previsto dall'anno 2019 in avanti, potrebbe essere sostituito, secondo le previsioni di legge, da altri provvedimenti normativi che assicurino le stesse entrate finanziarie per le casse dello Stato, sia in termini di maggiori entrate che di risparmi di spesa pubblica.

### 2.3. Percentuali di compensazione

L'Unione Europea concede ad ogni stato la facoltà di applicare regimi speciali IVA per alcuni settori economici. L'Italia, attuando l'articolo 296 della Direttiva 2006/112/CE, ha reso applicabile un regime speciale al settore agricolo. Questo regime è normato dagli articoli 34 e 34-bis del D.p.r. 633/1972 e riguarda, in particolare, le modalità di detrazione dell'imposta. I soggetti indicati dalla norma possono, in ogni caso, optare per l'applicazione delle regole IVA ordinarie anziché di queste speciali.

Secondo questo regime speciale la detrazione dell'imposta avviene tramite l'applicazione di aliquote forfetarie individuate di volta in volta con un apposito decreto ministeriale.

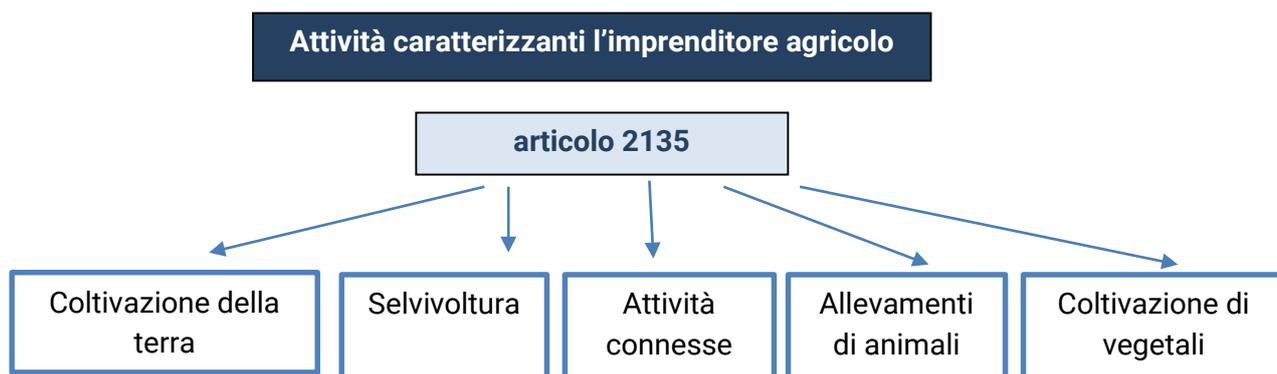
#### 2.3.1. Requisiti soggettivi di accesso al sistema

Al fine di determinare il requisito di tipo soggettivo la norma fa riferimento ai "produttori agricoli" elencati al comma 2 dell'articolo 34 del Decreto IVA, ovvero:
a) i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del Codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane.
b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione Europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
c) le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;

d) le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

Ai sensi dell'articolo 2135 le attività caratterizzanti l'imprenditore agricolo sono:

- Coltivazione della terra;
- Selvicoltura;
- Allevamento di animali;
- Coltivazione di vegetali;
- Attività connesse



### 2.3.2. Requisiti oggettivi di applicazione della disciplina

La normativa, dal punto di vista oggettivo, è abbastanza sintetica e prevede che il produttore agricolo ceda prodotti agricoli o ittici compresi nella prima parte della tabella A allegata al D.p.r. 633/1972. In questa categoria, a titolo esemplificativo, rientrano gli animali vivi come bovini o suini, i pesci, il latte, la frutta, la verdura, ecc.

### 2.3.3. Il funzionamento del regime speciale

Nell'applicazione di questo regime speciale indicato dagli articoli 34 e 34-bis del D.p.r. 633/1973 si evince che la detrazione dell'imposta, prevista dall'articolo 19 del medesimo Decreto IVA, è forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole.

L'imposta a debito si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti.

<p>Iva a debito = corrispettivo di vendita X aliquota edittale</p> <p>Iva a credito = corrispettivo di vendita X % di compensazione ex D.M. 23 dicembre 2005</p> <p>In altri termini, l'Iva da versare è data da:</p> <p>Corrispettivo di vendita X (aliquota edittale – % di compensazione).</p>
---

Tuttavia, non sempre in sede di cessione dei beni si applica l'aliquota edittale, infatti, ai sensi dell'articolo 34, comma 1 DPR n. 633/72 *"l'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo"*.

Essendo forfettizzata la modalità di assolvimento dell'imposta si avrà che:	
-	il fatto che non vi siano cessioni imponibili determina la mancanza di imposta da portare in detrazione;
-	il produttore agricolo non sarà mai a credito con l'Erario.
<b>Esempio</b>	
 Esempio	<p>Un'azienda agricola procede alla vendita di alcune capre per un corrispettivo complessivo pari ad Euro 20.000.</p> <p>Posto che l'aliquota IVA prevista dalla normativa per la cessione di ovini e caprini è pari al 10% e che per questa categoria merceologica la percentuale di compensazione è pari al 7,3%, si avrà:</p>

Liquidazione IVA	Importo
IVA applicata in fattura	2.000
IVA detraibile	1.460
IVA dovuta	540

Questo regime prevede, inoltre, due deroghe espresse al comma 1, dell'articolo 34 citato in ragione della quali invece delle aliquote edittali sono applicabili le percentuali compensative.

**Queste deroghe sono:**

- 1- gli acquisti e effettuati presso i produttori agricoli esonerati dagli adempimenti, per i quali l'acquirente emette autofattura;
- 2- i passaggi di prodotti dal socio conferente alla cooperativa, a condizione che ambedue i soggetti applichino il regime speciale.

**2.3.4. Novità previste dalla Legge di Bilancio in tema di percentuali di compensazione**

L'articolo 1, comma 45, della Legge di Bilancio ha previsto, confermando quanto indicato negli anni precedenti, le percentuali di compensazione applicabili alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina, nella misura rispettiva del 7,7% e all'8%. Questa normativa recava, inoltre, la previsione che eventuali modifiche a queste aliquote massime potevano essere demandate ad appositi decreti di emanazione ministeriale. Infatti, a questo preciso scopo, è stato emanato il D.M. 27 gennaio 2017, il quale ha prorogato, per l'anno 2017, le percentuali di compensazione già previste, per l'anno 2016, dal D.M. 26 gennaio 2016, fissate:

- al 7,65% per le cessioni di animali vivi della specie bovina e bufalina;
- al 7,95% per le cessioni di animali vivi della specie suina.

Con la Legge di Bilancio 2018 è stato consentito di applicare le percentuali di compensazione precedentemente individuate nella misura massima del 7,7%, per le cessioni di bovini, e dell'8%, per la cessione di suini, anche per gli anni 2018, 2019 e 2020. Anche in questo caso viene demandato ad un apposito decreto ministeriale, da adottare entro il 31 gennaio di ogni anno, il compito di stabilire le percentuali di compensazione. Questo significa che le percentuali stabilite per il 2018 (e per gli anni a venire) potranno discostarsi da quelle massime previste all'interno della Legge di bilancio per il 2018.

Non avendo ancora a disposizione il decreto ministeriale che fisserà le percentuali di compensazione per l'anno 2018, appare in ogni caso utile ricordare le principali aliquote applicate nel corso del 2017 per le cessioni di animali vivi

Bene	Codice doganale	Percentuale di compensazione	Aliquota IVA
Alveari	01.06	7,30%	10%
Animali vivi (altri) destinati alla alimentazione umana	01.06	7,30%	10%
Api	01.06	7,30%	10%
Animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo	01.02	7,65%	10%
Animali vivi della specie ovina e caprina	01.04	7,30%	10%
Animali della specie suina	01.03	7,95%	10%
Cavalli, asini, muli e bardotti vivi	01.01	7,30%	10%
Bachi da seta	01.06	7,30%	10%

#### Esempio

L'azienda agricola Bianchi ha provveduto a vendere dei bovini nel corso dell'anno 2017 per un controvalore complessivo di Euro 50.000.

Nella liquidazione IVA relativa al periodo nel quale è avvenuta la cessione avrà rilevato i seguenti importi, tenendo conto che, come specificato nella tabella precedente, l'aliquota IVA applicabile a queste cessioni è pari al 10%.

Liquidazione IVA	Importo
IVA applicata in fattura	5.000
IVA detraibile	3.825
IVA dovuta	1.175

## 2.4. IVA sui beni significativi

Con il c.d. "maxiemendamento" alla legge di bilancio è stata introdotta una norma di interpretazione autentica all'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999, relativa all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% negli interventi di manutenzione con fornitura di beni significativi.

Secondo la nuova interpretazione bisogna considerare il caso in cui l'intervento comprenda sia l'utilizzo beni significativi che "parti staccate" degli stessi. Al fine di determinare il valore della prestazione da assoggettare ad aliquota del 10%, bisogna guardare all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale. Nella prestazione si dovrà assumersi il valore risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti, che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi (materie prime e manodopera). La fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio che costituisce l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo (D.M. 29 dicembre 1999), che sono forniti nell'ambito dell'intervento stesso.

## 2.5. IVA attività spettacolistica

Si modifica la disciplina IVA applicabile ai contratti di scrittura connessi agli spettacoli, per estendere l'aliquota ridotta al 10% ai contratti di scrittura connessi a tutti gli spettacoli teatrali, ai concerti, alle attività circensi e di spettacolo viaggiante, anche nei casi in cui le relative prestazioni siano condotte da intermediari.

## 2.6. Gruppo IVA

La Legge di Bilancio 2018 contiene delle modifiche alla disciplina prevista in materia di gruppo Iva, in particolare per quanto concerne i rapporti tra i partecipanti al gruppo medesimo.

Nello specifico, le nuove norme recepiscono quanto stabilito dalla Corte di Giustizia Ue nella sentenza Skandia America (causa C-7/13 del 17/09/2014) avente ad oggetto i rapporti tra casa madre e stabile organizzazione appartenente al gruppo Iva.

Il gruppo Iva è stato introdotto nel nostro Paese dalla Legge di Stabilità 2017 (art.1 comma 24, legge n. 232/2016), la sua disciplina è contenuta nel Titolo V-bis del D.p.r n. 633/72.

L'**art.70 - bis del citato D.p.r al comma 1** dispone che *"i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art.70 te, possono divenire un unico soggetto passivo di seguito denominato gruppo IVA"*.

Il successivo **art.70-quater** stabilisce, inoltre, che il gruppo Iva viene costituito mediante l'esercizio di un'apposita opzione da parte di tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo predetti. Tale opzione viene esercitata mediante la presentazione per via telematica di una specifica dichiarazione da parte del rappresentante del gruppo.

Ebbene, per le società appartenenti al gruppo Iva, non assumono rilevanza ai fini impositivi i rapporti intercorsi tra i soggetti facenti parte del gruppo medesimo.

Il vantaggio principale dell'istituto è, pertanto, che i soggetti facenti parti del gruppo divengono un soggetto passivo Iva unitario perdendo, di fatto, la propria autonomia soggettiva.



In primo luogo è **stato introdotto l'articolo 7-octies al D.p.r. n. 633/1972** il quale stabilisce che le prestazioni di servizi disciplinate dall'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA, per le quali non sia previsto un corrispettivo, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti passivi ivi stabiliti.



Inoltre, **sono stati introdotti i commi da 4-bis a 4-sexies dell'articolo 70-quinquies del D.p.r. 633/1972 relativi alle operazioni infragruppo**. Sul tema viene specificato che i servizi forniti a titolo oneroso da una società alla propria stabile organizzazione devono essere considerati come forniti al Gruppo IVA. Pertanto, considerando che la società e la propria stabile organizzazione non possono essere considerate come un unico soggetto passivo IVA, la fornitura di detti servizi costituisce un'operazione imponibile.

**Sulla base dei nuovi commi inseriti nell'articolo 70-quinquies del D.p.r. 633/1972, si prevede che:**

→ le operazioni effettuate dalla casa madre o dalla stabile organizzazione partecipante ad un Gruppo IVA nei confronti di una stabile o della sede situata all'estero si considerano effettuate dal Gruppo IVA nei confronti di un soggetto esterno al Gruppo;

→ le operazioni effettuate nei confronti di una sede principale o di una stabile partecipante ad un Gruppo IVA da una stabile o dalla sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA da un soggetto esterno al Gruppo.

La Legge di Bilancio 2018, in ottemperanza alla sentenza della corte UE del 2014 già citata, ha previsto l'integrazione della disciplina vigente in materia di gruppo Iva stabilendo che all'articolo 70-quinquies del D.p.r n. 633/72, siano aggiunti:

➤ **il comma 4 - bis** ai sensi del quale *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA **nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero** si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che **non ne fa parte.**"*

➤ **il comma 4 - ter** nel quale è disposto che *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA **da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero** si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un **soggetto che non ne fa parte.**"*

➤ **Il comma 4 - quater** in base al quale *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate **nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro** da un soggetto che non ne fa parte."*

➤ **il comma 4- quinquies** per il quale *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, **nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato** si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte."*

➤ ed infine **il comma 4 - sexies** nel quale è stabilito che **la base imponibile** delle operazioni di cui ai commi da 4 -bis a 4-quinquies è determinata, in presenza di un corrispettivo, ai

sensi dell'articolo 13, commi 1 e 3, ovvero secondo le regole generali, qualora siano effettuate senza corrispettivo si applicano invece le disposizioni speciali previste dall'art. 13 comma 2 lettera c) per le operazioni senza vendita.



Alla luce di quanto esposto, i vantaggi derivanti dal fatto che, con l'esercizio dell'opzione da parte di tutti i soggetti facenti parte del gruppo (secondo il cd. all-in, all-out principle) gli stessi perdono la propria autonomia soggettiva diventando un unico soggetto passivo d'imposta, dovranno essere determinati alla luce delle nuove disposizioni.

Le disposizioni introdotte dalla manovra finanziaria entrano in vigore, per espressa previsione normativa, per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2018.

## 2.7. Schede carburante

A seguito di un emendamento alla "Legge di Bilancio 2018" a decorrere dal 1° luglio 2018 sarà introdotto l'obbligo, ai fini della detraibilità IVA e della deducibilità del costo, di effettuare acquisti di carburante solo con mezzi di pagamento tracciabili.

Pertanto è stata prevista l'introduzione del comma 1-bis dell'articolo 164 del TUIR. Secondo questa nuova disposizione normativa le spese per carburante per autotrazione sarebbero deducibili se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, del D.p.r. 605/1973.

Inoltre, sarebbe prevista l'introduzione all'interno dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera d) del D.p.r. 633/1972 la disposizione secondo cui *"l'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate"*. Confermando quindi, anche dal punto di vista IVA, che l'acquisto di carburante dovrà avvenire esclusivamente mediante carte di credito, bancomat o carte prepagate.

## 2.8. Sanzione per la violazione degli obblighi di dichiarazione IVA

Con la “Legge di Bilancio 2018” è stata introdotta una sanzione amministrativa relativa agli obblighi di dichiarazione IVA.

In pratica, il cessionario o committente che applichi l'imposta in misura superiore a quella effettivamente assolta dal cedente o prestatore si vedrà comminata **una sanzione compresa tra Euro 250 ed Euro 1.000**, mantenendo il proprio diritto alla detrazione ex articolo 6, comma 6 del D.Lgs. 471/1997.

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 4 gennaio 2018

**INDEBITO ESERCIZIO DELLA RIVALSA PER L'ERRATA APPLICAZIONE DELL'IVA**

➤ 8 gennaio 2018

**CARBURANTI: DAL 1 LUGLIO 2018 NULLA SFUGGIRÀ CON E-FATTURA E MONETA ELETTRONICA**

## 2.9. Fatturazione elettronica: novità

<b>DEFINIZIONE</b>	La fattura elettronica è una normale fattura emessa, ricevuta, firmata e conservata in un qualunque <b>formato elettronico</b> . Dal momento della sua emissione e fino al termine della conservazione, possiede le caratteristiche di leggibilità, autenticità dell'origine e integrità del contenuto, al pari di quanto previsto per la fattura cartacea
<b>NOVITÀ</b>	Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche, utilizzando il Sistema di Interscambio. Dal 1° gennaio 2019, la fatturazione elettronica è resa obbligatoria per le operazioni effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia, sia in ambito B2B ( <i>business to business</i> ) che in ambito B2C ( <i>business to consumer</i> )
<b>AMBITO SOGGETTIVO</b>	Sono tenuti all'emissione della fattura elettronica i soggetti passivi IVA purché residenti, stabiliti o identificati in Italia. Restano esclusi i soggetti passivi di minori dimensioni rientranti nel "regime di vantaggio" di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, o che applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/2014
<b>AMBITO OGGETTIVO</b>	La fattura elettronica deve essere emessa per le <b>cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia</b> . Sono ricomprese anche le relative note di variazione. Facendo esclusivo riferimento ai "soggetti residenti, stabiliti o identificati", la Legge di Bilancio include nell'ambito di applicazione della norma anche <b>le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di privati consumatori residenti in Italia</b>
<b>PROCEDURE</b>	Tramite il <i>Sistema di Interscambio</i> , messo a punto dall'Agenzia delle Entrate insieme alla Sogei, è possibile emettere e ricevere, secondo modelli standardizzati definiti dall'Agenzia delle Entrate (XML), le fatture elettroniche, al fine di garantirne l'autenticità e l'integrità mediante l'apposizione della firma elettronica di chi ha emesso il documento, nonché la loro conservazione digitale per dieci anni
<b>RIFERIMENTI</b>	Art. 1, co. 909 e ss. della Legge di Bilancio 2018
<b>DECORRENZA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1° luglio 2018 – per le cessioni di benzina o di gasolio e per le prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti</li> <li>• 1° gennaio 2019 - per le <i>operazioni B2B e B2C</i></li> </ul>

Nell'ottica di una maggiore semplificazione fiscale e di una riduzione del numero degli adempimenti, al fine di aumentare la capacità dell'Amministrazione Finanziaria di prevenire e contrastare efficacemente l'evasione fiscale e le frodi IVA, la nuova Legge di Bilancio, con l'articolo 1, co. 909 ss., introduce l'obbligo della **fatturazione elettronica tra privati**. Nello

specifico, **l'obbligo si rivolge a tutti i soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia** con riferimento alle operazioni aventi ad oggetto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.



In sostanza, dal 2018, si assisterà all'estensione dell'obbligo che, dal 2014, vige nei rapporti commerciali tra privati e Pubblica Amministrazione: la fatturazione elettronica.

Così come previsto per le operazioni intercorrenti tra i titolari di partita IVA e la Pubblica Amministrazione, i soggetti IVA tenuti ad emettere le fatture in formato elettronico dovranno obbligatoriamente avvalersi del *Sistema di Interscambio*, messo a punto dall'Agenzia delle Entrate insieme alla Sogei. Il Sistema di Interscambio è utilizzabile per emettere e ricevere, secondo modelli standardizzati definiti dall'Agenzia delle Entrate (XML), le fatture elettroniche, al fine di garantirne l'autenticità e l'integrità mediante l'apposizione della firma elettronica di chi ha emesso il documento, nonché la loro conservazione digitale per dieci anni. I cedenti o prestatori potranno scegliere se operare direttamente sulla piattaforma appena descritta o se avvalersi di intermediari per la trasmissione, previo accordo tra le parti, ferme restando le responsabilità del soggetto che effettua l'operazione.



La fattura elettronica, dunque, non è altro che una normale fattura emessa, ricevuta, firmata e conservata in **formato elettronico**.

**Operativamente, per creare la fattura elettronica, il professionista o l'impresa deve:**

- Accedere al *Sistema di Interscambio* e scegliere l'utenza di lavoro;
- Generare la fattura elettronica;
- Selezionare il formato della fattura elettronica;
- Sulla base dell'opzione scelta è possibile generare una nuova fattura, visualizzare l'ultima fattura generata e archiviata e importare la fattura da *file XML*;
- Firmare digitalmente ciascuna fattura al fine di garantire l'integrità e l'autenticità del *file XML* inviato e della marcatura temporale.

Una volta predisposto il *file* XML contenente una o più fatture, l'operatore economico può effettuare la trasmissione della fattura elettronica avvalendosi del *Sistema di Interscambio*, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato. Effettuata la trasmissione del *file*, è necessario attendere la conferma dell'avvenuta ricezione del *file* attraverso l'applicazione presente nella sezione strumenti del *Sistema di Interscambio* o utilizzando i servizi telematici di *Fisconline* o *Entratel*.

Quanto agli obblighi di conservazione delle fatture elettroniche, questi si intendono soddisfatti con la trasmissione mediante il Sistema di Interscambio e la memorizzazione delle stesse da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Per le fatture elettroniche emesse nei confronti di privati viene previsto che il documento sia reso disponibile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, di modo che tale tipologia di acquirenti non sia tenuta a dotarsi dei mezzi informatici necessari a ricevere fatture elettroniche. In tal caso, il soggetto che emette la fattura consegna al privato consumatore una copia elettronica del documento ovvero una copia analogica dello stesso, ferma restando la possibilità del destinatario di rinunciare.

#### REGIME SANZIONATORIO

In caso di inosservanza dell'obbligo di fatturazione elettronica tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, **l'eventuale emissione della fattura in formato analogico è da ritenersi inesistente e il documento come non emesso**. In questi casi, si applica **la sanzione prevista dall'art. 6 del D. Lgs. n. 471/97**. La norma richiamata è quella riguardante la violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA che prevede una sanzione compresa fra il novanta e il centottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Se la violazione non incide sulla liquidazione dell'imposta, la sanzione è dovuta nella misura da 250 a 2.000 euro.



Per effetto del nuovo comma 6 dell'art. 1 del D. Lgs. n. 127/2015, l'eventuale emissione della fattura in formato analogico, comportando l'inesistenza della fattura stessa, genera altresì l'irrogazione della **sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo**

**di 250 euro, ex art. 6, comma 8, D. Lgs. 471/97, in capo al cessionario o al committente qualora questi non adempia agli obblighi documentali ivi previsti mediante il *Sistema di Interscambio*.**

In questi casi, il cessionario o committente che ha operato la detrazione dell'IVA, per non incorrere nella sanzione di cui al co. 8 dell'art. 6 del D. Lgs. 471/97 appena citato, deve adempiere agli obblighi documentali previsti dal medesimo co. 8, avvalendosi, anche in questo caso, del *Sistema di Interscambio*. Ciò significa che:

- se **non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione**, l'acquirente deve presentare, entro il trentesimo giorno successivo, previo pagamento dell'imposta, un documento dal quale risultino le indicazioni della fattura omessa (o trasmessa con formato diverso da quello elettronico);
- se **ha ricevuto una fattura irregolare** (intendendosi dunque le fatture emesse con dati inesatti), l'acquirente deve presentare, entro il trentesimo giorno successivo alla registrazione effettuata, un documento integrativo previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.



Attenzione

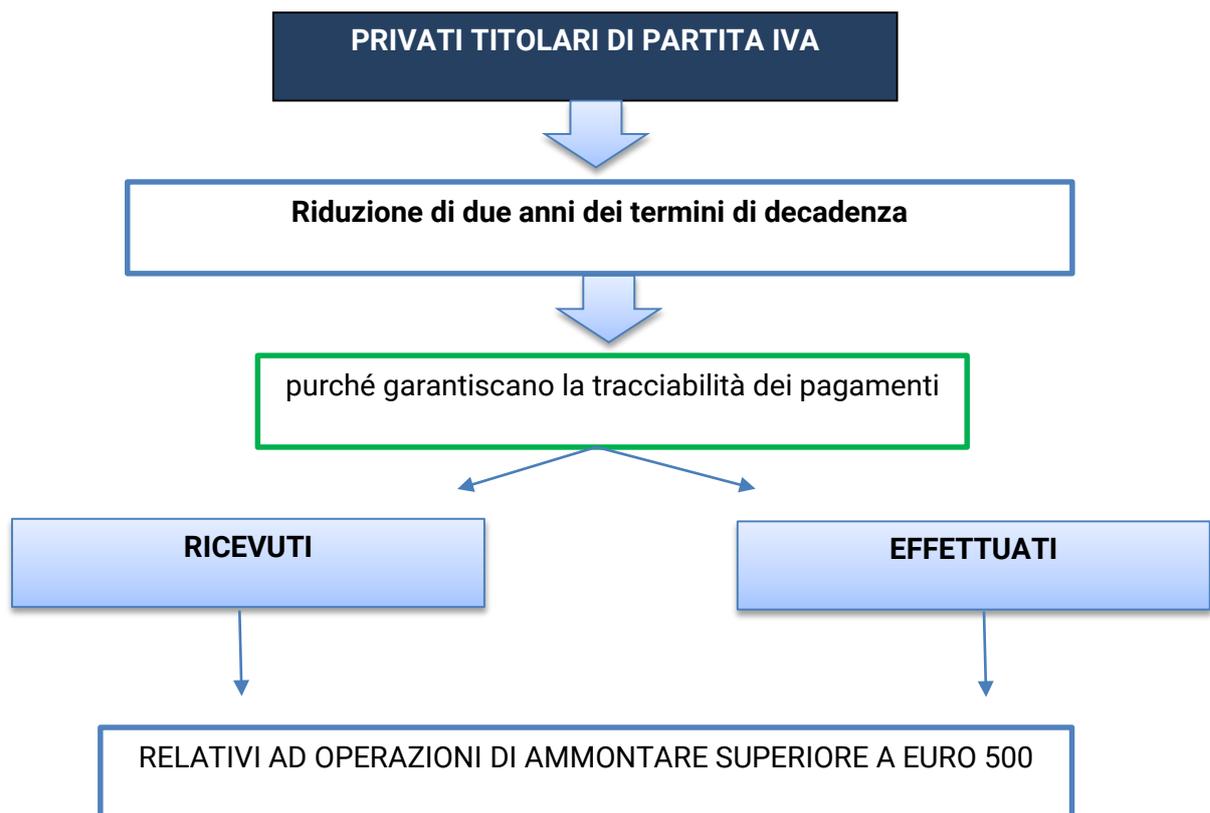
Poiché l'obbligo di fatturazione elettronica previsto a partire dal 2019 consentirà all'Amministrazione finanziaria di acquisire i dati delle sole operazioni effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia, viene previsto un nuovo obbligo comunicativo avente ad oggetto i dati delle operazioni effettuate verso soggetti "non stabiliti nel territorio dello Stato", ovvero ricevute da questi ultimi. **La nuova comunicazione delle operazioni transfrontaliere troverà applicazione a partire dal 1° gennaio 2019** e riguarderà tutti i soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia con riferimento alle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia ovvero rese da tali soggetti. Non sono oggetto di comunicazione i dati delle bollette doganali ricevute né i dati delle fatture eventualmente emesse o ricevute in formato elettronico mediante il SID.

I dati delle operazioni transfrontaliere dovranno essere trasmessi 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.

La legge di Bilancio 2018, introducendo un nuovo comma, il 2-*quater*, all'articolo 11 del D. Lgs. n. 471/1997, prevede di fatto una **nuova sanzione** da irrogare nel caso di **omissione della trasmissione telematica** all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi ovvero nel caso in cui siano stati **trasmessi dati incompleti o inesatti**. In questi casi si applica la sanzione amministrativa di 2 euro per ciascuna fattura,

comunque entro il limite massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre. Tale **sanzione è dimezzata** se viene effettuata la trasmissione **entro i quindici giorni** successivi alla scadenza stabilita o se entro tale termine viene effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Sempre per i soggetti passivi IVA, è prevista, inoltre, la **riduzione di due anni dei termini di decadenza** di cui agli articoli 57, co.1, D.P.R. n. 633/72 e 43, co.1, D.P.R. n. 600/73, purché garantiscano la tracciabilità dei pagamenti, ricevuti ed effettuati, relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500. L'esigenza è quella di garantire la tracciabilità dei flussi finanziari e contrastare le frodi IVA che possono insinuarsi nei vari passaggi commerciali. Si evidenzia che la riduzione dei termini di accertamento non si applica ai soggetti passivi IVA che svolgono attività di commercio al minuto o assimilate ex art. 22 del D.P.R. n. 633/72, a meno che gli stessi non abbiano optato per la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2 co. 1 del D. Lgs. n. 127/2015.



Con riferimento, poi, alla politica di semplificazione amministrativa e contabile, nell'ambito del programma di assistenza *on-line* basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, ai **soggetti passivi dell'IVA esercenti arti e professioni e alle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata** di cui all'articolo 18 del D.P.R. n.

600/73, compresi **coloro che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 2, co. 1, del D. Lgs. n. 127/2015**, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione:

- a) gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;
- b) una bozza di dichiarazione annuale dell'IVA e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;
- c) le bozze dei modelli F24 di versamento recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso.



Per effetto delle modifiche previste dalla Legge di Bilancio 2018, **a partire dal 1° gennaio 2019, verrà soppressa la "Comunicazione dei dati delle fatture"**, resa superflua dall'introduzione del nuovo obbligo di fatturazione elettronica generalizzato.

Infatti, la Legge di Bilancio 2018 prevede, a partire dall'1.1.2019:

- l'abrogazione dell'art. 21 del D. L. n. 78/2010, ossia della comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture;
- la sostituzione dell'art. 1 co. 3 del D. Lgs. n. 127/2015, che ha istituito il regime opzionale di comunicazione dei dati delle fatture.



Inoltre, qualora i privati titolari di partita IVA decidano di avvalersi degli elementi messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, per gli stessi **viene meno l'obbligo di tenuta dei registri IVA vendite e acquisti** di cui agli articoli 23 e 25 del D.P.R. n. 633/72.

### SOGGETTI ESONERATI

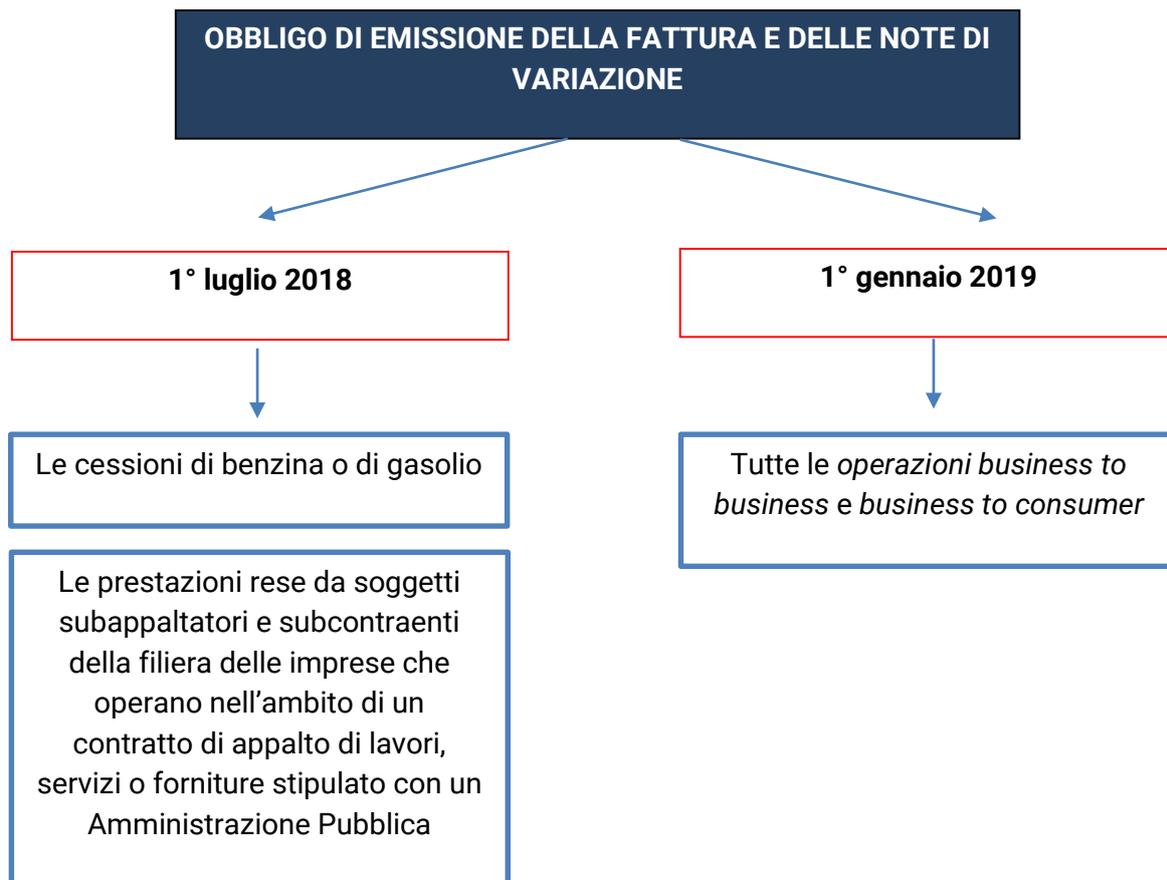
Gli unici soggetti **esonerati** dall'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico i soggetti passivi di minori dimensioni che rientrano nel cosiddetto "**regime di vantaggio**" di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, e quelli che applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/2014.

**Infine, si precisa che l'introduzione dell'obbligo di emissione della fattura e delle note di variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633/72, in formato elettronico, è articolato in due momenti: il 1° luglio 2018**, per le cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburante per motori, nonché per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica, e il **1° gennaio 2019**, per tutte le *operazioni business to business e business to consumer*.

In particolare, con riferimento alle cessioni di carburante, viene modificato l'art. 22 co. 3 del D.P.R. n. 633/72, stabilendo che gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA devono essere documentati mediante fattura elettronica; inoltre, anche per le cessioni non soggette a fatturazione, ossia per quelle **cessioni effettuate dagli impianti di distribuzione nei confronti di soggetti che operano in qualità di privati**, viene imposto, a partire dal 1° luglio 2018, un nuovo obbligo, consistente nella memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate.

Infine, come già detto, l'obbligo di fatturazione elettronica viene introdotto, a partire dal 1° luglio 2018, anche per le **prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese che operano nell'ambito di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un Amministrazione Pubblica**.

Sul punto, la stessa norma precisa che, per "*filiera delle imprese*" si intende l'insieme dei soggetti che intervengono, a qualunque titolo, nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, compresi quelli di natura intellettuale.



Ciò che con la Legge di Bilancio 2017 è stata una mera facoltà esercitabile dai privati titolari di partita IVA, per gli stessi diventerà un obbligo a tutti gli effetti a partire dal 1° gennaio 2019.

Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>

## ARTICOLI FISCO

➤ 2 gennaio 2018

**MANOVRA 2018. LA NUOVA FATTURA ELETTRONICA**

➤ 8 gennaio 2018

**FATTURA ELETTRONICA, DEVO COMPRARE UN SOFTWARE?**

## 2.10. Pagamenti PA

<b>DEFINIZIONE</b>	Le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 5.000 euro, devono verificare, anche in via telematica, se il beneficiario risulti inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento. In caso affermativo, è previsto che la PA non proceda al pagamento, segnalando tale circostanza all'Agente della Riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo
<b>NOVITÀ</b>	Dal 1 marzo 2018, l'attuale soglia di 10.000 euro oltre la quale, le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica sono tenute a verificare che il beneficiario del pagamento non abbia debiti con l'Agente della Riscossione prima di effettuare i pagamenti, <b>verrà dimezzata</b> . Sono stati, inoltre, <b>modificati i termini di blocco del pagamento da parte della PA</b> dei suoi fornitori. Dal 1° marzo 2018, in particolare, i suddetti termini <b>raddoppieranno</b>
<b>SOGGETTI INTERESSATI &gt;</b>	I fornitori della Pubblica Amministrazione aventi crediti nei confronti delle amministrazioni pubbliche e delle società a prevalente partecipazione pubblica
<b>RIFERIMENTI &gt;</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 1, co. 986 e ss. della Legge di Bilancio 2018</li> <li>• Art. 48-<i>bis</i> del D.P.R. n.602/73</li> </ul>
<b>ADEMPIMENTI &gt;</b>	Le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, ad un proprio fornitore il pagamento di un importo superiore a 5.000 euro, devono verificare, anche telematicamente, se il beneficiario risulti inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento. In caso affermativo, la PA non deve procedere al pagamento, ma segnala tale circostanza all'Agente della Riscossione competente per territorio, affinché possa esercitare l'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo

Tra le misure volte a deflazionare il contenzioso tributario e ad accelerare il recupero dei crediti fiscali, con la nuova Legge di Bilancio 2018, sono state introdotte disposizioni più stringenti sul fronte dei pagamenti ai fornitori della Pubblica Amministrazione che, di fatto, porteranno a un aumento dei controlli preliminari che la stessa è tenuta a operare nei confronti dei propri creditori.



Il nuovo intervento legislativo va a modificare l'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/73, introdotto a suo tempo dal legislatore al fine di contrastare il fenomeno della cosiddetta "evasione da riscossione".

La disposizione normativa in questione prevede che le Amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, **il pagamento di un importo superiore a 10.000 euro**, debbano verificare, anche in via telematica, se il beneficiario risulti inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento.



**In caso affermativo**, è previsto che la PA non proceda al pagamento, segnalando tale circostanza all'Agente della Riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.



Ebbene, **dal 1 marzo 2018, l'attuale soglia di 10.000 euro** oltre la quale, le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica sono tenute a verificare che il beneficiario del pagamento non abbia debiti con l'Agente della Riscossione prima di effettuare i pagamenti, **verrà dimezzata**. Ciò significa che a partire dal prossimo 1° marzo i controlli scatteranno per il **pagamento di importi superiori a 5.000 euro**.

**DAL 1 MARZO 2018**

I CONTROLLI SCATTERANNO



per il **pagamento di importi superiori a 5.000 euro**

Come noto a tutti, la morosità del contribuente si verifica in tutti quei casi in cui non viene onorata una cartella di pagamento entro settanta giorni dalla notifica della stessa. Oggetto della cartella possono essere tutte le entrate aventi natura tributaria e non, purché iscrivibili a ruolo.



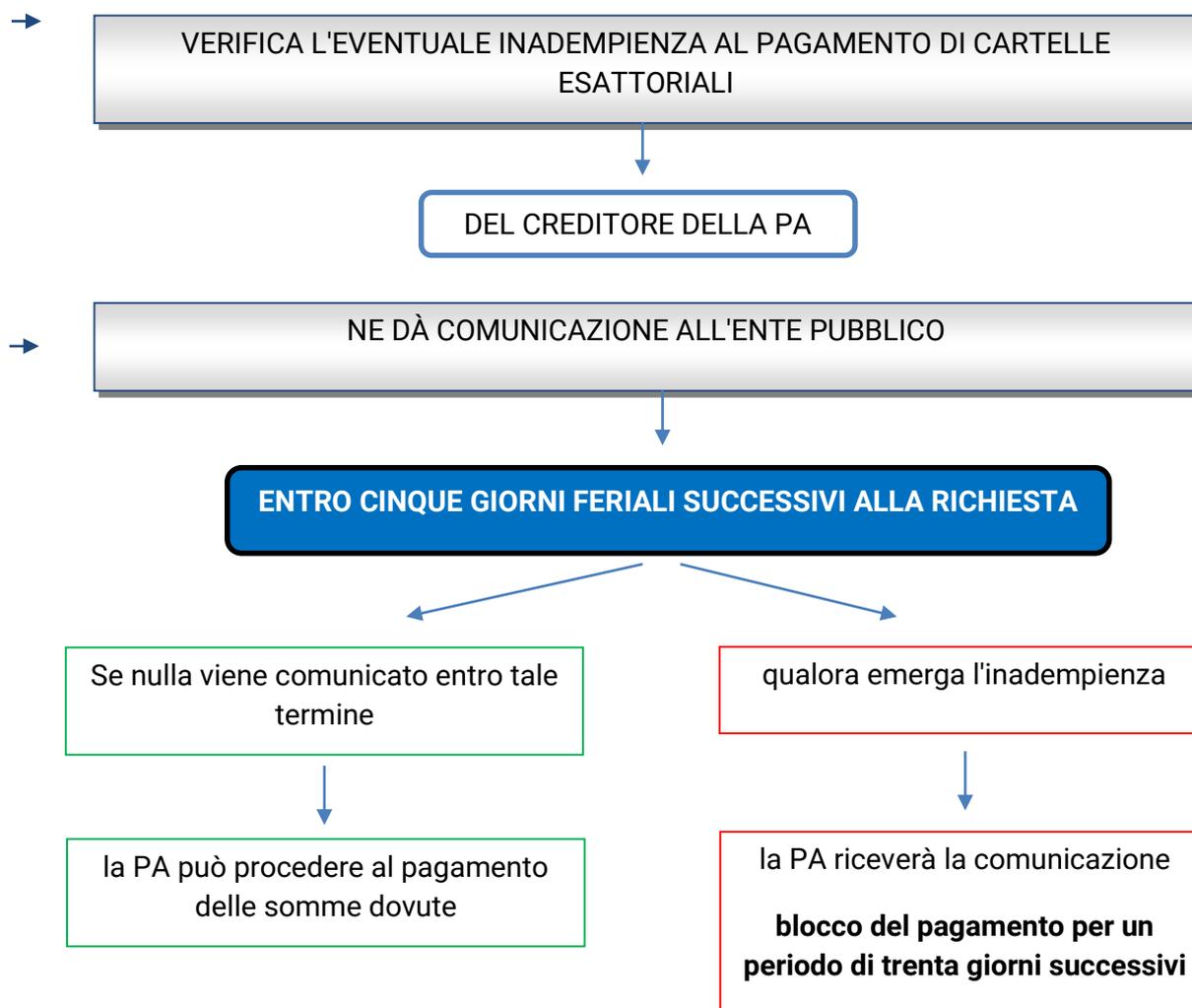
Da marzo, dunque, prima di procedere al pagamento di importi superiori a 5.000 euro, la PA dovrà inoltrare all'Agenzia delle Entrate-Riscossione la richiesta telematica di verifica del suo fornitore.

Come previsto attualmente, una volta ricevuta la richiesta, l'Agente della Riscossione verifica l'eventuale inadempienza al pagamento di cartelle esattoriali da parte del creditore della PA e ne dà comunicazione all'ente pubblico entro cinque giorni feriali successivi alla richiesta. Se nulla viene comunicato entro tale termine, la PA può procedere al pagamento delle somme dovute, spettanti al creditore. Al contrario, qualora emerga l'inadempienza suddetta, la PA riceverà la comunicazione di **blocco del pagamento per un periodo di trenta giorni successivi** alla citata comunicazione e limitatamente al debito iscritto a ruolo.



Ed ecco che qui interviene la seconda novità contenuta nella Legge di Bilancio 2018. Sono stati, infatti, **modificati i termini di blocco del pagamento da parte della PA**, dei sui fornitori. Dal 1° marzo 2018 i suddetti termini raddoppieranno.

## L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE



Con la contestuale modifica del D.M. 18 gennaio 2008 "Modalità di attuazione dell'art.48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni",

**la PA non procederà al pagamento delle somme dovute dal beneficiario fino alla concorrenza dell'ammontare del debito comunicato per i sessanta giorni successivi a quello della comunicazione, in luogo degli attuali trenta.**



Tutto ciò sembra un paradosso se si considera che qualche anno fa l'Italia era stata richiamata dall'Unione Europea a causa degli enormi ritardi registrati nei pagamenti della Pubblica Amministrazione. Proprio al fine di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, era stato emanato il D. Lgs n. 192/2012, che recepiva in Italia la direttiva comunitaria 2011/7/UE. Nonostante il "passo avanti" legislativo, i tempi medi di pagamento della Pubblica Amministrazione hanno continuato a superare i limiti imposti dalla direttiva comunitaria 2011/7/UE.

Se ad una già critica situazione sul fronte dei pagamenti commerciali, si aggiunge quanto previsto dalla nuova Legge di Bilancio, la prospettiva non è proprio rosea. Con le nuove disposizioni, infatti, i creditori della Pubblica Amministrazione, che nella maggior parte dei casi sono aziende commerciali medio-piccole, dato che di queste è costituito il tessuto economico nazionale, rischiano di veder allungare oltremodo i tempi per i pagamenti dei propri crediti con immaginabili ripercussioni dal punto di vista della solvibilità aziendale, fattore che negli ultimi anni ha causato la chiusura di molte realtà commerciali.

### 3. PACCHETTO CASA

<b>RISPERMIO ENERGETICO</b>	La Legge di Bilancio 2018 con la modifica dell'art. 14 del DL 63/2013, prevede la proroga al 31 dicembre 2018 (in luogo del 31/12/2017) delle detrazioni per il risparmio energetico delle singole unità immobiliari. Rimane confermata al 31/12/2021 le spese sostenute sulle parti comuni degli edifici
<b>RIFERIMENTI</b>	- <b>Art. 16 DL 63/2013</b>
<b>RECUPERO EDILIZIO E SISMA BONUS</b>	La Legge di Bilancio 2018 ha prorogato al 31 dicembre 2018 la possibilità di usufruire della maggiore detrazione Irpef (50%), confermando il limite massimo di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare.
<b>BONUS MOBILI</b>	È possibile usufruire di una detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+ (A per i forni), destinati ad arredare un immobile oggetto di ristrutturazione fino a un limite di 10.000 €.
<b>CESSIONE CREDITI</b>	La Legge di Bilancio 2018, all'art. 3, lett. a), n. 2) e 4), amplia la possibilità di optare, in luogo della detrazione, per la cessione del credito corrispondente ai fornitori che hanno eseguito gli interventi o altri soggetti privati (diversi dalle banche), da attuare tramite apposito DM: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ estendendolo a tutti i contribuenti, "incapienti" o "capienti";</li> <li>▪ per qualsiasi tipologia di intervento di risparmio energetico.</li> </ul>
<b>CEDOLARE SECCA</b>	La Legge di Bilancio 2018 ha previsto la stabilizzazione dell'aliquota ridotta al 10% della cedolare secca nei casi sopraesposti.
<b>STOP AUMENTI IMU E TASI</b>	La Legge di Bilancio 2018 prevede anche per il prossimo anno il blocco del potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi e delle addizionali ad essi attribuiti.

## BONUS CASA

Prorogate per il 2018 anche le agevolazioni fiscali sulla Casa:

### Ecobonus (65%)

▶ per interventi di risparmio energetico

### Bonus ristrutturazione (50%)

▶ per interventi di manutenzione, ristrutturazione e recupero di edifici esistenti

### Bonus Mobili (50%)

▶ per acquisto di mobili, arredi e elettrodomestici

## NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ 2018 – NEW ENTRY

### Bonus Verde (36%)

▶ per interventi di sistemazione e piantumazione in giardini, terrazzi, balconi e cortili.

Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>

## ARTICOLI FISCO

➤ 4 gennaio 2018

LAVORI CONDOMINIALI E SUPER BONUS LEGGE DI BILANCIO 2018

➤ 5 gennaio 2018

DETRAZIONI PER RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA AL 50% ANCHE NEL 2018

### 3.1. Risparmio energetico

La Legge di Bilancio 2018 con la modifica dell'art. 14 del DL 63/2013, prevede la proroga al 31 dicembre 2018 (in luogo del 31/12/2017) delle detrazioni per il risparmio energetico delle singole unità immobiliari. Rimane confermata al 31/12/2021 la detrazione per le spese sostenute sulle parti comuni degli edifici.

L'agevolazione fiscale consiste in detrazioni dall'Irpef (Imposta sul reddito delle persone fisiche) o dall'Ires (Imposta sul reddito delle società) ed è concessa quando si eseguono interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti.

#### In particolare, le detrazioni sono riconosciute se le spese sono state sostenute per:

- la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento
- il miglioramento termico dell'edificio (coibentazioni - pavimenti - finestre, comprensive di infissi)
- l'installazione di pannelli solari
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

Dal 1° gennaio 2015 l'agevolazione è prevista anche per l'acquisto e la posa in opera:

- delle schermature solari indicate nell'allegato M del decreto legislativo n. 311/2006, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro;
- di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro.

#### Dal 1° gennaio 2015 l'agevolazione è prevista anche per l'acquisto e la posa in opera:

↳ delle schermature solari indicate nell'allegato M del decreto legislativo n. 311/2006

→ fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro;

↳ di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili

→ fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro.

**Le detrazioni, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo, sono riconosciute nelle seguenti misure:**

- 55% delle spese sostenute fino al 5 giugno 2013;
- 65% delle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2017 per interventi sulle singole unità immobiliari;
- 65% delle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2021 per interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali e per quelli che interessano tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio;
- 70% delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dello stesso edificio;
- 75% delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguono almeno la qualità media indicata nel decreto del Ministro dello sviluppo economico del 26 giugno 2015 (Linee guida nazionali per la certificazione energetica).

**La Legge di Bilancio 2018 prevede:**

- la riduzione della detrazione al 50% (in luogo del 65%) per:
  - ✓ l'acquisto e posa in opera di finestre, comprensive di infissi;
  - ✓ l'acquisto e posa in opera di schermature solari;
  - ✓ la sostituzione di impianti di riscaldamento con impianti dotati di caldaie a condensazione;
  - ✓ l'acquisto e posa in opera di impianti di riscaldamento alimentati a biomassa;
- l'introduzione di nuovi massimali di spesa, specifici per singola tipologia d'intervento;
- con DM saranno stabiliti limiti di spesa più ridotti rispetto a quelli vigenti sul 2017 (adeguandoli ai "costi di riferimento per le tecnologie sul mercato" attualmente disponibili);
- l'aggiornamento dei requisiti tecnici minimi da soddisfare con appositi DM.

### 3.2. Recupero edilizio e sisma bonus

L'agevolazione fiscale sugli interventi di ristrutturazione edilizia è disciplinata dall'art. 16-bis del Dpr 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi).

Consiste in una detrazione dall'Irpef del 36% delle spese sostenute, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 48.000 euro per unità immobiliare.

Tuttavia, per le spese effettuate dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, il decreto Legge n. 83/2012 ha elevato al 50% la misura della detrazione e a 96.000 euro l'importo massimo di spesa ammessa al beneficio.



Questi maggiori benefici sono poi stati prorogati più volte da provvedimenti successivi. Da ultimo, la Legge di Bilancio 2018 ha **prorogato al 31 dicembre 2018** la possibilità di usufruire della maggiore detrazione Irpef (50%), **confermando il limite massimo di spesa di 96.000 euro** per unità immobiliare.

#### INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA



Con la modifica dell'art. 16, del D.L. 63/2013, la Legge di Bilancio 2018 prevede la proroga al 31 dicembre 2018 (in luogo del 31/12/2017) delle detrazioni per messa in sicurezza statica degli edifici e spese per la "Attestazione della sicurezza" (cd. "sisma bonus").

**SISMA BONUS**



**NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018**



**PROROGA AL 31 DICEMBRE 2018 (IN LUOGO DEL 31/12/2017)**

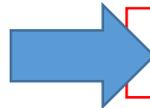


Rimane confermata al 31/12/2021 la detrazione (del 70%/80%, che diviene rispettivamente del 75%/80% in caso di lavori su parti comuni) spettante in caso di riduzione di classe sismica.

**NOVITÀ**

**DETRAZIONI MAGGIORATE**

**PER INTERVENTI ANTISISMICI**



**FINO AL 31 DICEMBRE 2021**

**POSSONO ESSERE UTILIZZATE**

**DAGLI IACP**

**DAGLI ENTI AVENTI LE STESSSE FINALITÀ SOCIALI DEI PREDETTI ISTITUTI.**

**ARTICOLI FISCO**

➤ 8 gennaio 2018

**MANOVRA 2018: SISMABONUS ED ECOBONUS IN UN'UNICA AGEVOLAZIONE**

➤ 9 gennaio 2018

**RISTRUTTURAZIONE. DETRAZIONE CONSENTITA ANCHE CON BONIFICO INCOMPLETO**

### 3.3. Bonus mobili ed elettrodomestici

Si può usufruire di una detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+ (A per i forni), destinati ad arredare un immobile oggetto di ristrutturazione fino a un limite di 10.000 €.

La Legge di Bilancio ripropone il bonus mobili (D.L. 63/2013) secondo i precedenti criteri previsti dalla Legge n°232/2016. La Legge di Bilancio (Legge 232/2016) aveva appunto prorogato il bonus mobili anche per l'anno 2017; tuttavia però rispetto alle disposizioni normative in essere fino al 31 dicembre 2016, erano state previste specifiche restrizioni del perimetro agevolativo della detrazione; in particolare:

- la detrazione spetta solo in connessione agli interventi di ristrutturazione edilizia iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2016;
- solo per spese sostenute nel 2017.

Replicando tale impostazione la **Manovra 2018** proroga il bonus mobili:

- in connessione agli interventi di ristrutturazione edilizia iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2017;
- solo per spese sostenute nel 2018 con un tetto massimo di spesa sempre pari a 10.000 euro.

#### BONUS MOBILI ED ELETTRODOMESTICI



NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018



PROROGA ANCHE PER GLI ACQUISTI CHE SI EFFETTUERANNO NEL 2018

PER CHI REALIZZA UN INTERVENTO DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

CON LAVORI INIZIATI A DECORRERE DAL 1° GENNAIO 2017

DETRAZIONE IRPEF DEL 50% DEL COSTO SOSTENUTO



DA RIPARTIRE IN 10 RATE

Per avere l'agevolazione è indispensabile, quindi, realizzare una ristrutturazione edilizia (e usufruire della relativa detrazione), sia su singole unità immobiliari residenziali sia su parti comuni di edifici, sempre residenziali.

Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>

## ARTICOLI FISCO

➤ 5 gennaio 2018

### BONUS MOBILI 2018 PER ARREDARE UN AMBIENTE NON RISTRUTTURATO

La detrazione spetta anche quando i beni acquistati sono destinati ad arredare un ambiente diverso dello stesso immobile oggetto di intervento edilizio.



Attenzione

Quando si effettua un intervento sulle parti condominiali (per esempio, guardiole, appartamento del portiere, lavatoi), i condòmini hanno diritto alla detrazione, ciascuno per la propria quota, solo per i beni acquistati e destinati ad arredare queste parti.

Il bonus non è concesso, invece, se acquistano beni per arredare il proprio immobile.

### 3.4. Cessione dei crediti

Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, compresi quelli che danno diritto alle maggiori detrazioni del 70 e 75%, i condòmini che, nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, si trovano nella cosiddetta "no tax area" (incapienti) possono cedere un credito pari alla detrazione Irpef spettante.

#### La cessione può essere disposta in favore:

- ➔ dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi;
- ➔ di altri soggetti privati (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti);
- ➔ di istituti di credito e intermediari finanziari.



Nota bene

I soggetti che ricevono il credito hanno, a loro volta, la facoltà di cessione. È esclusa la cessione del credito in favore delle Amministrazioni Pubbliche.

Per i lavori eseguiti dal 1° gennaio 2017 sulle parti comuni degli edifici condominiali, per i quali si ha diritto alle detrazioni più elevate del 70 e del 75%, i beneficiari, diversi dai soggetti incapienti, possono scegliere di cedere il credito:

- ai fornitori che hanno effettuato gli interventi;
- ad altri soggetti privati (persone fisiche, anche se esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti).



Non possono cederlo, invece, a istituti di credito, intermediari finanziari e Amministrazioni pubbliche.

I soggetti che ricevono il credito hanno, a loro volta, la facoltà di cessione.

La Legge di Bilancio 2018, all'art. 3, lett. a), n. 2) e 4), amplia la possibilità di optare, in luogo della detrazione, per la cessione del credito corrispondente ai fornitori che hanno eseguito gli interventi ad altri soggetti privati (diversi dalle banche), da attuare tramite apposito DM:

- estendendolo a tutti i contribuenti, "incapienti" o "capienti";
- per qualsiasi tipologia di intervento di risparmio energetico.

### 3.5. Nuovo bonus verde

Nel pacchetto della manovra di Bilancio 2018 dedicato alla casa fa il suo esordio il bonus verde. Si tratta di una detrazione Irpef del 36% sulle spese sostenute per la sistemazione di giardini, terrazzi, coperture, entro un limite massimo di spesa di 5mila Euro per ogni unità immobiliare, da ripartire in 10 quote annuali di pari importo (il che si traduce in una detrazione massima di 1.800 Euro, con rate da 180 Euro).

**Per approfondire seguici anche su:** <http://www.fiscal-focus.it/>

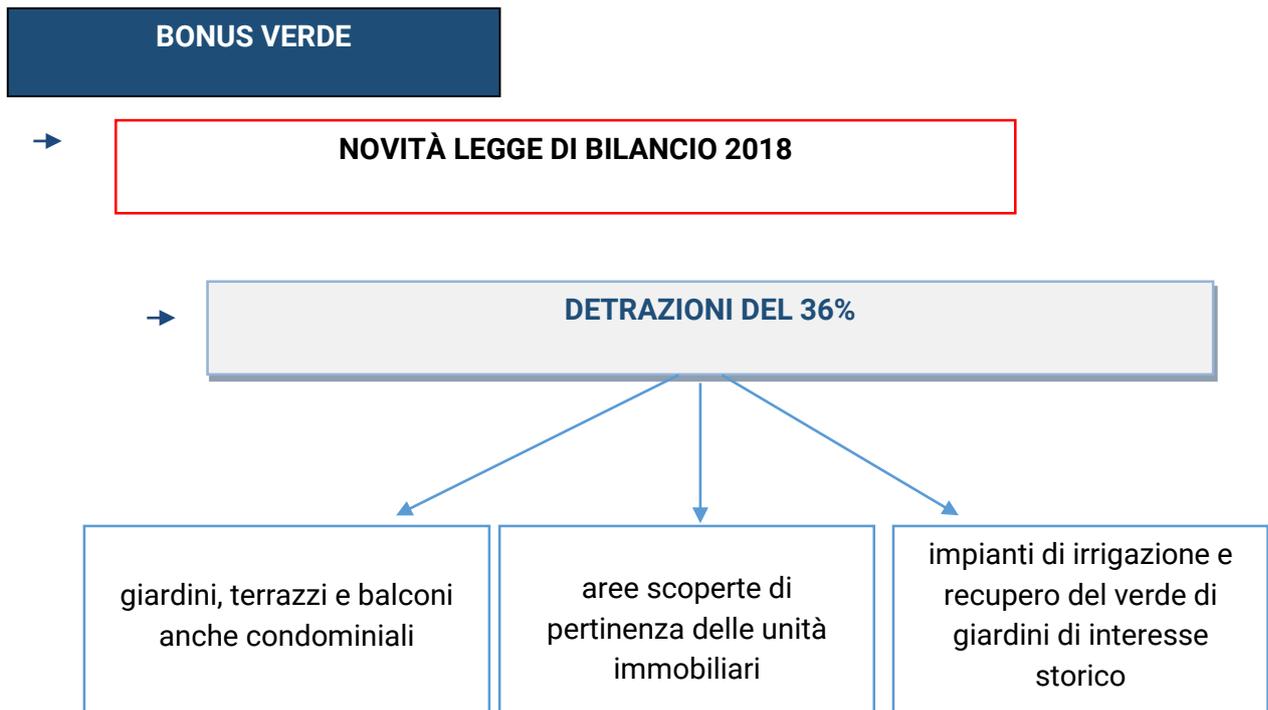
## ARTICOLI FISCO

➤ [4 gennaio 2018](#)

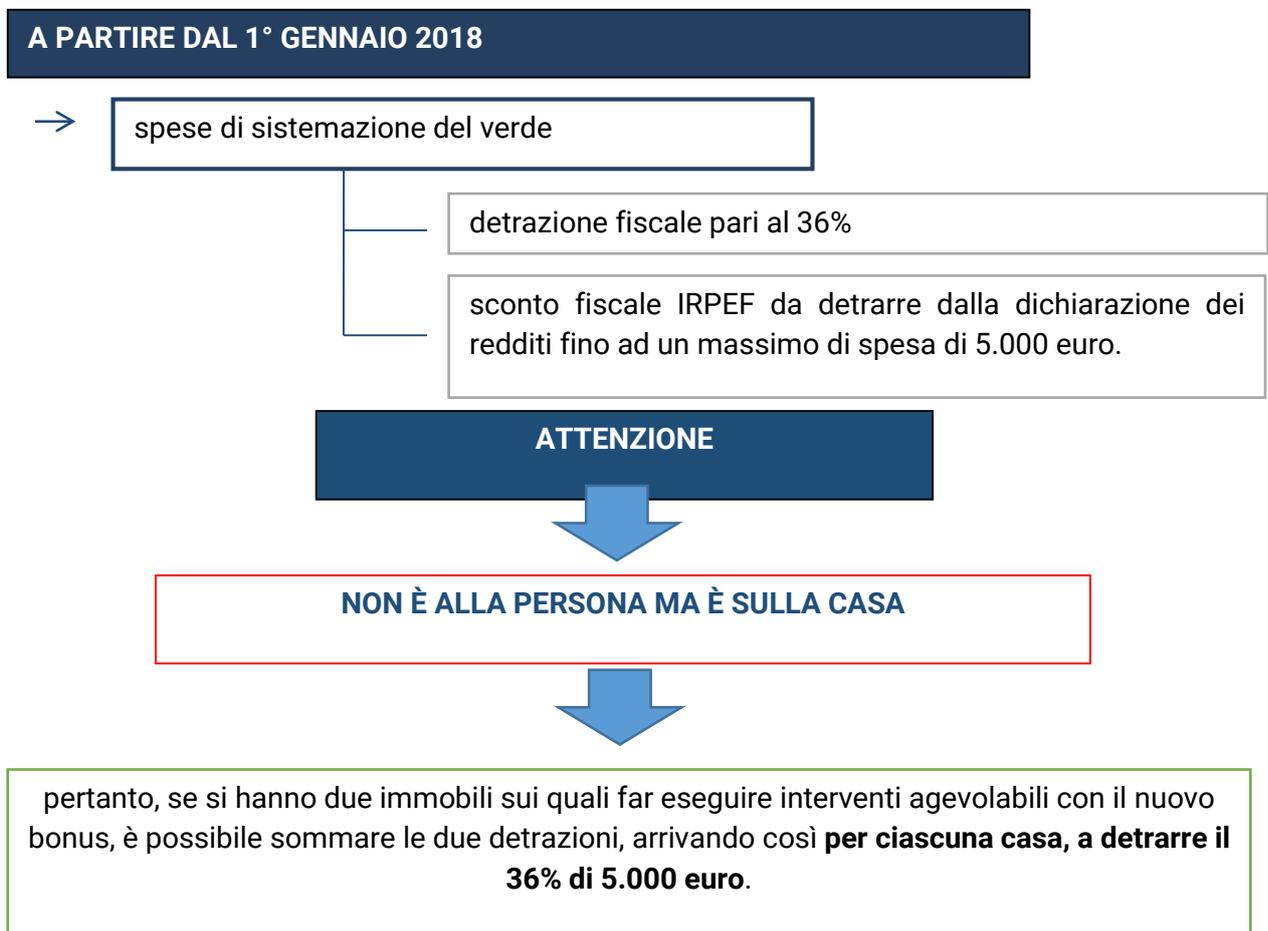
**MANOVRA 2018: LE NOVITÀ PER RISPARMIO ENERGETICO E BONUS VERDE**

➤ [5 gennaio 2018](#)

**BONUS VERDE: INDETRAIBILI LE SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA**



Il bonus verde altro non è che un'altra detrazione Irpef legata alla casa. I contribuenti potranno detrarre il 36% delle spese documentate relative al verde, fino a un massimo di 5mila euro per ogni unità immobiliare.



**Le spese agevolabili saranno quelle dedicate alla:**

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

**SPESE AGEVOLABILI CON IL BONUS VERDE AL 36%**

- le spese per il rifacimento di impianti di irrigazione
- le spese per la sostituzione di una siepe;
- le spese per le grandi potature;
- le spese per la fornitura di piante o arbusti;
- le spese di riqualificazione di prati.



La detrazione spetterà anche per le spese sostenute per interventi effettuati sulle parti comuni esterne condominiali, sempre nel limite massimo di 5mila euro per unità. In tal caso la detrazione spetta al singolo condomino, nel limite della quota a lui imputabile, purché la quota sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tra le spese agevolabili rientreranno anche quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi.

I pagamenti, come avviene già per le altre detrazioni legate alla casa, dovranno essere eseguiti con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni.

La detrazione sarà poi ripartita in sede di dichiarazione, in dieci quote annuali.



### 3.6. Cedolare secca canoni concordati

L'opzione per la cedolare secca da parte del locatore, comporta l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'addizionale regionale e comunale nelle seguenti misure:

- 21% sui canoni relativi a tutti i contratti di locazione (ad esclusione dei contratti a canone convenzionato), compresi quelli non soggetti a registrazione (contratti di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno);
- 10%, relativamente al quadriennio 2014 - 2017, sui canoni relativi ad immobili locati a canone concordato, ai sensi dell'art. 2, comma 3 e art. 8, Legge n. 431/1998; l'aliquota del 15%, tornerà ad applicarsi a partire dal 2018.

Tale aliquota, inoltre, si applica anche ai contratti con canone concordato stipulati per soddisfare esigenze abitative di studenti universitari (art. 5, comma 2, Legge n. 431/1998).

L'aliquota agevolata del 10% spetta, in linea generale, per i contratti relativi ad abitazioni ubicate nei comuni di cui all'art. 1, comma 1, lettere a) e b), D.L. 30 dicembre 1988, n. 551, e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE).

<b>Rientrano pertanto in tale casistica, gli immobili situati:</b>

<p>→ nei Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia e nei Comuni confinanti con gli stessi;</p>
<p>→ negli altri Comuni capoluoghi di Provincia e comunque in quelli posti nei Comuni cosiddetti ad alta tensione abitativa contenuti nella delibera CIPE 13 novembre 2003, n. 087 (G.U. 18 febbraio 2004, n. 40) non compresi nei punti precedenti.</p>



La Legge di Bilancio 2018 ha previsto la stabilizzazione dell'aliquota ridotta al 10% della cedolare secca nei casi sopraesposti.

### 3.7. Blocco tributi locali e proroga esenzione IMU per comuni terremotati

<b>Tematica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inefficacia degli aumenti di pressione fiscale da parte degli enti locali (comuni e regioni);</li> <li>• Blocco pressione fiscal locale all'anno 2015;</li> <li>• Proroga esenzione IMU comuni terremotati</li> </ul>
<b>Novità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dopo il blocco dei tributi locali per gli anni 2016 e 2017, il legislatore con la Legge di Stabilità 2018 concede una proroga di un ulteriore anno;</li> <li>• Per i comuni dei territori dell'Emilia Romagna, Lombardia e Veneto colpiti dal sisma nei giorni del 20 e 29 maggio 2012, è prorogato fino al 31 dicembre 2018 il termine ultimo (previsto dall'articolo 8, comma 3, del decreto-legge n. 74 del 2012) entro il quale i fabbricati inagibili possono considerarsi esenti dall'IMU.</li> </ul>
<b>Riferimenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legge n. 208/2015</li> <li>• Legge n. 232/2016</li> <li>• Legge di Stabilità 2018</li> <li>• Circolare n. 2/Df/2016</li> <li>• D.L. n. 74/2012</li> </ul>

### 3.8. Premessa

Al fine di bloccare il livello di pressione fiscale "locale", il legislatore, con i commi da 26 a 28 della Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) aveva imposto per il 2016, il blocco dei tributi sia comunali sia regionali. In altre parole, le Amministrazioni locali, lo scorso anno, non potevano, deliberare aliquote riferite a tributi locali più elevate rispetto al 2015 o introdurre nuovi tributi e qualora l'avessero fatto, la delibera stessa era da considerarsi inefficace in quel punto (Circolare n. 2/Df/2016). Era, invece, possibile deliberare aliquote più basse rispetto all'anno prima o eliminare tributi. Inoltre, i comuni, potevano, con apposita delibera, confermare anche nel 2016 l'eventuale maggiorazione TASI (quella dello 0,8 per mille) già fissata nel 2015. Con riferimento a quest'ultimo, infatti, si ricorda che con il citato comma 28, il legislatore aveva mantenuto ferma per l'anno 2016, limitatamente agli immobili non esentati dall'imposta (tra cui le abitazioni

principali di lusso), la possibilità per i comuni di adottare la maggiorazione dell'aliquota TASI fino allo 0,8 per mille (di cui al comma 677 della Legge di stabilità 2014), nella stessa misura prevista per il 2015, e con apposita delibera del consiglio comunale.



Nota bene

Con la Legge di Stabilità 2017 (Legge n. 232/2016) il predetto blocco è stato poi altresì prorogato per il 2017. Dunque, anche per il 2017 comuni e regioni non hanno potuto deliberare aumenti di tassazione locale, fermo restando la possibilità di confermare anche per l'anno in corso (2017), la maggiorazione TASI già prevista per il 2015 e 2016 (ma con altra apposita delibera).



Nota bene

L'articolo 8 del decreto-legge n. 74 del 2012 prevede la sospensione di termini amministrativi, contributi previdenziali ed assistenziali ed al suo comma 3 (nella versione previgente la Legge di Bilancio 2018), in particolare, con riferimento ai redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dal sisma del 20 e del 29 maggio 2012 dell'Emilia, distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente, disponeva l'esenzione dall'applicazione dell'IMU, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi o comunque entro il 31 dicembre 2017.

### 3.9. Stop agli aumenti Imu e Tasi

La Legge di Bilancio 2018 prevede anche per il prossimo anno il blocco del potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi e delle addizionali ad essi attribuiti. Il blocco non è generalizzato ma sono previste deroghe ed esclusioni.



Nota bene

Si conferma, per il 2018, la maggiorazione TASI già disposta per il 2016 e il 2017. Per quanto riguarda l'imposta di soggiorno, nel corso del 2017 la Manovra correttiva ne ha consentito l'istituzione o la rimodulazione, pur in costanza di blocco: la deroga è applicabile anche al blocco stabilito dalla legge di Bilancio per l'anno 2018.

### 3.10. Proroga del blocco

Con la Legge di Bilancio 2018, all'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208,  
**sono apportate le seguenti modificazioni:**



- al comma 26, le parole: «e 2017» sono sostituite dalle seguenti: «, 2017 e 2018»;
- al comma 28 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Per l'anno 2018, i comuni che hanno deliberato ai sensi del periodo precedente possono continuare a mantenere con espressa deliberazione del consiglio comunale la stessa maggiorazione confermata per gli anni 2016 e 2017».

Con riferimento alle modifiche di cui al comma 26, ciò sta significando, dunque, che si proroga anche per l'anno 2018 la sospensione dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015 (blocco dei tributi locali di cui in premessa). Pertanto, livello di pressione fiscale resta ancora ancorato al 2015, il che induce a ritenere che, se, per esempio, un comune nel 2016 aveva deliberato un'aliquota IMU più bassa rispetto al 2015 e poi nel 2017 ha confermato tale aliquota e nel 2018 andrebbe a deliberare un'aliquota più alta del 2017 ma comunque più bassa o uguale al 2015, la delibera sarebbe da considerarsi efficace, poiché l'ente si è mantenuto sullo stesso livello "fiscale" del 2015.

Con le modifiche di cui al comma al comma 28, invece, si consente ancora ai comuni di confermare, anche per l'anno 2018, la stessa maggiorazione della TASI già disposta per il 2016 e il 2017 con apposita delibera comunale.

#### Legge di Bilancio 2018:



##### Proroga al 2018

- ↳ la sospensione dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuite ai medesimi enti;



##### conferma, sempre per l'anno 2018

- ↳ la maggiorazione della TASI già disposta per il 2016 e il 2017, con delibera del consiglio comunale.



Nota bene

Il comma 677 della Legge n. 147/2013 e successive modificazioni consente al comune di determinare l'aliquota TASI ma nel farlo questi deve rispettare uno specifico vincolo, ossia che la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille (e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile). Inoltre lo stesso comma aveva fissato per il 2014 ed il 2015 il livello massimo di imposizione della TASI al 2,5 per mille.

Negli anni 2014-2015 i comuni sono stati autorizzati a superare i limiti di legge relativi alle aliquote massime di TASI e IMU, per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a specifiche condizioni, ovvero a patto di finanziare detrazioni d'imposta sulle abitazioni principali che generino effetti equivalenti alle detrazioni IMU.

Volendo riepilogare, dunque:

Cosa	2016	2017	2018
<b>Blocco tributi locali</b>	SI  (con possibilità di confermare, con apposita delibera, la maggiorazione TASI nella stessa misura fissata per il 2015)	SI  (con possibilità di confermare, con apposita delibera, la maggiorazione TASI nella stessa misura fissata per il 2015 e 2016)	SI  (con possibilità di confermare, con apposita delibera, la maggiorazione TASI nella stessa misura fissata per il 2015, 2016 e 2017)



Nota bene

Con riferimento alla maggiorazione TASI, dunque, sarebbe inefficace una delibera 2018 in cui venisse stabilita ex novo la maggiorazione oppure nel caso in cui ad esempio nel 2017 è stata confermata la maggiorazione dello 0,6% già prevista per il 2015 e 2016 e poi nella delibera 2018 venisse deliberata la maggiorazione di ulteriori 0,1 punto o 0,2 punti percentuali.

### 3.10.1. Le eccezioni al blocco

Non è modificato, invece, il comma 26 della Legge n. 208/2015 nella parte in cui sono fatte salve dalla sospensione alcune fattispecie specifiche.

In particolare sono escluse dalla sospensione, per il settore sanitario, le disposizioni di cui

all'articolo 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successive modificazioni, e all'articolo 2, commi 79, 80, 83 e 86, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. Nel dettaglio:

**Esclusione blocco tributi locali**

*Regioni in situazione di disavanzo sanitario, nelle quali viene applicata la maggiorazione dell'aliquota dell'IRAP, nella misura di 0,15 punti percentuali, e dell'addizionale regionale all'IRPEF, nella misura di 0,30 punti percentuali, quando gli organi preposti al monitoraggio dell'attuazione dei piani di rientro dei deficit sanitari verificano che la regione in disavanzo non ha raggiunto gli obiettivi previsti.*

La misura di blocco non si applica neppure agli enti locali in predissesto e dissesto, come deliberati ai sensi, rispettivamente, dell'art. 243-bis e degli artt. 246 e seguenti del TUEL (Testo Unico Enti Locali).

Come chiarito dalla relazione illustrativa che accompagnava il DDL stabilità 2015 (e confermato con la Circolare n. 2/DF/2016), non rientrano nell'ambito della norma neanche le tariffe di natura patrimoniale quali: TARI, TOSAP (tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), COSAP (canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche), ecc.



Nota bene

Per quanto riguarda il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP), seppure alternativo all'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni (ICP DPA), si chiarisce che esso ha natura tributaria e non patrimoniale e quindi rientra nel blocco delle maggiorazioni (Circolare n. 2/DF/2016).

Ciò che dovrebbe restare fermo è quanto altresì chiarito nella già citata Circolare n. 2/Df/2016 che fu emanata, appunto, con riferimento al blocco 2016, ossia che:

➔ *che il blocco riguarda tutti quegli interventi finalizzati ad un aumento della pressione fiscale locale e quindi anche eventualmente l'introduzione di nuovi tributi e l'eliminazione di eventuali agevolazioni rispetto all'anno precedente. Quindi, ad esempio, il comune non potrà istituire una nuova imposta di soggiorno per il 2018 oppure, se ad esempio, ai fini IMU/TASI per l'anno 2015, 2016 e 2017 l'ente ha deliberato l'assimilazione ad abitazione principale dell'immobile posseduto dall'anziano ricoverato in via permanente in casa di riposo, questi non potrà eliminarla per il 2018 (e qualora lo facesse, la delibera è da considerarsi inefficace in quel punto).*

Infine la stessa manovra di bilancio 2018 inserisce una ulteriore deroga a favore dei comuni costituiti a seguito di fusione, al fine di consentire, a parità di gettito, l'armonizzazione delle diverse aliquote.

Riepilogando:

Esclusioni dal blocco dei tributi locali
⇒ Regioni in disavanzo sanitario;
⇒ Comuni in dissesto o predissesto finanziario;
⇒ Comuni costituiti a seguito di fusione;
⇒ Imposte e tasse di natura patrimoniale (TARI, TOSAP, ecc.);

### 3.11. Proroga esenzione IMU comuni terremotati

Con l'intento di agevolare la ripresa delle attività e consentire l'attuazione dei piani per la ricostruzione e per il ripristino dei danni causati dal sisma che ha colpito i territori dell'Emilia Romagna, Lombardia e Veneto nei giorni del 20 e 29 maggio 2012, con la manovra 2018 si proroga fino al 31 dicembre 2018 il termine ultimo (previsto dall'articolo 8, comma 3, del decreto-legge n. 74 del 2012) entro il quale i fabbricati inagibili possono considerarsi esenti dall'IMU.

Il predetto termine è stato già oggetto di precedenti proroghe e l'ultima lo fissava (come detto in premessa) al 31 dicembre 2017.

Dunque, i fabbricati in esame continueranno ad essere esenti dal tributo fino alla definitiva ricostruzione ed agibilità e comunque non oltre il 31 dicembre 2018.



Nota bene

Affinché operi l'esenzione è necessario che il fabbricato siano stato oggetto di ordinanze sindacali di sgombero adottate entro il 30 novembre 2012. In mancanza dell'ordinanza il contribuente poteva dichiarare, entro il 30 novembre 2012, la distruzione o l'inagibilità totale o parziale del fabbricato all'autorità comunale, che nei successivi venti giorni ne trasmetteva copia dell'atto di verifica all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

In definitiva:

Esenzione IMU fabbricati terremoto			
Ambito oggettivo	Condizione	Ante Legge di Stabilità 2018	Post Legge di Stabilità 2018
Fabbricati danneggiati dal sisma del 20 e 29 maggio dell'Emilia Romagna (province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo)	Deve esserci l'ordinanza sindacale di sgombero adottata entro il 30 novembre 2012 oppure la dichiarazione del contribuente di distruzione o l'inagibilità totale o parziale del fabbricato presentata al comune entro il 30/11/2012	Esenzione IMU fino alla definitiva ricostruzione ed agibilità del fabbricato e comunque non oltre il 31/12/2017	Fino alla definitiva ricostruzione ed agibilità del fabbricato e comunque <b>non oltre il 31/12/2018</b>

### 3.12. Novità IMU e TARI

<b>Tematica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IMU</li> <li>• TARI</li> </ul>
<b>Novità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esenzione IMU (dal 2020) per banchine ed aree scoperte destinate a servizi aeroportuali</li> <li>• Credito d'imposta per librerie commisurato ad IMU, TASI e TARI</li> <li>• Proroga del criterio medio - ordinario per la commisurazione della TARI</li> </ul>
<b>Riferimenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legge di Stabilità 2018</li> <li>• Legge di Stabilità 2016</li> </ul>

### 3.12.1. Esenzione IMU banchine e aree scoperte destinate a servizi aeroportuali

A decorrere dal 1° gennaio 2020, cambia la classificazione catastale delle banchine e delle aree scoperte dei porti, di rilevanza economica nazionale ed internazionale rientranti in un'Autorità di sistema portuale, adibite alle operazioni ed ai servizi portuali, le connesse infrastrutture ferroviarie e stradali nonché i depositi ivi ubicati, a condizione che siano strettamente funzionali alle operazioni ed ai servizi portuali, anche se affidati in concessione a privati. I predetti immobili a destinazione particolare, saranno da censire in catasto nella categoria E/1.

Saranno da censire nella medesima categoria catastale le aree scoperte dei medesimi porti adibite al servizio passeggeri, rientrando tra questi anche i crocieristi.



Ai fini della sussistenza del requisito della stretta funzionalità dei depositi, diversi da quelli doganali, alle operazioni ed ai servizi portuali si fa riferimento alle autorizzazioni rilasciate dalla competente autorità di sistema portuale

Si tenga presente che:

#### Art. 16 comma 1 Legge n. 84/1994

- Sono operazioni portuali il carico, lo scarico, il trasbordo, il deposito, il movimento in genere delle merci e di ogni altro materiale, svolti nell'ambito portuale. Sono servizi portuali quelli riferiti a prestazioni specialistiche, complementari e accessorie al ciclo delle operazioni portuali. I servizi ammessi sono individuati dalle autorità portuali, o, laddove non istituite, dalle autorità marittime, attraverso una specifica regolamentazione da emanare in conformità dei criteri vincolanti fissati con Decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione

#### Art. 16 comma 3 Legge n. 84/1994

- L'esercizio delle attività di cui al comma 1, espletate per conto proprio o di terzi, è soggetto ad autorizzazione dell'autorità portuale o, laddove non istituita, dell'autorità marittima. Detta autorizzazione riguarda lo svolgimento di operazioni portuali di cui al comma 1 previa verifica del possesso da parte del richiedente dei requisiti di cui al comma 4, oppure di uno o più servizi portuali di cui al comma 1, da individuare nell'autorizzazione stessa. Le imprese autorizzate sono iscritte in appositi registri distinti tenuti dall'autorità portuale, o laddove non istituita, dall'autorità marittima e sono soggette al pagamento di un canone annuo e alla prestazione di una cauzione determinati dalle medesime autorità.

Per espressa previsione normativa gli immobili appartenenti a categoria catastale E/1 ( Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei) sono esenti da IMU. Ne consegue che:

Cosa	Novità	Da quando	Categoria catastale da censire
Banchine e aree scoperte destinate a servizi aeroportuali	Esenzione IMU	Dal 1° gennaio 2020	E/1



Per gli immobili, o loro porzioni, diversi da quelli indicati in precedenza, destinati ad uso commerciale, industriale, uso ufficio privato ed altri usi non strettamente funzionali alle operazioni o ai servizi portuali, qualora presentino autonomia funzionale e reddituale, saranno censiti nelle appropriate categorie catastali, diverse da quelle del gruppo E.

**Esempio:**

Potrà essere censito alla categoria E il locale adibito a deposito delle merci che dovranno essere imbarcate. Diversamente non potrà essere censito alla predetta categoria il locale adibito a deposito di prodotti che sono commercializzati nel porto stesso.

### 3.13. L'aggiornamento catastale

Per la revisione del classamento di immobili già censiti in categorie catastali diverse dalla E/1, gli intestatari degli immobili indicati, ovvero i loro concessionari, possono presentare atti di aggiornamento con riferimento ai depositi, diversi da quelli doganali, è previsto che il richiedente alleggi una dichiarazione che autocertifichi l'utilizzazione del bene per operazioni o servizi portuali. Resta fermo l'obbligo di dichiarare in catasto le variazioni che incidono sul classamento e sulla rendita catastale degli immobili, anche in relazione alla perdita del requisito di stretta funzionalità alle operazioni ed ai servizi portuali. Per gli atti di aggiornamento in parola le rendite catastali rideterminate in seguito alla revisione del classamento hanno effetto a partire dal 1 gennaio 2020.

Cosa	Efficacia
Domanda di aggiornamento catastale	Dal 1° gennaio 2020

### 3.13.1. Credito di imposta nel settore della vendita di libri al dettaglio

È istituito un credito di imposta, a decorrere dall'anno 2018, in favore degli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita di libri al dettaglio in esercizi specializzati con codice ATECO principale 4761.

Sarà riconosciuto, nel limite di spesa di 4 milioni di euro per l'anno 2018 e di 5 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2019, ed è parametrato agli importi pagati quali IMU, TASI e TARI con riferimento ai locali dove si svolge la medesima attività di vendita di libri al dettaglio, nonché alle eventuali spese di locazione.

Il credito di imposta è stabilito nella misura massima di 20.000 euro per gli esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite e di 10.000 euro per gli altri esercenti.



È previsto che gli esercizi destinatari possano accedere al credito nel rispetto dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione europea del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del TFUE agli aiuti "de minimis".

Sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso 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 del Direttore della medesima Agenzia.

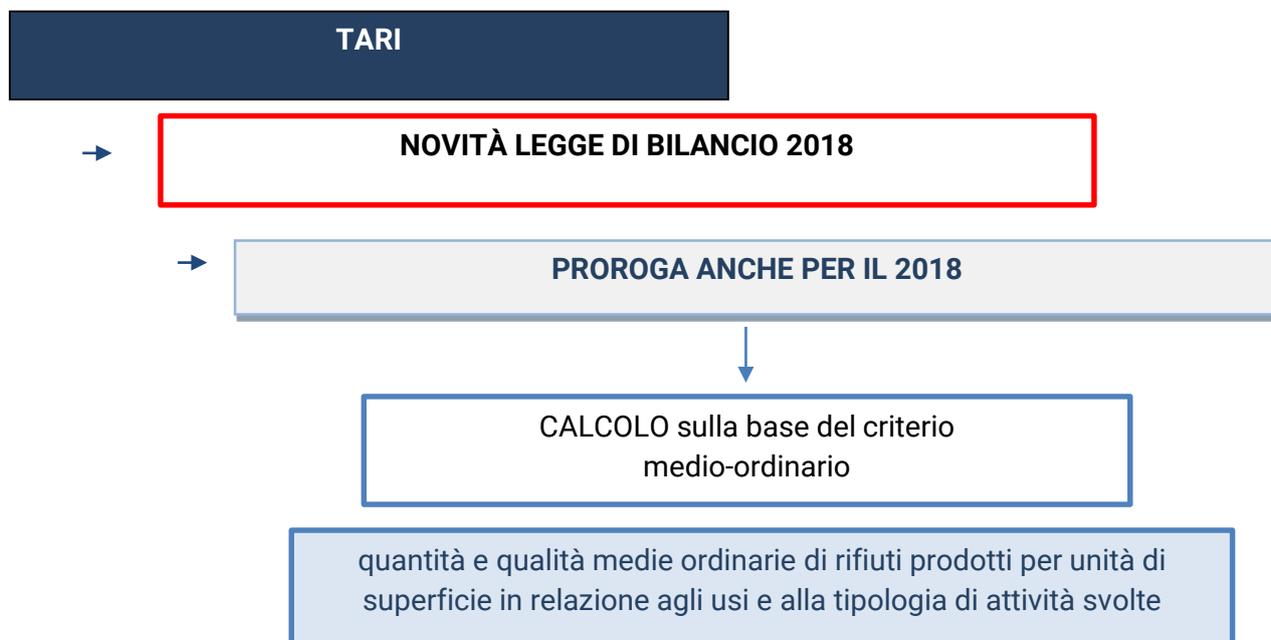
Novità	Beneficiari	Da quando	Importo massimo	Modalità di utilizzo
Credito d'imposta parametrato ad IMU, TASI e TARI	Codice ATECO principale 4761	Dal 2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>20.000 euro per gli esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite</li> <li>10.000 euro per gli altri esercenti.</li> </ul>	In compensazione con F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate



Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR. Ad ogni modo è previsto che con decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della stessa Legge di Stabilità 2018, siano stabilite le disposizioni applicative della misura anche con riferimento al monitoraggio ed al rispetto dei limiti di spesa ivi previsti.

### 3.13.2. TARI: proroga del criterio medio – ordinario

È prorogato anche per il 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, nel rispetto del principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE).





Nota bene

A tal proposito si ricorda che già con la Legge di Stabilità 2016 c'era stata la proroga per il 2016 e 2017.

Dunque, alla luce di quanto di nuovo previsto dalla manovra 2018, il comune, nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe, può prevedere, per gli anni 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018 (prima era solo per il 2014 e 2015) l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4° e 4b dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al citato DPR n.158/1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento, e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b del medesimo allegato 1.

#### Novità TARI



Proroga anche per il 2018 per i comuni della possibilità di utilizzare il criterio medio-ordinario

### 3.14. Casi particolari



Domanda

**Si può ottenere la detrazione del 36-50% per l'acquisto di un elettrodomestico per la cucina che rileva il gas?**

Sono detraibili dall'Irpef al 36% (50%) le spese, pagate con bonifico "parlante", per opere volte ad evitare gli infortuni domestici (articolo 16-bis, comma 1, lettera l, Tuir), come, ad esempio, l'installazione di apparecchi di rilevazione di presenza di gas inerti, il montaggio di vetri antinfortuni e l'installazione di corrimano lungo le scale (circolare ministeriale 7/E del 26 gennaio 2001).

Rientrano tra gli interventi agevolati anche quelli effettuati "su impianti preesistenti, finalizzati ad evitare infortuni domestici", come "la semplice riparazione di impianti insicuri realizzati su immobili (ad esempio: sostituzione del tubo del gas, riparazione di presa mal funzionante)".

Per le "opere volte ad evitare gli infortuni domestici", infatti, "non si richiede che l'intervento sia innovativo" e che rientri in una particolare e più ampia categoria di interventi edilizi (Circolare ministeriale 13/E del 6 febbraio 2001).

Non spetta l'agevolazione, però, per il semplice acquisto di apparecchiature o elettrodomestici dotati di meccanismi di sicurezza, come "l'acquisto di una cucina a spegnimento automatico che sostituisca una tradizionale cucina a gas", in quanto questa "fattispecie non integra un intervento sugli immobili" (Circolare ministeriale 13/E del 6 febbraio 2001).



Domanda

**I lavori per coprire una terrazza e crearne una stanza, sono detraibili al 36-50 per cento?**

Gli interventi relativi alla copertura di terrazze o balconi, anche sovrastanti l'appartamento in cui si abita, sono detraibili al 36% (50%) se sono diretti, ad esempio, alla trasformazione degli stessi in verande non completamente chiuse lateralmente. In caso contrario, infatti, si viene a realizzare un nuovo vano dell'abitazione, con il conseguente aumento della cubatura. La Guida dell'agenzia delle Entrate al 36% ha incluso la trasformazione «del balcone in veranda» tra gli interventi di ristrutturazione edilizia. La riparazione di terrazze e delle relative pavimentazioni sono considerate manutenzione ordinaria, quindi, sono agevolate al 36-50% solo per le parti comuni dei condomini (circolare ministeriale 24 febbraio 1998, n. 57/E).



Domanda

**È agevolata al 36-50% la spesa del professionista che fa i progetti?**

Sì, sono detraibili le spese sostenute per la «progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legislazione vigente in materia» (articolo 16-bis, comma 2, Tuir). Sono detraibili al 36% (50%) le spese «per la progettazione e le altre prestazioni professionali connesse», per la «messa in regola degli edifici ai sensi della legge 46/90 (impianti elettrici) e delle norme Unicig per gli impianti a metano (legge 1083/71)», «per la relazione di conformità dei lavori alle leggi vigenti» e «per l'effettuazione di perizie e sopralluoghi» (risoluzione 18 agosto 2009, n. 229/E; risoluzione Dre Lombardia 3 marzo 1999, n. 76227, circolari 24 febbraio 1998, n. 57/E, 11 maggio 1998, n. 121/E). Sono detraibili anche le «spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria per comprovare la sicurezza statica dei fabbricati, nonché per la realizzazione degli interventi di manutenzione necessari» al rilascio della suddetta documentazione (circolare ministeriale 29 dicembre 1999, n. 247/E, paragrafo



Domanda

**Ho effettuato delle opere di ristrutturazione edilizia nel mio appartamento. Contemporaneamente il condominio dove è l'immobile di mia proprietà ha rinnovato la facciata ed i marciapiedi circostanti. La soglia dei 96.000 euro va considerata complessivamente trattandosi dello stesso immobile?**

No. Le opere su parti condominiali vanno considerate a sé. Pertanto sarà possibile portare in detrazione il 50% della spesa sostenuta fino a un massimo di 96.000 per l'abitazione privata oltre che la parte che sarà certificata dall'amministratore condominiale relativa alle opere eseguite su parti comuni. Il chiarimento è intervenuto nella risoluzione 442, del 17 novembre 2008 dell'Agenzia delle Entrate.



Domanda

**Mio marito e io abbiamo sottoscritto un preliminare per l'acquisto di un'abitazione e annesso box auto. L'idea era quella di intestare interamente la proprietà a me. Ho sentito però che l'autorimessa potrebbe permettermi un beneficio fiscale. Essendo io a suo carico, posso comunque detrarre parte della spesa? Nel caso può detrarla lui?**

No. Ciò che è agevolato è l'acquisto del box limitatamente alla quota riferibile al costo di costruzione certificato dall'impresa cedente. Il beneficio è in termini di credito d'imposta nel

limite del 50% fino a 96.000, da ripartire in 10 anni. Tuttavia, spetta nella misura in cui trova capienza nell'imposta dovuta. Ne consegue che in assenza di imposta o in caso di incapienza, la parte in eccesso della quota imputabile all'esercizio è persa, non spettando alcun diritto di rimborso. Non va poi dimenticato che l'acquisto del box è agevolabile solo se pertinenziale all'abitazione. Nel caso prospettato, dunque, non sarà comunque ipotizzabile l'eventuale acquisto della sola autorimessa da parte del marito, in quanto mancherebbe il vincolo di pertinenzialità. Pertanto, l'unica possibilità è l'intestazione (anche in quota) dell'abitazione ed eventualmente il 100% del garage al fine di poter beneficiare in misura piena della detrazione. Si ricorda che comunque per la parte di costo riferibile all'autorimessa è necessario il bonifico. Se effettuato prima dell'atto definitivo di compravendita, è necessario che l'accordo sia dimostrato da un contratto preliminare registrato nel quale emerga il vincolo pertinenziale.



Domanda

**Sono inquilino in un appartamento e in accordo con il proprietario posso eseguire delle opere di ristrutturazione. Posso accedere ai benefici fiscali previsti?**

Si. Non è necessario esserne proprietari, in quanto è sufficiente avere il possesso dell'immobile e sostenere le spese. Il contribuente, infatti, può detrarre le spese agevolabili documentabili con fattura allo stesso intestata ed il cui pagamento sia stato eseguito con bonifico bancario o postale.



Domanda

**Ho sostituito le piastrelle del bagno: posso accedere alla detrazione prevista per le ristrutturazioni edilizie anche se l'immobile non costituisce abitazione principale? Ho poi acquistato dei mobili (sempre per il bagno), posso fruire del bonus mobili?**

Purtroppo in entrambi i casi la risposta è negativa, perché la semplice sostituzione di piastrelle rappresenta un intervento di manutenzione ordinaria e non di manutenzione straordinaria, ed in quanto tale non può fruire della detrazione prevista per gli interventi di ristrutturazione edilizia. È invece ininfluenza il fatto che l'immobile non costituisca abitazione principale. Non è infatti necessario che l'unità immobiliare oggetto dell'intervento agevolato sia adibita ad abitazione principale o che si trasferisca lì la propria residenza entro un determinato lasso di tempo.

## 4. MISURE PER LE IMPRESE

<p><b>NOVITÀ</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Proroga del super ammortamento</li> <li>■ Proroga dell'iper ammortamento</li> <li>■ Proroga del blocco dell'aumento delle aliquote dei tributi locali</li> <li>■ Rifinanziamento della "Sabatini-ter"</li> <li>■ Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0</li> <li>■ Fondo di garanzia per le Pmi</li> <li>■ Interventi in favore di grandi imprese in crisi</li> </ul>
<p><b>LA PROROGA DEL SUPER AMMORTAMENTO</b></p>	<p>Nella Legge di Bilancio 2018, è prevista la proroga, in misura diversa e con alcune eccezioni, il cosiddetto super ammortamento, vale a dire l'agevolazione fiscale relativa agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 e già prorogata dalla Legge di Bilancio 2017.</p>
<p><b>LA PROROGA DELL'IPER AMMORTAMENTO</b></p>	<p>La Legge di Bilancio 2018, prevede anche la proroga dell'iper ammortamento. Esso consente di aumentare, nella misura del 150 per cento, il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale secondo il modello "Industria 4.0".</p>
<p><b>PROROGA DEL BLOCCO DELL'AUMENTO DELLE ALIQUOTE DEI TRIBUTI LOCALI</b></p>	<p>Altra misura prevista nella Legge di Bilancio 2018, è quella riguardante la "Proroga del blocco aumenti aliquote 2018", nei fatti, proroga anche per l'anno 2018, le disposizioni di cui ai commi 26 e 28 dell'articolo 1 della Legge n. 208/2015, relative alla sospensione dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuite ai medesimi enti.</p>
<p><b>RIFINANZIAMENTO DELLA "SABATINI-TER"</b></p>	<p>Tra le misure previste nella Legge di Bilancio 2018 figura anche l'integrazione delle risorse disponibili per la concessione dei contributi sui finanziamenti della PMI, ossia un rifinanziamento della cosiddetta "Nuova Sabatini". Nello specifico, sono previste, delle integrazioni sugli importi di spesa già autorizzati per finanziare il contributo in conto interessi sui finanziamenti concessi a PMI per investimenti previsti dall'articolo 2 del D.L. n. 69/2013.</p>
<p><b>CREDITO D'IMPOSTA PER LE SPESE DI FORMAZIONE NEL SETTORE DELLE TECNOLOGIE 4.0</b></p>	<p>La Legge di Bilancio 2018, nella parte riguardante il "Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0", introduce un credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale "Impresa 4.0". Detto credito, è ammesso fino ad un importo massimo annuo pari a 300.000 euro per ciascun beneficiario; entro tale limite,</p>

	<p>la misura del beneficio è pari al 40 per cento delle spese effettuate nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e relative al costo aziendale dei lavoratori dipendenti, per il periodo in cui essi siano occupati nelle attività di formazione suddette.</p>
<p><b>FONDO DI GARANZIA PER LE PMI</b></p>	<p>Il D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito in legge con modificazioni, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili", all'articolo 9 disciplina il "Fondo di garanzia PMI". Detto articolo, in seguito alle modifiche apportate in Senato, incrementa il Fondo di garanzia per le PMI, anche a seguito di parziale riassegnazione di risorse incassate nel 2016 in virtù di sanzioni amministrative irrogate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato. Con le modifiche apportate al Senato si consente altresì di incrementare la dotazione del Fondo mediante l'intervento di Cassa Depositi e Prestiti S.p.A.</p>
<p><b>INTERVENTI IN FAVORE DI GRANDI IMPRESE IN CRISI</b></p>	<p>L'articolo 11 del D.L. n. 148/2017, convertito con modificazioni in Legge 4 dicembre 2017, n. 172, disciplina il "Fondo imprese" e, nello specifico, gli interventi di sostegno in favore di imprese in crisi di grande dimensione. Si tratta delle imprese di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 347/2003, ossia imprese in stato di insolvenza, con lavoratori subordinati non inferiori a 500 unità che presentano rilevanti difficoltà finanziarie ai fini della continuazione delle attività produttive e del mantenimento dei livelli occupazionali. Per questa finalità, s'incrementa il Fondo di 300 milioni di euro per il 2018 e, di conseguenza, si costituisce una nuova apposita Sezione del Fondo.</p>

**FOCUS – GRAFICO RIASSUNTIVO**

**SUPER E IPER AMMORTAMENTO**



**NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018**



**PROROGA DI UN ANNO MA CON DIVERSE PERCENTUALI**

**MAXI AMMORTAMENTO**

Le imprese potranno godere del **maxi ammortamento al 130% (anziché al 140%)**

Per acquisti effettuati **dal 1° gennaio 2018 e fino al 31.12.2018**

investimenti in **beni immateriali strumentali nuovi** - IMPIANTI E MACCHINARI

**Esclusi**

i beni che beneficiano della precedente versione del maxi ammortamento

tutti i **veicoli e gli altri mezzi di trasporto** di cui all'art. 164, comma 1 del TUIR

**IPER AMMORTAMENTO**

Le imprese potranno godere dell'**iper ammortamento avvalendosi della maggiorazione del 150%**

acquisti effettuati **entro il maggior termine del 31.12.2018** (anziché 31.12.2017)

investimenti in **beni immateriali strumentali** macchine intelligenti, interconnesse.

**OBIETTIVO:** trasformare l'impresa in chiave tecnologica e digitale 4.0.

**ACCRESCERE IL LIVELLO DI COMPETITIVÀ TECNOLOGICA**

## ATTENZIONE

### CLAUSOLA SALVAGUARDIA - OGGETTO CEDUTO PRIMA DEL PERIODO DI AMMORTAMENTO

Si potrà continuare a godere dell'agevolazione fino alla fine, purché nello stesso periodo d'imposta del realizzo venga acquistato un bene nuovo con caratteristiche analoghe o superiori a quello dismesso

#### 4.1. La proroga del super ammortamento

L'articolo 1, comma 29, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ossia la Legge di Bilancio 2018 ha prorogato, per l'anno 2018, le cosiddette misure del super ammortamento, che consentono alle imprese ed ai professionisti di aumentare le quote di ammortamento dei beni strumentali, a fronte di nuovi investimenti effettuati.

#### Articolo 1 – comma 29 Legge di Bilancio

Il comma 29 del sopra citato articolo, proroga, in misura diversa e con alcune eccezioni, il cosiddetto super ammortamento, vale a dire l'agevolazione fiscale relativa agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 e già prorogata dalla Legge di Bilancio 2017.

#### Legge di Stabilità 2016



Ricorda

È necessario ricordare che la richiamata **Legge di Stabilità 2016** (art. 1, commi 91-97 della Legge n. 208 del 2015) aveva introdotto **un innalzamento al 40 per cento delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione di beni strumentali**, a fronte di investimenti in beni materiali strumentali nuovi, nonché per quelli in veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività dell'impresa.

#### Legge di Stabilità 2017

Detta agevolazione, disposta in origine per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, **è stata poi prorogata dalla Legge di Bilancio 2017** (articolo 1, comma 8 della Legge n. 232 del 2016) con riferimento alle operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2017 ovvero sino al 30 giugno 2018, a condizione che detti investimenti si

riferiscano a ordini accettati dal venditore entro la data del 31 dicembre 2017 e che, entro la medesima data, sia anche avvenuto il pagamento di acconti in misura non inferiore al 20 per cento.

Il comma in esame, ai fini delle imposte sui redditi, per i titolari di redditi d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano **investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 1° gennaio 2018 fino al 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019** (a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2018, l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione) prevede l'aumento del 30 per cento del costo di acquisizione dei predetti beni, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.



La misura è dunque prorogata, ma nella misura del 30 per cento in luogo del 40 per cento disposto dalla disciplina previgente.



In pratica, dalla misura suddetta, **sono esclusi gli investimenti in veicoli e gli altri mezzi di trasporto**, sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa (la cui deducibilità è integrale), sia che vengano usati con finalità non

esclusivamente imprenditoriali: si tratta dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, del TUIR. Rientrano nell'agevolazione, tuttavia, gli autoveicoli quali, ad esempio, gli autobus, gli autoarticolati, trattori stradali, ecc.

Si tratta di mezzi che non sono annoverati nelle lettere a) e m) del D. Lgs. n. 285/1992 richiamate nell'articolo 164, comma 1, del TUIR.

Si confermano, inoltre, i casi di esclusione di detta agevolazione già previsti dall'articolo 1, commi 93 e 97, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.



In particolare, sono esclusi dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento (ammortamento più lungo di 15 esercizi), nonché i fabbricati e le costruzioni e i beni di cui all'allegato 3 annesso alla predetta Legge di Stabilità 2016.

È bene precisare che, le maggiorazioni del costo di acquisizione, non producono effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

#### 4.2. La proroga dell'iper ammortamento

Sempre nell'**articolo 1 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ai commi da 30 a 36**, ossia la Legge di Bilancio 2018, è disciplinata anche la proroga dell'iper ammortamento. Esso consente di maggiorare, nella misura del 150 per cento, il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale secondo il modello "Industria 4.0".



Questo modello sopra richiamato, sta ad indicare un processo generato da trasformazioni tecnologiche nella progettazione, nella produzione e nella distribuzione di sistemi e prodotti manifatturieri e finalizzato alla produzione industriale automatizzata e interconnessa.

Articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, ai commi da 30 a 36

PROROGA IPER AMMORTAMENTO

Maggiorazione del 150%

costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale secondo il modello "Industria 4.0".

A tal proposito, si ricorda che, l'articolo 1, comma 9, della Legge di Bilancio 2017, ha introdotto il beneficio dell'iper ammortamento per gli investimenti, effettuati fino al 31 dicembre 2017 (ovvero entro il 30 settembre 2018 a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2017, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione), in beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello Industria 4.0 (inclusi nell'allegato A della Legge di Bilancio). Come anticipato, esso consiste in una maggiorazione del costo di acquisizione del 150 per cento, consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250 per cento del costo di acquisto.

Articolo 1, comma 9, della Legge di Bilancio 2017

PROROGA IPER AMMORTAMENTO

Maggiorazione del 150%

in beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello Industria 4.0



In pratica, viene prorogata la **maggiorazione del 150 per cento** del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale secondo il modello "Industria 4.0", ricompresi nell'Allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017.



Nota bene

Detta agevolazione, viene riconosciuta anche per gli **investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero fino al 31 dicembre 2019**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione 2018, l'iper ammortamento 2017 si applica anche agli investimenti in beni immateriali strumentali effettuati nel periodo 1 gennaio - 31 dicembre 2018, ovvero fino al 31 dicembre 2019 a specifiche condizioni, ossia: che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

### Comma 32 – articolo 1

Inoltre, il comma 32 del citato articolo 1 in esame, proroga la maggiorazione, nella misura del 40 per cento, del costo di acquisizione dei beni immateriali (software) funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello Industria 4.0 (beni ricompresi nell'Allegato B alla citata Legge n. 232 del 2016), che si applica ai soggetti che usufruiscono dell'iper ammortamento 2018, con riferimento agli investimenti effettuati nel medesimo periodo previsto, ovvero fino al 31 dicembre 2018 e, alle condizioni precedentemente menzionate, al 31 dicembre 2019.

Ricapitolando, relativamente all'estensione del periodo di agevolazione al 31 dicembre 2019, anche per i beni immateriali devono essere soddisfatte, entro il 31 dicembre 2018, le condizioni già elencate in precedenza: accettazione dell'ordine da parte del venditore e pagamento di acconti pari al 20 per cento del costo di acquisizione.



Va evidenziato che, il comma 32, amplia i beni immateriali che possono rientrare nell'agevolazione, ossia:

- sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;
- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e amplificazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo, con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field).

Il comma 33 dell'articolo 1, inoltre, confermando la documentazione già richiesta dalla Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 11, della Legge 16 dicembre 2016, n. 232), dispone che, ai fini dell'applicazione della maggiorazione del costo dei beni materiali e immateriali di cui agli allegati A) e B) alla Legge di Bilancio, l'impresa è tenuta ad acquisire una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, in cui si attesta che il bene:

- possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A e/o all'allegato B;
- è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

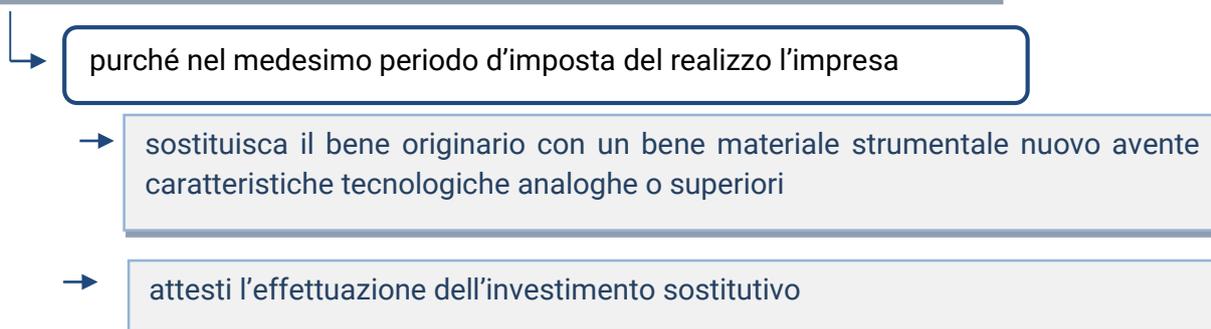
La dichiarazione del legale rappresentante, l'eventuale perizia e l'attestato di conformità, devono essere acquisite dall'impresa entro il periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo d'imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Infine, i commi 35 e 36 dell'articolo 1, hanno l'obiettivo di evitare che, il beneficio dell'iperammortamento, interferisca, negli esercizi successivi, con le scelte di investimento più opportune che l'impresa possa aver esigenza di compiere al fine di mantenere il livello di competitività raggiunto.

La norma contempla l'ipotesi che, se il bene agevolato, sia realizzato a titolo oneroso, è previsto che il beneficio non venga meno per le residue quote, come determinate in origine, purché nel medesimo periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione, secondo le regole previste dal citato articolo 1, comma 11, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

#### Beneficio non viene meno per le residue quote



La sostituzione, quindi, non determina la revoca dell'agevolazione, purché il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla Legge n. 232 del 2016 e che siano soddisfatte le condizioni documentali richieste dalla legge per l'investimento originario.

Investimento di **costo inferiore** a quello del bene originario



Il comma 36, comunque, prevede anche l'ipotesi in cui l'investimento sostitutivo sia di costo inferiore a quello del bene originario; in tal caso, ferme restando le altre condizioni oggettive e documentali richieste, si prevede che il beneficio calcolato in origine debba essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

#### 4.2.1. Esempio di sostituzione del bene per l'iper ammortamento



Esempio

Bene acquistato nel 2017 del costo di euro 10.000 con coefficiente di ammortamento del 20%.

In data 2 gennaio 2020 il bene viene ceduto, mentre, si acquista un nuovo bene avente le stesse caratteristiche del bene ceduto per un costo di euro 8.000. Il nuovo bene viene interconnesso e attestato entro il 31 dicembre 2020.

La maggiorazione originaria pari a 15.000 euro ( $10.000 * 150\%$ ) viene fruita nel modo seguente:

- 1.500 per il 2017;
- 3.000 per il 2018;
- 3.000 per il 2019;

per un totale complessivo di euro 7.500.

Nel periodo d'imposta 2020, per effetto del comma 36 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, si prosegue nell'iper ammortamento, ma riducendo il costo di riferimento a euro 8.000 della maggiorazione del 150%. Per cui, si avrà:  $8.000 * 150\% = 12.000$ .

Per effetto di quanto suddetto, l'impresa potrà dedurre ulteriori quote di iper ammortamento fino a euro 4.500 ( $12.000 - 7.500$ ).

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 3 gennaio 2018

### SUPER E IPER AMMORTAMENTO PROROGATI CON LA NUOVA LEGGE DI BILANCIO

#### 4.3. Proroga del blocco dell'aumento delle aliquote dei tributi locali

L'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, ossia la Legge 27 dicembre 2017, n. 205, in seguito alle modifiche apportate alla Camera, al comma 37, recante "Proroga del blocco aumenti aliquote 2018", nei fatti, proroga anche per l'anno 2018, le disposizioni di cui ai commi 26 e 28 dell'articolo 1 della Legge n. 208/2015, relative alla sospensione dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuite ai medesimi enti.

Si consente ai comuni di confermare, sempre per l'anno 2018, la maggiorazione della TASI già disposta per il 2017 con delibera del Consiglio comunale.

Nel corso dell'esame alla Camera, la disposizione è stata modificata, al fine di escludere dalla sospensione, per il solo anno 2018, i Comuni istituiti a seguito di fusione, allo scopo di consentire l'armonizzazione delle diverse aliquote.

Il comma 37, quindi, proroga al 2018 la sospensione dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuite ai medesimi enti territoriali.

A tal fine, viene modificato il comma 26 della Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208 del 2015), come successivamente novellato dall'articolo 1, comma 42 della Legge di Bilancio 2017 (Legge n. 232 del 2016), che ha prorogato detta misura al 2017.



Ricorda

È, quindi, utile ricordare che, il predetto comma 26, consente di fare salve dalla sospensione alcune fattispecie specifiche. In particolare sono escluse dalla sospensione, per il settore sanitario, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 174, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successive modificazioni, e all'articolo 2, commi 79, 80, 83 e 86, della Legge 23 dicembre 2009, n. 191.

Le norme citate, si riferiscono alle regioni in situazione di disavanzo sanitario, nelle quali viene applicata la maggiorazione dell'aliquota dell'IRAP, nella misura di 0,15 punti percentuali, e dell'addizionale regionale all'IRPEF, nella misura di 0,30 punti percentuali, quando gli organi preposti al monitoraggio dell'attuazione dei piani di rientro dei deficit sanitari verificano che la regione in disavanzo non ha raggiunto gli obiettivi previsti.



Attenzione

Inoltre, per i comuni che avevano confermato nel 2016 e nel 2017 la maggiorazione Imu/Tasi con delibera di Consiglio comunale, è comunque prevista la possibilità di mantenerla anche nel 2018 nella stessa misura già deliberata per gli anni precedenti.

È utile ricordare che, il comma 28 della Legge di Stabilità 2016 (anch'esso novellato dalla già citata Legge di Bilancio 2017) aveva tenuto ferma per l'anno 2016, limitatamente agli immobili non esentati da imposta (tra cui le abitazioni principali di lusso), la possibilità per i comuni di adottare la maggiorazione dell'aliquota TASI fino allo 0,8 per mille (di cui al comma 677 della legge di stabilità 2014), nella stessa misura prevista per il 2015, con delibera del Consiglio comunale.

L'articolo 1, comma 42, della Legge n. 232 del 2016 (Legge di Bilancio 2017) ha modificato il sopra citato comma 28 al fine di consentire ai Comuni di confermare, anche per l'anno 2017, la stessa maggiorazione della TASI già disposta per il 2016, con delibera del Consiglio comunale.

#### 4.4. Rifinanziamento della "Sabatini-ter"

Nella Legge di Bilancio 2018 è prevista anche l'integrazione delle risorse disponibili per la concessione dei contributi sui finanziamenti della PMI, ossia un rifinanziamento della cosiddetta "Nuova Sabatini".

Nello specifico, sono previste, delle integrazioni sugli importi di spesa già autorizzati per finanziare il contributo in conto interessi sui finanziamenti concessi a PMI per investimenti previsti dall'articolo 2 del D.L. n. 69/2013.



Ricordiamo che la “Nuova Sabatini”, ovvero la misura Beni strumentali, è l’agevolazione messa a disposizione dal Ministero dello Sviluppo Economico con l’obiettivo di facilitare l’accesso al credito delle imprese e accrescere la competitività del sistema produttivo del Paese. Tale misura sostiene gli investimenti per acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché software e tecnologie digitali.

## RIFINANZIAMENTO NUOVA SABATINI-TER



### NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ 2018



330 milioni di euro per il periodo 2018-2023

Facilitare l’accesso al credito delle imprese e accrescere la competitività del sistema produttivo del Paese

Acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché software e tecnologie digitali.

**Possono beneficiare dell’agevolazione le micro, piccole e medie imprese (PMI)**

**che alla data di presentazione della domanda:**

- sono regolarmente costituite e iscritte nel Registro delle imprese o nel Registro delle imprese di pesca;
- sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non sono in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali;
- non rientrano tra i soggetti che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti considerati illegali o incompatibili dalla Commissione Europea;
- non si trovano in condizioni tali da risultare imprese in difficoltà;
- hanno sede in uno Stato Membro purché provvedano all’apertura di una sede operativa in Italia entro il termine previsto per l’ultimazione dell’investimento.

L'agevolazione prevista nella "Nuova Sabatini" è rivolta alle micro, piccole e medie imprese operanti in tutti i settori, inclusi agricoltura e pesca, e prevede l'accesso ai finanziamenti agevolati per investimenti (anche mediante operazioni di leasing finanziario) in beni strumentali e a contributi statali in conto impianti per gli investimenti in questione.

#### TIPOLOGIA INVESTIMENTI

La tipologia degli investimenti in beni strumentali ammissibili, ossia macchinari, impianti, beni strumentali di impresa e attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo, nonché investimenti in hardware, software ed in tecnologie digitali (comma 1, art. 2 del D.L. n. 69/2013) è stata estesa dalla Legge di Bilancio per il 2017 ai cosiddetti investimenti "Industria 4.0": macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica aventi come finalità la realizzazione di investimenti in tecnologie, compresi gli investimenti in big data, cloud computing, banda ultralarga, cybersecurity, robotica avanzata e mecatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, Radio frequency identification (RFID) e sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti (articolo 1, comma 55 della Legge di Bilancio 2017).

La norma in esame, quindi, recante, appunto, "Sostegno agli investimenti delle PMI – Nuova Sabatini", prevede il rifinanziamento della misura per complessivi 330 milioni di euro nel periodo 2018-2023, così modulandoli negli anni:

- 33 milioni di euro per il 2018;
- 66 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2019-2022;
- 33 milioni di euro per il 2023.

In virtù di quanto disposto dal provvedimento in esame, sono previste le concessioni di agevolazioni alle PMI nella forma di un contributo in conto impianti. Detto comma, in pratica, mantiene il meccanismo preferenziale introdotto lo scorso anno, con la Legge di Bilancio 2017, per gli investimenti "Industria 4.0". Ad essi viene ora riservata una quota pari al trenta per cento (anziché il 20 per cento) delle risorse stanziato dal comma 1. Il relativo contributo statale in conto impianti rimane maggiorato del 30% rispetto alla misura massima concessa per le altre tipologie di investimento ammissibili. Lo stesso comma, dispone, inoltre, che le risorse risultanti non utilizzate per la predetta riserva alla data del 30 settembre 2018, rientrano nella disponibilità complessive della misura.



Nota bene

Sono prorogati altresì, i termini per la concessione dei finanziamenti dal 31 dicembre 2018 fino alla data dell'avvenuto esaurimento delle risorse disponibili da comunicarsi con avviso in Gazzetta Ufficiale.

#### 4.5. Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0

L'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, ai commi da 46 a 56, disciplina il "Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0", introducendo, appunto, un credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale "Impresa 4.0".

Detto credito, è ammesso fino ad un importo massimo annuo pari a 300.000 euro per ciascun beneficiario; entro tale limite, la misura del beneficio è pari al 40 per cento delle spese effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e relative al costo aziendale dei lavoratori dipendenti, per il periodo in cui essi siano occupati nelle attività di formazione suddette.

Ai fini del beneficio in esame, è posta un'autorizzazione di spesa pari a 250 milioni di euro per il 2019 (l'effetto finanziario è ritardato di un anno rispetto alla maturazione del credito).

In pratica, il suddetto beneficio, è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 300.000 per ciascun beneficiario, per le attività di formazione pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali, per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0, ovvero:

→	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 e integrazione digitale dei processi aziendali, applicate negli ambiti elencati nell'Allegato 1.

Nei successivi commi di detto articolo, è anche specificato che sono in ogni caso escluse dal beneficio le attività di formazione, ordinaria o periodica, organizzata dall'impresa per conformarsi alle norme in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e di protezione dell'ambiente o ad altre norme obbligatorie in materia di formazione.

### CREDITO DI IMPOSTA PER LA FORMAZIONE 4.0



#### NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018

PER LE IMPRESE CHE NEL PROSSIMO ANNO SOSTERRANNO SPESE IN ATTIVITÀ DI FORMAZIONE.



PER ACQUISIRE O CONSOLIDARE LE CONOSCENZE PREVISTE DAL **PIANO NAZIONALE IMPRESA 4.0**

pari al 40% del costo aziendale del personale impiegato nella formazione

fino a un importo massimo di 300.000 euro per azienda

#### OGGETTO AGEVOLAZIONE

Sono ammissibili al credito d'imposta solo le **attività di formazione svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie** previste dal Piano nazionale Industria 4.0,

big data e analisi dei dati

cloud e fog computing

prototipazione rapida

cyber security

sistemi cyber-fisici

robotica avanzata e collaborativa

integrazione digitale dei processi aziendali

Interfaccia uomo macchina

sistemi di visualizzazione e realtà aumentata

Manifattura additiva

internet delle cose e delle macchine

Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile sono ammesse all'agevolazione **entro il limite massimo di 5.000 euro**. Le imprese con bilancio certificato, invece, sono esentate da tali obblighi di certificazione.

### INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Il credito d'imposta in esame, come disposto nel comma 50 dell'articolo 1 sopra citato, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di spettanza e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi in cui il credito sia impiegato, e può essere utilizzato esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione (ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni). Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini fiscali.



Al beneficio in esame non si applicano, (come previsto dal successivo comma 51) **né il limite annuale di 250.000 euro per l'utilizzo dei crediti d'imposta** (di cui all'art. 1, comma 53, della L. 24 dicembre 2007, n. 244) **né il limite massimo di compensabilità di crediti d'imposta e contributi**, pari a 700.000 euro (di cui all'art. 34 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni).

Il beneficio è concesso (**comma 52**) nel rispetto delle norme europee ivi richiamate sulla compatibilità degli aiuti con il mercato interno. Agli adempimenti in ambito europeo, nonché a quelli relativi al Registro nazionale degli aiuti di Stato, provvede il Ministero dello Sviluppo economico.

### COMMA 8 - REQUISITI DI CERTIFICAZIONE DEI COSTI

Il **comma 53** dell'articolo 1 in esame disciplina, invece, i requisiti di certificazione dei costi ai fini di detto beneficio, anche con riferimento alle imprese non soggette alla revisione legale dei conti. Per queste ultime, infatti, le spese sostenute per l'apposita attività di certificazione contabile sono ammesse al credito d'imposta in oggetto entro il limite massimo di 5.000 euro.

### SANZIONI

Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli siano richiesti per il rilascio della certificazione di cui al comma 32, si applicano le sanzioni penali richiamate dal comma 54 (sanzioni relative al consulente tecnico nel processo civile).

Per concludere, il comma 55 stabilisce che, con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, sono adottate entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, le disposizioni applicative necessarie, con riguardo, in particolare, all'individuazione delle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio, nonché alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza del beneficio. In seguito alle modifiche apportate alla Camera, è stato soppresso il riferimento all'individuazione delle procedure di concessione e di impiego del beneficio.

Al comma 56 è disposto che, il Ministero dell'Economia e delle Finanze effettua il monitoraggio degli effetti finanziari, anche ai fini dell'adozione delle iniziative legislative eventualmente necessarie.

### 4.6. Fondo di garanzia per le PMI

Il D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito in legge con modificazioni, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili", all'articolo 9 disciplina il "Fondo di garanzia PMI".

Detto articolo, in seguito alle modifiche apportate al Senato, incrementa il Fondo di garanzia per le PMI, anche a seguito di parziale riassegnazione di risorse incassate nel 2016 in virtù di sanzioni amministrative irrogate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato. Con le modifiche apportate al Senato si consente altresì di incrementare la dotazione del Fondo mediante l'intervento di Cassa Depositi e Prestiti S.p.A.



Nota bene

Così come previsto nel comma 1 del sopra citato articolo, la dotazione del Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese, è incrementata di 300 milioni di euro per l'anno 2017 e di 200 milioni di euro per l'anno 2018.



Ricorda

È bene ricordare che, il fondo di garanzia per le piccole e medie imprese, di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, è il fondo governativo che facilita l'accesso al credito attraverso la concessione di garanzie sui prestiti bancari. Inoltre, il Fondo di garanzia per le PMI è stato inserito nel Sistema Nazionale di Garanzia sin dalla Legge di Stabilità 2014, ed era stato costituito ai fini del riordino del sistema delle garanzie per l'accesso al credito delle famiglie e delle imprese.



Tale Sistema, comprende, oltre al Fondo di Garanzia per le PMI, una Sezione speciale di garanzia “Grandi Progetti di Ricerca e Innovazione”, che viene istituita nell’ambito del Fondo di Garanzia PMI, e il Fondo di garanzia per la prima casa.

È stato anche disposto che, il rafforzamento patrimoniale dei Confidi, passi per l’utilizzo del Fondo di Garanzia per le PMI e che una somma sia destinata alle Camere di Commercio per il sostegno al credito alle PMI tramite il rafforzamento dei Confidi, compresi quelli che non sono sottoposti alla vigilanza della Banca d’Italia.

Sempre con riguardo al Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese, è bene ricordare che era stato disposto il rifinanziamento di detto Fondo, ai sensi dell’articolo 13 del D.L. n. 193/2016, che ammonta a 895 milioni di euro.

Il comma 2 dell’articolo 9 in esame, inoltre, dispone che le entrate che derivano dalle sanzioni amministrative irrogate dall’Autorità Garante della concorrenza e del mercato, per l’anno 2017, se incassate nell’ultimo bimestre 2016, siano riassegnate per un importo di 23 milioni di euro, al già citato Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese.

In seguito all’esame della norma al Senato, è stato introdotto il comma 2-bis il quale – novellando l’articolo 11, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 – consente di incrementare la dotazione del Fondo di garanzia PMI anche con l’intervento della Cassa depositi e prestiti S.p.A., oltre che mediante versamento di contributi da parte delle banche, delle Regioni e di altri enti e organismi pubblici, ovvero con l’intervento della SACE S.p.A..

#### **4.7. Interventi in favore di grandi imprese**

L’articolo 11 del D.L. n. 148/2017, convertito con modificazioni in Legge 4 dicembre 2017, n. 172, disciplina il “Fondo imprese” e, nello specifico, gli interventi di sostegno in favore di imprese in crisi di grande dimensione. Si tratta delle imprese di cui all’articolo 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 347/2003, ossia imprese in stato di insolvenza, con lavoratori subordinati non inferiori a 500 unità che presentano rilevanti difficoltà finanziarie ai fini della continuazione delle attività produttive e del mantenimento dei livelli occupazionali. Per questa finalità, s’incrementa il Fondo di 300 milioni di euro per il 2018 e, di conseguenza, si costituisce una nuova apposita Sezione del Fondo.

Nello specifico, l’articolo 11 in esame, introduce un’ulteriore nuova finalizzazione del Fondo crescita sostenibile di cui all’articolo 23 del D.L. n. 83/2011 che viene destinato anche agli interventi di sostegno a favore di imprese in crisi di grande dimensione.



Durante l'esame della norma al Senato, sono stati introdotti due **nuovi commi 2-bis e 2-ter**, che intervengono apportando modifiche alla disciplina della misura di sostegno a favore dei giovani imprenditori nel Mezzogiorno, denominata «**Resto al Sud**», di cui all'articolo 1 del D.L. n. 91/2017.

**Il comma 1 dell'articolo in esame, innanzitutto, modifica l'articolo 23 del D.L. n. 83 del 2012 e, precisamente:**

- la lettera a) novella il comma 2, relativo alle finalità del Fondo crescita disponibile, inserendo gli **“interventi in favore di imprese in crisi di grande dimensione”**;
- la lettera b), invece, introduce dopo il comma 3-bis, un nuovo comma 3-ter, il quale dispone che, per i sopra indicati interventi, possono essere concessi **finanziamenti in favore di imprese in stato di insolvenza con lavoratori subordinati non inferiori a 500 unità** ai sensi della norma che fissa i requisiti di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (viene quindi richiamata solo la lettera a) dell'articolo 1, comma 1 del D.L. n. 347/2003).

Il sopra citato articolo 1 del Decreto-Legge 23 dicembre 2003, n. 347, fissa i requisiti per l'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria “in via diretta” disciplinata dallo stesso D.L.; deve comunque trattarsi di **imprese soggette alle disposizioni sul fallimento in stato d'insolvenza**, che intendono avvalersi della procedura di ristrutturazione economica e finanziaria, ovvero del programma di cessione dei complessi aziendali previsto dall'amministrazione straordinaria stessa, purché abbiano, singolarmente o, come gruppo di imprese costituito da almeno un anno, entrambi i requisiti di seguito riportati:

- lavoratori subordinati non inferiori a cinquecento da almeno un anno (inclusi quelli ammessi al trattamento di integrazione dei guadagni) (articolo 1, comma 1, lettera a) );
- debiti, inclusi quelli derivanti da garanzie rilasciate, per un ammontare complessivo non inferiore a trecento milioni di euro (articolo 1, comma 1, lettera b) ).

Le imprese in questione, inoltre, devono presentare rilevanti difficoltà finanziarie ai fini della continuazione delle attività produttive e del mantenimento dei livelli occupazionali.

Occorre tener presente, però, che le linee guida per gli aiuti al salvataggio e alla ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà (2014/C 249/01 del 9 luglio 2014) dispongono - ai fini della

valutazione di compatibilità degli aiuti in questione - che un'impresa è in difficoltà (e dunque è suscettibile di aiuto pubblico alle condizioni indicate nelle linee guida stesse) se, in assenza di un intervento dello Stato, è quasi certamente destinata al collasso economico a breve o a medio termine.

Quindi, tra le circostanze che debbono sussistere ai fini della definizione di un'impresa in difficoltà, occorre che l'impresa stessa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi tutte le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori.

Le misure di aiuto pubblico alle imprese in difficoltà devono essere notificate alla Commissione Europea in quanto escluse dall'ambito di applicazione del Regolamento UE n. 651/2014 General Block Exemption Regulations (GBER)<sup>17</sup>.

La relazione illustrativa all'articolo in esame afferma in proposito che nell'ordinamento non esistono - allo stato - misure volte a consentire l'intervento dello Stato in favore delle predette imprese in difficoltà finanziaria, con l'unica eccezione rappresentata dall'articolo 2-bis del D.L. n. 26 del 1979, che disciplina la garanzia dello Stato sui finanziamenti bancari alle imprese in amministrazione straordinaria.

Relativamente alle modalità e criteri per la concessione, erogazione e rimborso dei predetti finanziamenti, il nuovo comma 3-ter dispone che con uno o più decreti del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (da adottare, secondo quanto introdotto al Senato, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente provvedimento) essi sono stabiliti nel rispetto della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato.

Il comma 2 dell'articolo in esame, per la specifica nuova finalità degli interventi in favore di imprese in crisi di grande dimensione, incrementa il Fondo crescita sostenibile di 300 milioni di euro per il 2018 (con conseguente costituzione di una nuova apposita Sezione del Fondo).

Si ricorda che, l'articolo 23 del D.L. n. 83/2012, al fine di favorire la crescita sostenibile e la creazione di nuova occupazione, ha ridenominato il Fondo speciale rotativo per l'innovazione tecnologica (art. 14, legge n. 46/1982), istituito presso il Ministero dello Sviluppo economico, in **"Fondo per la crescita sostenibile"**, facendovi confluire una serie di risorse stanziata da interventi autorizzativi di spesa, contestualmente abrogati.

Il Fondo - prima dell'intervento novellatore qui in esame - è stato destinato, dall'articolo 23 del D.L. n. 83/2012, al finanziamento di programmi e interventi con un impatto significativo in ambito nazionale sulla competitività dell'apparato produttivo, con particolare riguardo alle seguenti finalità:

- la promozione di progetti di ricerca, sviluppo e innovazione di rilevanza strategica per il rilancio della competitività del sistema produttivo, anche tramite il consolidamento dei

centri e delle strutture di ricerca e sviluppo delle imprese (articolo 23, comma 2, lettera a));

- il rafforzamento della struttura produttiva, il riutilizzo di impianti produttivi e il rilancio di aree che versano in situazioni di crisi complessa di rilevanza nazionale tramite la sottoscrizione di accordi di programma (tra cui quelli di cui alla legge n. 181/1989) (articolo 23, comma 2, lettera b) );
- la promozione della presenza internazionale delle imprese e l'attrazione di investimenti dall'estero, anche in raccordo con le azioni che saranno attivate dall'ICE - Agenzia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane (articolo 23, comma 2, lettera c) ).

Per ciascuna delle finalità indicate dal comma 2 è istituita un'apposita sezione nell'ambito del Fondo (comma 4 dell'articolo 23).

#### MODALITÀ DI CONCESSIONE DEI CONTRIBUTI A VALERE SUL FONDO

In merito alle **modalità di concessione dei contributi a valere sul Fondo**, ai sensi del comma 3 dell'articolo 23, con decreti di natura non regolamentare del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sono individuate le priorità, le forme e le intensità massime di aiuto concedibili nell'ambito del Fondo stesso, avuto riguardo a quanto previsto dall'articolo 7 del D.Lgs. n. 123/1998 (sulle procedure di erogazione delle forme di sostegno pubblico alle imprese). Viene espressamente esclusa la forma del credito d'imposta.

**Le misure di sostegno a valere sul Fondo crescita sostenibile, sono attivate con bandi** ovvero Direttive del Ministro dello Sviluppo Economico, che individuano i termini, le modalità e le procedure, anche in forma automatizzata, per la concessione ed erogazione delle agevolazioni.

Per la gestione degli interventi, il MISE si può avvalere, basandosi su apposita convenzione, di società *in house* ovvero di società o enti in possesso dei necessari requisiti tecnici, organizzativi e di terzietà scelti, sulla base di un'apposita gara, secondo le modalità e le procedure stabilite nel Codice dei Contratti pubblici (ora D. Lgs. n. 50/2016).

Ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 23 citato in precedenza, gli obiettivi e le priorità del Fondo possono essere periodicamente aggiornati con la procedura sopra descritta sulla base del monitoraggio dell'andamento degli incentivi relativi agli anni precedenti.



**FONDO PER LA CRESCITA SOSTENIBILE**

Il Fondo per la crescita sostenibile opera come fondo rotativo, ed infatti, il comma 8 dell'articolo 23 dispone che i provvedimenti di revoca a valere sui finanziamenti del Fondo affluiscano all'entrate del bilancio dello Stato per essere riassegnati nel medesimo importo alla contabilità speciale del Fondo stesso, operativa per l'erogazione di finanziamenti agevolati.

Durante l'esame della norma al Senato, sono stati inseriti:

↳ **il comma 2-bis**

→ il quale interviene sugli oneri della convenzione stipulata tra Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo d'impresa Spa – Invitalia, in quanto gestore della misura stessa per conto della Presidenza. La disciplina di tali oneri è contenuta nel secondo periodo del comma 3 del citato articolo 1 del D.L. n. 91, il quale attualmente dispone che ad essi si provveda entro il limite massimo dell'1 per cento degli stanziamenti di bilancio alla misura destinati (dai commi 16 e 17 del medesimo articolo 1 del D.L. n. 91). Il comma 2-bis in esame, attraverso una novella al citato secondo periodo del comma 3, elimina il limite dell'1 per cento;

↳ **il comma 2-ter**

→ il quale dispone che, in sede di prima applicazione e per gli anni 2017-2018, il requisito del limite di età per i beneficiari (35 anni) richiesto ai fini dell'accesso alla misura dal comma 2 dell'articolo 1 del D.L. n. 91 – s'intende soddisfatto se posseduto alla data del 21 giugno 2017 (data di entrata in vigore del D.L. del 20 giugno 2017, n. 91).

Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>

## ARTICOLI FISCO

➤ 10 gennaio 2018

### Bonus per le spese di formazione del personale nel settore “impresa 4.0”

#### 4.8. Agevolazioni alle imprese: altre novità

<p><b>TAX CREDIT ALBERGHI</b></p>	<p>La Legge di bilancio 2018 estende il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture alberghiere (Tax credit alberghi) alle strutture che prestano cure termali, anche per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.</p>
<p><b>CREDITO DI IMPOSTA PER LE IMPRESE CULTURALI</b></p>	<p>Alle imprese culturali e creative come sopra individuate, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi.</p>
<p><b>CREDITO DI IMPOSTA AD HOC PER LE LIBRERIE</b></p>	<p>A decorrere dall'anno 2018, in favore degli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita di libri al dettaglio è riconosciuto un credito di imposta parametrato agli importi pagati quali IMU, TASI e TARI con riferimento ai locali dove si svolge la medesima attività di vendita di libri al dettaglio, nonché alle eventuali spese di locazione.</p>
<p><b>CREDITO DI IMPOSTA SPESE CONSULENZA RELATIVE ALLA QUOTAZIONE DELLE PMI</b></p>	<p>Per le piccole e medie imprese, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003, che successivamente alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione, un credito d'imposta, fino ad un importo massimo nella misura di 500.000 euro, del 50% dei costi di consulenza sostenuti fino al 31 dicembre 2020, per la predetta finalità.</p>

#### 4.9. Tax credit alberghi. L'intervento della Legge di bilancio

La Legge di bilancio 2018 è intervenuta in materia di Tax credit alberghi andando ad ampliare quello che è l'ambito oggettivo di applicazione della stessa agevolazione; in particolare sono ora ammesse al credito di imposta anche le strutture che prestano cure termali che dunque si aggiungono:

- ⇒ alle strutture alberghiere così come individuate dall'art.2 del D.M. 7 MAGGIO 2015 (alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, nonché quelle individuate come tali dalle specifiche normative regionali) e
- ⇒ alle strutture che svolgono attività agrituristica, come definita dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96, e dalle pertinenti norme regionali.

##### Il tax credit alberghi (art.10 D.L.83/2014)

*Al fine di migliorare la qualità dell'offerta ricettiva per accrescere la competitività delle destinazioni turistiche, per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e per i due successivi, alle imprese alberghiere esistenti alla data del 1° gennaio 2012 è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30 per cento delle spese sostenute fino ad un massimo di 200.000 euro nei periodi d'imposta sopra indicati per gli interventi di cui al comma 2. Il credito d'imposta è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo di cui al comma 7*

##### IL CONCETTO DI STRUTTURA ALBERGHIERA

Per "struttura alberghiera" si intende una struttura aperta al pubblico, a gestione unitaria, con servizi centralizzati che fornisce alloggio, eventualmente vitto ed altri servizi accessori, in camere situate in uno o più edifici. Tale struttura è composta da non meno di sette camere per il pernottamento degli ospiti. Sono strutture alberghiere gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, nonché quelle individuate come tali dalle specifiche normative regionali;

##### LE ATTIVITÀ ESCLUSE

Resta ferma la non ammissibilità al riconoscimento del credito d'imposta per le imprese che risultano avere i seguenti codici ATECO all'interno della classifica 55.2:

- 55.20.2 Ostelli della gioventù
- 55.20.3 Rifugi di montagna
- 55.20.4 Colonie marine e montane
- 55.20.51 TUTTE LE VOCI AD ECCEZIONE DEI RESIDENCE

In pratica, alle imprese alberghiere esistenti alla data del 1° gennaio 2012 viene riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30% relative a investimenti connessi a interventi di:

- ⇒ ristrutturazione edilizia,
- ⇒ ovvero a interventi di eliminazione delle barriere architettoniche,
- ⇒ ovvero di incremento dell'efficienza energetica.

La misura è riconosciuta anche per ulteriori tipologie di spese quali l'acquisto di mobili e componenti d'arredo destinati esclusivamente alle strutture alberghiere oggetto di intervento a condizione che beneficiario non ceda a terzi né destini a finalità estranee all'esercizio di impresa i beni oggetto degli investimenti prima del secondo periodo d'imposta successivo. Il credito d'imposta è ripartito in tre quote annuali di pari importo.



Il beneficio fiscale è soggetto al rispetto delle disposizioni di cui disciplina europea in materia di aiuti di stato di importanza minore, cd. "de minimis".

Per gli aiuti cd. *de minimis*, si richiama innanzitutto il Regolamento (UE) n. 1407/2013 che è applicabile alle imprese operanti in tutti i settori, salvo specifiche eccezioni, tra cui la produzione di prodotti agricoli. Il massimale di finanziamento previsto da tale regolamento è pari a 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari.

### 4.10. Le novità della Legge di bilancio

La Legge di bilancio 2018 estende il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture alberghiere (Tax credit alberghi) alle strutture che prestano cure termali, anche per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.

**Tax credit alberghi - ultime modifiche intercorse**



**Legge di bilancio 2018**



Agevolazione riconosciuta anche alle strutture che prestano cure termali, anche per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.

Prima della Legge di bilancio 2018 interventi di natura novellativa o modificativa erano già da ricondurre alla Legge 232/2016 (Legge di stabilità 2017), e al D.L. 50/2017 e ss.mm.ii.



La Legge n°232/2016 è intervenuta in maniera rilevante sul credito di imposta qui trattato prevedendo:

- ⇒ il rifinanziamento delle risorse destinate a tale misura agevolativa;
- ⇒ l'operatività del beneficio fiscale anche per il 2017 e il 2018;
- ⇒ l'aumento del credito di imposta dal 30 al 65% delle spese sostenute fino ad un massimo di 200.000 euro, condizione che gli interventi abbiano anche finalità di ristrutturazione edilizia, riqualificazione antisismica o energetica e acquisto mobili;
- ⇒ la ripartizione del beneficio fiscale in 2 quote annuali anziché tre;
- ⇒ l'ammissione tra i soggetti beneficiari delle strutture che svolgono attività agrituristica, come definita dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96, e dalle pertinenti norme regionali.

Entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della Legge n°232/2016 si doveva provvedere **all'aggiornamento del decreto attuativo originario ossia il D.M. 7 maggio 2015**; tale decreto, sarebbe dovuto essere adottato entro i primi giorni di marzo (ha ottenuto il parere favorevole della Conferenza unificata solo a luglio) per cui si attende ancora la pubblicazione in Gazzetta ufficiale.

Il D.L. 50/2017 è altresì intervenuto sull'agevolazione in commento; le precedenti disposizioni normative prevedevano che una quota pari al 10% del limite massimo complessivo di risorse stanziato è destinata, per ciascun anno, alla concessione del credito d'imposta(..)per le spese relative a ulteriori interventi, comprese quelle per l'acquisto di mobili e componenti d'arredo destinati esclusivamente agli immobili oggetto degli interventi agevolabili, a condizione che il beneficiario non ceda a terzi né destini a finalità estranee all'esercizio di impresa i beni oggetto degli investimenti prima del secondo periodo d'imposta successivo;



Su tale ultimo passaggio, la manovra correttiva, D.L. 50/2017, svincolando l'acquisto di mobili e componenti d'arredo al limite del 10% delle risorse totali stanziato è intervenuta anche sui possibili termini di dismissione dei suddetti beni acquisiti tramite il tax credit alberghi prevedendo che gli stessi sono agevolabili a condizione che il bene beneficiario non li ceda a terzi né destini a finalità estranee all'esercizio di impresa prima dell'ottavo periodo d'imposta successivo. Inoltre non trova più applicazione la condizione che i mobili e i componenti d'arredo siano destinati esclusivamente agli immobili oggetto degli interventi agevolati la cui effettuazione non è condizione necessaria per acquisto agevolato dei beni citati.

Prima della Legge di bilancio 2017 e della manovra correttiva, la legge di Stabilità 2016 (Legge n°208/2015) ha ammesso il credito di imposta altresì nel caso in cui la ristrutturazione edilizia comporta un aumento della cubatura complessiva, qualora sia effettuata nel rispetto della normativa vigente.

Arriviamo così all'intervento della Legge di bilancio 2018.

Legge di bilancio 2018 ai commi 17 e 18, estende il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture alberghiere anche alle strutture che prestano cure termali, anche per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.

Le aziende che erogano cure termali accedono al credito d'imposta disciplinato dall'articolo 10 del D.L. n. 83 del 2014, nella misura del 30% (vedi Dossier Camera Legge di bilancio AC 4768) delle spese sostenute fino ad un massimo di 200.000 euro, per

- ⇒ interventi di ristrutturazione edilizia,
- ⇒ efficientamento energetico,
- ⇒ eliminazione delle barriere architettoniche e acquisto di mobili e componenti di arredo,

secondo le modalità previste dal decreto ministeriale adottato in attuazione del citato articolo 10, comma 4 (D.M. 7 maggio 2015).

### **4.11. Credito di imposte per le imprese culturali**

Un nuovo credito di imposta per le imprese culturali, a prevederlo è la Legge di bilancio 2018 che in ambito culturale dispone diversi interventi di natura agevolativa, basti pensare ad esempio al credito di imposta previsto per le librerie. È necessario innanzitutto individuare quella che è la definizione di impresa culturale.

**Per approfondire seguici anche su:** <http://www.fiscal-focus.it/>

## **ARTICOLI FISCO**

➤ [2 gennaio 2018](#)

**Legge di Bilancio 2018. Credito di imposta per le imprese culturali**

## LE IMPRESE CULTURALI



Nota bene

Sono 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,
- ⇒ purché siano soggetti passivi di imposta in Italia,
- ⇒ che 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.

Alle imprese culturali e creative come sopra individuate, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi; **viene demandato ad apposito decreto** del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio, tenendo conto delle necessità di coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al D.Lgs 117/2017, **la disciplina della la procedura** per il riconoscimento della qualifica di impresa culturale e creativa e per la definizione di prodotti e servizi culturali e creativi. Il beneficio fiscale in commento è riconosciuto nel limite di spesa totale di 500.000 euro per l'anno 2018 e di un milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020, **fino ad esaurimento delle risorse disponibili**.

## Agevolazione nei limiti degli aiuti de minimis



Osserva

L'Agevolazione fiscale opera nel rispetto dei limiti di cui agli aiuti de minimis, come da regolamento UE 1407/2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del TFUE agli aiuti "de minimis". Il Regolamento citato, determina le categorie di aiuti di Stato **che sono dispensate dall'obbligo di notifica all'U.E.** in conformità dell'articolo 108, paragrafo 4, del TFUE

Gli aiuti «de minimis» sono gli aiuti che non superano un importo prestabilito e sono concessi a un'impresa unica in un determinato arco di tempo. In particolare, ai sensi dell'articolo 3 del Reg. 1407/2013, l'importo complessivo degli aiuti «de minimis» concessi da uno Stato membro a un'impresa non può superare 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari. Per le imprese esercenti il trasporto di merci su strada per conto terzi il massimale non può superare 100.000 euro. Tali massimali si applicano a prescindere dalla forma dell'aiuto «de minimis» o dall'obiettivo perseguito e indipendentemente dal fatto che l'aiuto concesso dallo Stato membro sia finanziato interamente o parzialmente con risorse provenienti dall'Unione Europea. Il massimale citato continua a essere necessario per garantire che tali *aiuti non incidano sugli scambi tra gli Stati membri e/o non falsino o minaccino di falsare la concorrenza*.

Ritornando al credito di imposta, è opportuno precisare che lo stesso non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP, non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del T.U.I.R. **ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione**.

Un'ulteriore decreto, del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, rispetto a quello già citato, sarà da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore della Legge di bilancio, con riferimento, in particolare, al monitoraggio e al rispetto dei limiti di spesa ivi indicati, alle tipologie di spesa ammissibili, alle procedure per l'ammissione al beneficio, ai limiti massimi della spesa ammissibile, ai criteri per la verifica e l'accertamento dell'effettività delle spese sostenute, ai criteri relativi al cumulo con altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi, alle cause di decadenza e revoca del beneficio nonché alle procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo del credito d'imposta.

### 4.12. Credito di imposta ad hoc per le librerie

La Manovra 2018 prevede uno specifico credito di imposta per gli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita di libri al dettaglio.

In particolare il beneficio fiscale è riconosciuto a decorrere dall'anno 2018, in favore degli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita di libri al dettaglio in esercizi specializzati con **codice ATECO principale 47.61** (Commercio al dettaglio di libri in esercizi specializzati) o 47.79.1 (Commercio al dettaglio di libri di seconda mano), nel limite di spesa di:

- ⇒ 4 milioni di euro per l'anno 2018 e
- ⇒ 5 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2019,



Nota bene

Ed è parametrato agli importi pagati quali IMU, TASI e TARI con riferimento ai locali dove si svolge la medesima attività di vendita di libri al dettaglio, nonché alle eventuali spese di locazione.

Il credito di imposta è stabilito nella misura massima di 20.000 euro per gli esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite e di 10.000 euro per gli altri esercenti. È previsto che gli esercizi destinatari possano accedere al credito d'imposta nel rispetto dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione europea del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del TFUE agli aiuti "de minimis".



Osserva

Il Reg. (CE) 18 dicembre 2013, n. 1407/2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» determina le categorie di aiuti di Stato che sono dispensate dall'obbligo di notifica all'U.E. in conformità dell'articolo 108, paragrafo 4, del TFUE. Gli aiuti «de minimis», sono gli aiuti che non superano un importo prestabilito concessi a un'impresa unica in un determinato arco di tempo. In particolare, ai sensi dell'articolo 3 del Reg. 1407/2013 citato, l'importo complessivo degli aiuti «de minimis» concessi da uno Stato membro a un'impresa non può superare 200.000 EUR nell'arco di tre esercizi finanziari. Per le imprese esercenti il trasporto di merci su strada per conto terzi il massimale non può superare 100.000 euro.

Tali massimali si applicano a prescindere dalla forma dell'aiuto «de minimis» o dall'obiettivo perseguito e indipendentemente dal fatto che l'aiuto concesso dallo Stato membro sia finanziato interamente o parzialmente con risorse provenienti dall'Unione Europea. Il massimale citato continua a essere necessario per garantire che si possa ritenere che non incidano sugli scambi tra gli Stati membri e/o non falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Pare opportuno ricordare che il regolamento citato si applica agli aiuti concessi alle imprese di qualsiasi settore, ad eccezione dei seguenti aiuti concessi a imprese operanti:

- ⇒ nel settore della pesca e dell'acquacoltura di cui al regolamento (CE) n. 104/2000;
- ⇒ nel settore della produzione primaria dei prodotti agricoli;
- ⇒ nel settore della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli nei casi seguenti: qualora l'importo dell'aiuto sia fissato in base al prezzo o al quantitativo di tali prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate e qualora l'aiuto sia subordinato al fatto di venire parzialmente o interamente trasferito a produttori primari;

Non si applica altresì agli aiuti per attività connesse all'esportazione verso paesi terzi o Stati membri, ossia aiuti direttamente collegati ai quantitativi esportati, alla costituzione e gestione di una rete di distribuzione o ad altre spese correnti connesse con l'attività d'esportazione e a quelli subordinati all'impiego di prodotti nazionali rispetto a quelli d'importazione.

Ritornando al credito di imposta previsto per la vendita dei libri al dettaglio, come da previsione della Legge di bilancio, lo stesso non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR, **ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento, secondo modalità e termini definiti con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia emanato successivamente.**

È previsto che con decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio siano stabilite le disposizioni applicative della misura anche con riferimento al monitoraggio ed al rispetto dei limiti di spesa ivi previsti.

#### **4.13. Credito di imposta spese consulenza relative alla quotazione delle PMI**

La Legge di bilancio 2018, commi 89-90, prevede per le piccole e medie imprese, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003, che successivamente alla data di entrata in vigore della stessa legge iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione, un credito d'imposta, fino ad un importo massimo nella misura di 500.000 euro, del 50% dei costi di consulenza sostenuti fino al 31 dicembre 2020, per la predetta finalità.

## **ARTICOLI FISCO**

➤ [9 gennaio 2018](#)

### **CREDITO DI IMPOSTA PER LE CONSULENZE RELATIVE A QUOTAZIONE PER LE PMI**

Le PMI. Parametri dimensionali			
	Piccola impresa	Media impresa	Grande impresa
a) Dipendenti	meno di 50	meno di 250	da 250
b) Fatturato	non superiore a € 10 milioni	non superiore a € 50 milioni	da € 50 milioni
	oppure	oppure	oppure
c) Totale di bilancio	non superiore a € 10 milioni	non superiore a € 43 milioni	da € 43 milioni

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, nel limite complessivo di:

- ⇒ 20 milioni di euro per il 2019 e
- ⇒ 30 milioni di euro per il 2020 e il 2021,

**a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione.**

Il credito di imposta in commento:	
 Osserva	<p>⇒ 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;</p> <p>⇒ non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF / IRES / IRAP;</p> <p>⇒ non rileva, inoltre, ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del TUIR – Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. n. 917 del 1986,</p> <p>⇒ né rispetto ai criteri di inerenza per la deducibilità delle spese, di cui all'articolo 109, comma 5, del medesimo TUIR.</p> <p>Al credito d'imposta non si applicano il limite annuale di utilizzazione di 250.000 euro, previsto dall'articolo 1, comma 53 della legge n. 244 del 2007, e il limite massimo per la compensazione di 700.000 euro, previsto dall'articolo 34 della legge n. 388 del 200</p>

È demandato ad un decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio, il compito di stabilire modalità e criteri di attuazione delle norme in esame, con particolare riguardo: all'individuazione delle procedure che danno accesso al beneficio; ai casi di esclusione; alle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio; alla documentazione richiesta; all'effettuazione dei controlli e delle revoche nonché alle modalità finalizzate ad assicurare il rispetto del limite di spesa sopra indicati.

Si precisa infine che l'incentivo è concesso nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che disciplina le categorie di aiuti compatibili con il mercato interno UE, in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e in particolare dall'articolo 18 del medesimo regolamento, che disciplina gli aiuti alle PMI per servizi di consulenza.

#### **4.14. Le ulteriori misure agevolative previste dalla Legge di Bilancio 2018**

Sempre in materia di agevolazioni alle imprese è opportuno richiamare i seguenti crediti di imposta:

- ⇒ Credito d'imposta sulle spese per la formazione 4.0;
- ⇒ Credito d'imposta per acquisti di prodotti di plastiche provenienti da raccolta differenziata;
- ⇒ Credito d'imposta promozione welfare di continuità;

#### **Credito di imposta formazione 4.0**

##### **Agevolazione**

A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano spese in attività di formazione nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, è attribuito un credito d'imposta nella misura del 40 per cento delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui è occupato in attività di formazione.

### Ambito oggettivo-diposizioni

Il credito d'imposta di cui è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di euro 300.000 per ciascun beneficiario, per le attività di formazione, pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali e afferenti l'ambito delle conoscenze di cui al Piano nazionale Industria 4.0 (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 dente uscente candidato è confermato qualora)

### Indicazioni operative

Il credito di imposta in commento:

- ⇒ deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono state sostenute le spese e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo;
- ⇒ non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF / IRES / IRAP;
- ⇒ non rileva, inoltre, ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del TUIR – Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. n. 917 del 1986,
- ⇒ né rispetto ai criteri di inerenza per la deducibilità delle spese, di cui all'articolo 109, comma 5, del medesimo TUIR. ;
- ⇒ è utilizzabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti esclusivamente in compensazione
- ⇒ non si applicano il limite annuale di utilizzazione di 250.000 euro, previsto dall'articolo 1, comma 53 della legge n. 244 del 2007, e il limite massimo per la compensazione di 700.000 euro, previsto dall'articolo 34 della legge n. 388 del 2000;

L'incentivo si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della C.E. e in particolare dall'articolo 31 del medesimo regolamento, che disciplina gli aiuti alla formazione

## Acquisti di prodotti di plastiche provenienti da raccolta differenziata

### Agevolazione

A tutte le imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui, è riconosciuto, per ciascuno degli anni 2018, 2019 e 2020, un credito d'imposta nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti.

### Ambito oggettivo-diposizioni

Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 20.000 per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di un milione di euro annui per ciascuno degli anni dal 2019 al 2021.

### Indicazioni operative

- ⇒ non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF / IRES / IRAP;
- ⇒ non rileva, ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del TUIR – Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. n. 917 del 1986;
- ⇒ né rispetto ai criteri di inerenza per la deducibilità delle spese, di cui all'articolo 109, comma 5, del medesimo TUIR.
- ⇒ è indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito;
- ⇒ è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante F24, attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento, dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti citati;
- ⇒ non è soggetto al limite di cui al comma 53 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 3 gennaio 2018

**MANOVRA 2018: BONUS PER ACQUISTI DI PRODOTTI DI PLASTICA RICICLATA**

**Credito d'imposta promozione welfare di continuità****Agevolazione**

Alle fondazioni bancarie ( vedi D.Lgs 153/1999), per le erogazioni relative ai progetti promossi nel perseguimento dei propri scopi statutari, finalizzati, alla promozione di un welfare di comunità, attraverso interventi e misure di contrasto alle povertà, alle fragilità sociali e al disagio giovanile, di tutela dell'infanzia, di cura e assistenza agli anziani e ai disabili, di inclusione socio-lavorativa e integrazione degli immigrati nonché di dotazione di strumentazioni per le cure sanitarie, su richiesta degli enti di cui all'articolo 114 della Costituzione, degli enti pubblici deputati all'erogazione di servizi sanitari e socioassistenziali e, tramite selezione pubblica, degli enti del terzo settore è riconosciuto un contributo, sotto forma di credito d'imposta, pari al 65% delle erogazioni effettuate nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2017, a condizione che le predette erogazioni siano utilizzate dai soggetti richiedenti nell'ambito dell'attività non commerciale.

**Ambito oggettivo-disposizioni**

Il contributo è assegnato, fino a esaurimento delle risorse disponibili, pari a 100 milioni di euro per ciascuno degli anni 2019, 2020 e 2021, secondo l'ordine temporale con cui le fondazioni comunicano all'associazione di fondazione e di casse di risparmio S.P.A.(ACRI) l'impegno ad effettuare le erogazioni agevolate.

**Indicazioni operative**

- ⇒ Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad esaurimento delle risorse annue disponibili,
- ⇒ deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di spettanza e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi in cui il credito è utilizzato e
- ⇒ può essere utilizzato esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.;
- ⇒ non si applicano il limite annuale di utilizzazione di 250.000 euro, previsto dall'articolo 1, comma 53 della Legge n. 244 del 2007, e il limite massimo per la compensazione di 700.000 euro, previsto dall'articolo 34 della Legge n. 388 del 2000;

#### 4.15. Le società immobiliari entrano nei PIR

<b>DEFINIZIONE &gt;</b>	I <i>Piani Individuali di Risparmio</i> , c.d. PIR, sono dei piani di risparmio a lungo termine fiscalmente incentivati. Istituiti dalla Legge n. 232/2016, i PIR sono una forma di investimento a medio-lungo termine, nati con l'obiettivo di veicolare i risparmi delle persone fisiche verso le imprese italiane e, in particolar modo, verso le PMI. Canalizzando i flussi finanziari verso le piccole imprese italiane, si mira a sostenere lo sviluppo economico del Paese
<b>NOVITÀ &gt;</b>	È introdotta la possibilità per i <i>Piani Individuali di Risparmio</i> di <b>investire anche nel settore immobiliare</b> . Viene contestualmente eliminata la definizione di impresa che svolge attività immobiliare ai fini della disciplina dei PIR
<b>AMBITO SOGGETTIVO &gt;</b>	Destinatari dell'agevolazione sono <b>solo le persone fisiche</b> relativamente agli investimenti effettuati al di fuori dell'esercizio di impresa. Ciascuna persona fisica può essere titolare di un solo piano di risparmio
<b>AMBITO OGGETTIVO &gt;</b>	L'agevolazione fiscale consiste nell'esenzione dalle imposte sui redditi e dall'imposta di successione
<b>CONDIZIONI PER BENEFICIARE DELL'AGEVOLAZIONE FISCALE</b>	L'esenzione fiscale di cui godono i PIR è legata a due condizioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Composizione del patrimonio del PIR;</li> <li>• Periodo di detenzione degli strumenti finanziari detenuti nel PIR.</li> </ul>
<b>RIFERIMENTI &gt;</b>	Art. 1, co. 80 della Legge di Bilancio 2018 Art. 1, co. 102 della Legge di Bilancio 2017

Il comma 80 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 apporta un'importante modifica al comma 102 della Legge n. 232/2016. Viene, di fatto, modificata la disciplina dei *Piani Individuali di Risparmio*, istituiti con la Legge di Bilancio 2017, ricomprendendo tra le imprese nelle quali deve essere investito almeno il 70% dei PIR anche le imprese che svolgono un'attività immobiliare. Aprendo l'ingresso alle società immobiliari pure e alle società di investimento immobiliare quotate, c.d. SIIQ, si vuol dare un decisivo impulso a un mercato che rappresenta una fetta importante del PIL del nostro Paese.

**PIR: novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018**



Introduzione delle **Società immobiliari pure** e delle **Società di Investimento Immobiliare Quotate** nei PIR



I PIR sono una forma di investimento a medio-lungo termine, nati con l'obiettivo di canalizzare i flussi finanziari provenienti dai risparmi delle persone fisiche verso le imprese italiane e, in particolar modo, verso le PMI, così da innescare un volano per lo sviluppo economico del Paese.

L'investimento avviene attraverso strumenti finanziari (azioni, obbligazioni, quote di OICR, contratti derivati) o somma di denaro. Ogni singolo PIR prevede un investimento minimo di 500 e un importo massimo di 30mila euro l'anno. L'investimento deve essere mantenuto per almeno 5 anni con un importo complessivo massimo di 150.000 euro. Il 70% del valore complessivo degli strumenti finanziari detenuti nel PIR deve essere investito in strumenti finanziari emessi o stipulati con imprese residenti in Italia o in Stati membri dell'UE o in Stati aderenti all'ASEE aventi stabile organizzazione in Italia. Di questo 70%, almeno il 30% deve essere investito in strumenti finanziari emessi da imprese che non sono inserite nell'indice FTSE MIB di Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati.



Tale vincolo ha la finalità di canalizzare il risparmio delle famiglie verso investimenti produttivi e, in particolare, verso quelle imprese per le quali è maggiore il fabbisogno finanziario, ma che hanno maggiori difficoltà a reperire risorse tramite il canale bancario, così da innescare il processo di crescita e di sviluppo delle stesse.

Dato l'importante ruolo a cui assurgono, i PIR sono stati dotati di importanti agevolazioni fiscali. Nello specifico, l'agevolazione consiste nell'esenzione da tassazione IRPEF nonché dall'imposta di successione relativa agli strumenti finanziari che compongono il piano in caso di trasferimento a causa di morte.

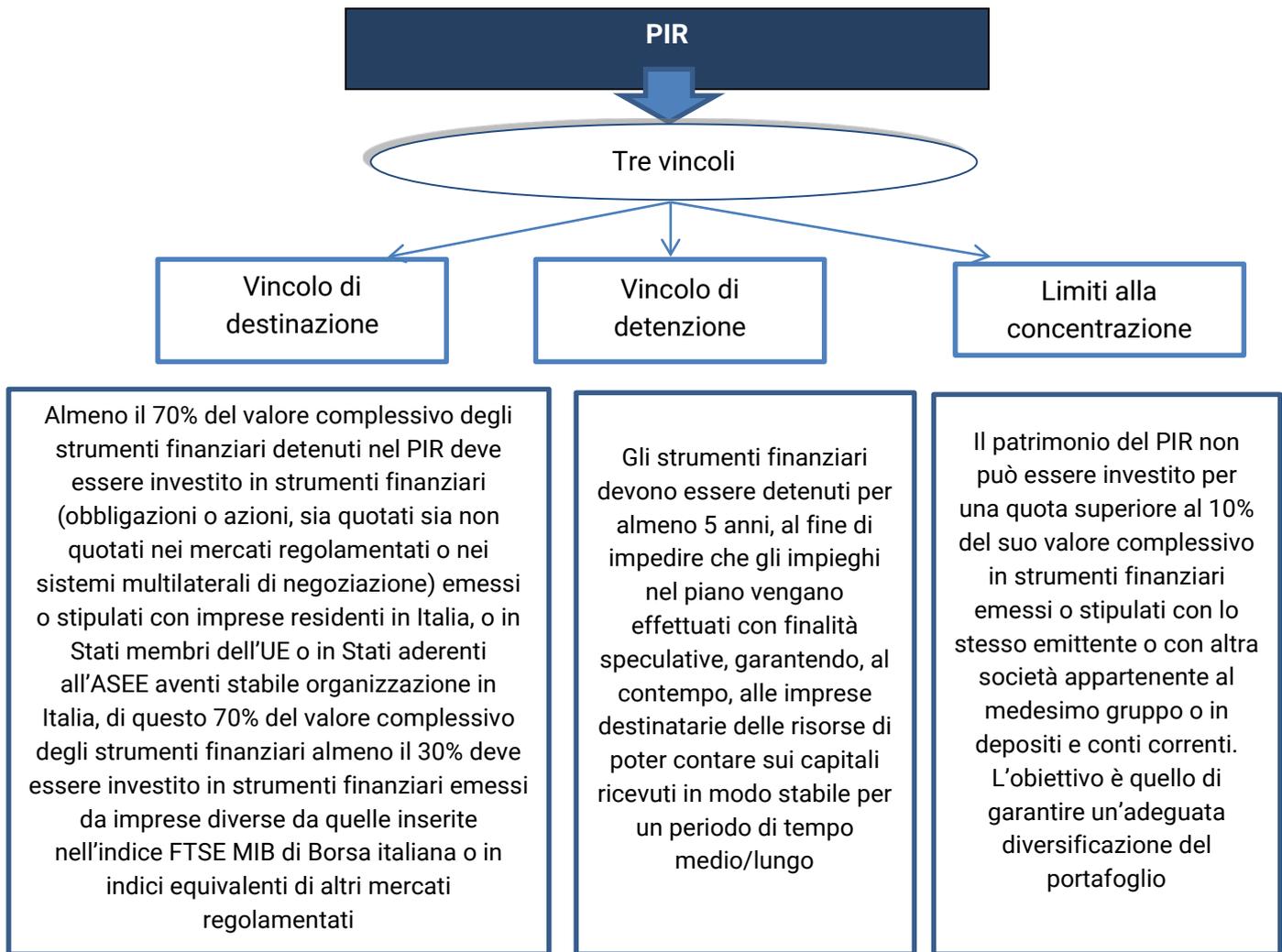
Possono beneficiare dell'agevolazione esclusivamente le persone fisiche relativamente agli investimenti realizzati al di fuori dell'esercizio di impresa.



Il regime agevolativo è soggetto alle seguenti **condizioni**:

- il piano può essere costituito solo da **persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato;
- gli **strumenti finanziari** in cui è investito il piano devono essere **detenuti per almeno 5 anni**;

- ciascuna persona fisica **non può investire più di 30.000 euro all'anno** nel PIR ed entro un limite complessivo di 150.000 euro;
- in ciascun anno solare di durata del piano, per almeno i due terzi dell'anno stesso, le somme o i valori destinati nel piano di risparmio a lungo termine devono essere **investiti per almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari**, anche non negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, **emessi o stipulati con imprese residenti nel territorio dello Stato, o in Stati membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo** con stabili organizzazioni nel territorio medesimo; **la predetta quota del 70% deve essere investita per almeno il 30% del valore complessivo in strumenti finanziari di imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana** o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati;
- le somme o i valori destinati nel piano non possono essere investiti per una quota superiore al 10% del totale in strumenti finanziari di uno stesso emittente o stipulati con la stessa controparte o con altra società appartenente al medesimo gruppo dell'emittente o della controparte o in depositi e conti correnti;
- le somme o i valori destinati nel piano non possono essere investiti in strumenti finanziari emessi o stipulati con soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni;
- il piano può essere costituito solo da strumenti finanziari diversi dalle partecipazioni sociali qualificate e dagli strumenti da cui derivano redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile.



Il mancato rispetto di uno dei limiti sopra detti comporta la decadenza dai benefici fiscali enunciati, in particolare sono dovute le ordinarie imposte sui redditi *medio tempore* percepiti dall'investitore, aumentate degli interessi.

#### 4.16. Esclusione delle SIM dall'addizionale IRES

<b>Tematica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Addizionale IRES 3,5% per SIM</li> <li>• Deducibilità interessi passivi per SIM</li> </ul>
<b>Novità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esclusione delle SIM dall'applicazione dell'addizionale all'IRES del 3,5%</li> <li>• Deducibilità ai fini IRES ed IRAP degli interessi passivi sostenuti dalle SIM</li> </ul>
<b>Riferimenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legge di Stabilità 2018</li> <li>• Legge di Stabilità 2017</li> <li>• Legge di Stabilità 2016</li> </ul>

Con i commi da 65 a 68 della Legge n. 208/2015 si era istituita un'addizionale IRES del 3,5% per gli enti creditizi e finanziari e la quasi integrale deducibilità (nella misura del 96%) degli interessi passivi, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP.

Al riguardo, il legislatore, era nuovamente intervenuto con la Legge di Stabilità 2017 (Legge n. 232/2016) escludendo le SGR (società di gestione dei fondi comuni di investimento) dall'applicazione della suddetta addizionale.



Come si legge nel dossier alla manovra di bilancio 2018, la ratio della predetta esclusione risiede nel fatto che per le SGR non produce alcun effetto positivo, in quanto, non costituendo i crediti verso la clientela una voce rilevante nel bilancio di tali società, le stesse non hanno quella massa di DTA che hanno giustificato l'introduzione dell'addizionale. Infatti, con l'introduzione dell'addizionale all'IRES in commento, la finalità del legislatore è quella di evitare la svalutazione delle attività per imposte anticipate (Deferred Tax Asset – "DTA") iscritte in bilancio, che in base ai principi contabili avrebbe dovuto effettuarsi per effetto della riduzione dell'aliquota dell'IRES dal 27,5% al 24% operata con la stessa legge a decorrere dal 2017, con effetti positivi ai fini della determinazione del patrimonio di vigilanza computato in base alle regole di Basilea 3.

## NOVITÀ (Legge di Bilancio 2018)

→ al comma 65 della Legge n. 208/2015, dopo le parole: "fondi comuni d'investimento" sono inserite le parole "e le società di intermediazione mobiliare"

→ il comma 67 della Legge n. 208/2015 è sostituito dal seguente "All'articolo 96, comma 5-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il primo periodo è sostituito dal seguente: "Gli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi, nonché dalle società di gestione dei fondi comuni d'investimento e dalle società di intermediazione mobiliare di cui al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, sono deducibili nei limiti del 96 per cento del loro ammontare".

→ all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, dopo il primo periodo è inserito il seguente: "Per le società di intermediazione mobiliare di cui al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96 per cento del loro ammontare"

La novità decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

### Cosa sono le SIM

Il D.Lgs. n. 58 del 1998 che disciplina la società di intermediazione mobiliare la definisce come l'impresa di investimento avente forma di persona giuridica con sede legale e direzione generale in Italia, diversa dalle banche e dagli intermediari finanziari iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del T.U. bancario, autorizzata a svolgere servizi o attività di investimento.

Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>

## ARTICOLI FISCO

➤ 10 gennaio 2018

**SIM niente più addizionale all'IRES**

Ambito soggettivo	Novità	Decorrenza	Esempio
<p><b>Società di intermediazio ne mobiliare</b></p>	<p>Esclusione dall'applicazione dell'addizionale IRES del 3,5%</p> <p>⇒ Deducibilità ai fini IRES nei limiti del 96% degli interessi passivi sostenuti</p> <p>⇒ Gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96% del loro ammontare. Nei predetti limiti sono pertanto deducibili ai fini IRAP</p>	<p>Dal 2017 (primo effetto nel Modello Redditi/2018)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi passivi sostenuti nel 2017 = 100.000 euro</li> <li>• Interessi deducibili = 96.000 euro</li> <li>• Variazione in aumento (di 4.000 nel Modello Redditi/2018)</li> </ul>

## 5. PACCHETTO SPORT

<b>RIFERIMENTO</b> >	Legge di Bilancio 2018 – art. 1, commi 352 - 367
<b>AMBITO DI INTERVENTO</b> >	Settore sport
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b> >	Società sportive e sportivi dilettanti
<b>NOVITÀ</b> >	> Credito d'imposta per spese di ammodernamento stadi
	> Istituzione delle "associazioni sportive dilettantistiche lucrative"
	> Natura strutturale al Fondo Sport e Periferie
	> "Sport bonus" per erogazioni liberali per ristrutturazioni impianti sportivi
	> Aumento soglia di esenzione compensi sportivi dilettanti

La Legge di Bilancio 2018 prevede un pacchetto di norme fiscali molto sostanzioso riguardante il **settore dello sport**, a cui sono dedicati principalmente i commi da 352 a 367 dell'art. 1 della legge.

Tra queste, ecco le più importanti, che di seguito analizzeremo:



## LEGGI DI BILANCIO 2018

### → NOVITÀ PACCHETTO SPORT

- **credito d'imposta** pari al **12%** per le **spese di ammodernamento degli stadi** delle società di serie B, Lega Pro e serie D (tetto massimo di € 25.000)
- **possibilità** di esercitare le **attività sportive dilettantistiche con scopo di lucro in una delle forme societarie** previste dal codice civile (con riduzione alla **metà dell'Ires** dovuta dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Coni)
- riconoscimento alle **imprese**, nei limiti del 3 per mille dei ricavi annui, di un **credito d'imposta** pari al **50% delle erogazioni liberali in denaro fino a € 40.000** effettuate nel 2018 **per interventi di restauro e ristrutturazione di impianti sportivi pubblici** (anche se in concessione).
- **aumento da € 7.500 e € 10.000 della soglia annuale al di sotto della quale** le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i **compensi** percepiti dagli **sportivi dilettanti non concorrono a formare il reddito**.

#### 5.1. Credito d'imposta per spese di ammodernamento degli stadi

Il **comma 352, lett. a)**, della Legge di Bilancio 2018 reca modifiche al D.Lgs. n. 9 del 9 gennaio 2008, concernente la «*disciplina della titolarità e della commercializzazione dei diritti audiovisivi sportivi e relativa ripartizione delle risorse*».

In particolare, per incentivare l'ammodernamento degli impianti calcistici in regime di proprietà o di concessione amministrativa, la **lettera a)** introduce un'**agevolazione fiscale per le società calcistiche** di:

- Lega di Serie B (24 società);
- Lega Pro (57 società);
- Lega Nazionale Dilettanti (167 società);

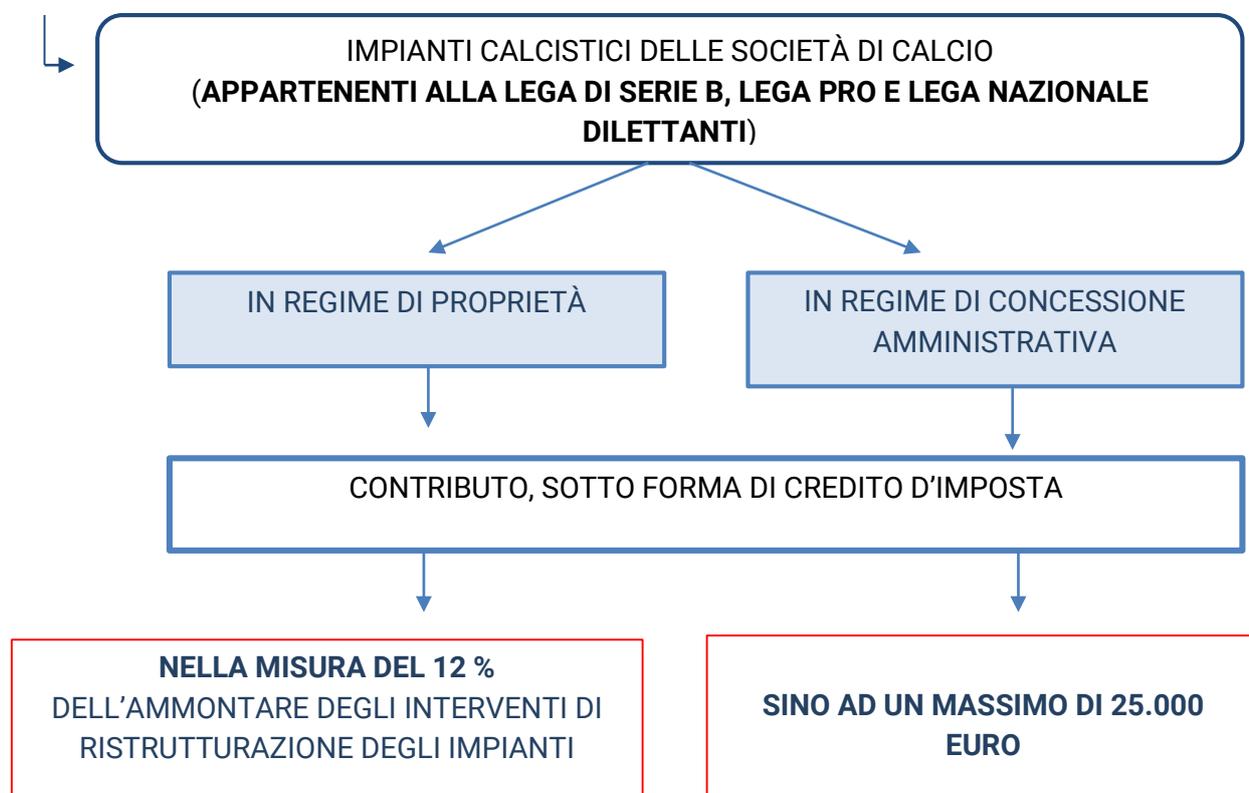
**che destinano le risorse derivanti dalla mutualità** di cui all'articolo 22 del D.Lgs. n. 9/2008, entro il terzo periodo di imposta successivo alla loro attribuzione, **ad interventi di ristrutturazione degli impianti sportivi di cui sono proprietarie o concessionarie**.

Per le somme impiegate a questo fine è, infatti, riconosciuto **un credito d'imposta pari al 12%** dell'ammontare degli interventi di ristrutturazione degli impianti medesimi, **sino a un massimo di € 25.000**, nel rispetto dei limiti ed alle condizioni previste dal Regolamento UE n. 1407/2013 in materia di aiuti *de minimis*.

Con **decreto del Presidente del Consiglio dei ministri**, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione, saranno individuate le modalità di attuazione dell'incentivo anche al fine del rispetto del **limite di spesa di 4 milioni di euro annui a decorrere dal 2018**.

CREDITO D'IMPOSTA SPESE DI AMMODERNAMENTO DEGLI STADI	
<b>SOGGETTI BENEFICIARI DEL CREDITO D'IMPOSTA</b>	<p><b>società calcistiche di:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lega di Serie B (24 società);</li> <li>• Lega Pro (57 società);</li> <li>• Lega Nazionale Dilettanti (167 società);</li> </ul> <p><b>che destinano le risorse derivanti dalla mutualità di cui all'articolo 22 del D.Lgs. n. 9/2008, entro il terzo periodo di imposta successivo alla loro attribuzione, ad interventi di ristrutturazione degli impianti sportivi di cui sono proprietarie o concessionarie</b></p>
<b>MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA</b>	<b>12% della spesa fino a € 25.000</b>
<b>RISORSE DISPONIBILI</b>	4 milioni di euro annui a decorrere dal 2018
<b>DISPOSIZIONE ATTUATIVE</b>	D.p.c.m. entro 90 gg dall'entrata in vigore delle Legge di Bilancio 2018

## AMMODERNAMENTO IMPIANTI SPORTIVI



### 5.2. Società sportive dilettantistiche "lucrative"

Con le disposizioni contenute nei **commi 353 - 361 dell'art. 1** si introduce la **possibilità di esercitare l'attività sportiva dilettantistica in forma di impresa**.

La **motivazione** risiede nel fatto che, sebbene una delle principali distinzioni tra sport dilettantistico e sport professionistico sia stata tradizionalmente individuata nella **natura non profit di quello dilettantistico**, tale impostazione appare oggi **anacronistica** per il legislatore sotto molteplici punti di vista:

- è ormai testimoniata dalla Corte di Giustizia la sempre più crescente dimensione economica del comparto sportivo dilettantistico;
- la presunzione di incompatibilità dello sport dilettantistico con l'esercizio di attività d'impresa finalizzata al profitto ha limitato lo sviluppo del settore;
- il freno agli investimenti privati nello sport dilettantistico si ripercuote negativamente sulle condizioni di lavoro del comparto, in quanto, mentre il lavoratore dello sport è diventato un professionista, la sua attività continua a svolgersi in un quadro normativo

basato su una concezione amatoriale dello sport e quindi senza un incremento delle retribuzioni e delle garanzie previdenziali;

- tale approccio ha avuto ricadute negative anche per la finanza pubblica, in quanto, partendo dal presupposto errato che non si possa fare impresa nel settore del dilettantismo sportivo, l'Erario rinuncia ogni anno al gettito che potrebbe derivare dalla tassazione di questo settore, oggi pressoché interamente defiscalizzato (i proventi derivanti dall'attività istituzionale di associazioni e società sportive dilettantistiche sono stati finora del tutto esenti da imposizione fiscale sia ai fini delle imposte sui redditi delle società che ai fini IVA, con un mancato gettito stimato intorno ad un miliardo di euro all'anno).

Alla luce di queste considerazioni e al fine di favorire il processo di ammodernamento del settore, il legislatore ha, pertanto, previsto che **le attività sportive dilettantistiche possano essere esercitate con scopo di lucro** in una delle forme societarie disciplinate dal titolo V del libro V del codice civile (**società di persone o società di capitali**), sempre **sul presupposto che vi sia il riconoscimento soggettivo del Coni**.

#### Il legislatore fissa delle regole specifiche con riguardo allo statuto

il quale deve riportare, a pena di nullità, i seguenti elementi:

- ↳ denominazione o **ragione sociale** contenente la **dicitura "società sportiva dilettantistica lucrativa"**, al fine di garantire che le società lucrative svolgano effettivamente attività sportiva dilettantistica;
- ↳ l'**oggetto sociale** recante lo **svolgimento e l'organizzazione di tali attività**;
- ↳ il **divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società** o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della stessa disciplina, al fine di prevenire l'insorgere di conflitti d'interesse;
- ↳ l'obbligo di garantire la **presenza, nelle strutture sportive** aperte al pubblico, **di un «direttore tecnico» in possesso di diploma ISEF o laurea quadriennale in Scienze motorie o laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68)**, purché in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

Sul piano tributario si prevede che, per le società sportive dilettantistiche lucrative, **se riconosciute dal CONI, l'IRES è ridotta alla metà (12%)**, quindi i ricavi concorrono alla determinazione della base imponibile per il 50% del loro ammontare, nel rispetto sempre dei limiti ed alle condizioni previste dal Regolamento UE n. 1407/2013 in materia di aiuti *de minimis*.

Viene, poi, aggiunto il n. 123-quater alla Tabella A, parte III, DPR n. 633/1972, con cui si prevede l'applicazione, a decorrere **dal 1° gennaio 2018**, dell'**aliquota IVA ridotta del 10% ai servizi di carattere sportivo resi dalle società dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI** nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società. La Legge di Bilancio 2018 si occupa anche delle definizioni degli aspetti **ai fini lavorativi e contributivi**. In particolare, con una modifica alla lett. d) del comma 2 dell'art. 2, D.Lgs. n. 81/2015 ("Jobs Act"), vengono ora **escluse** dalla riconduzione alla **subordinazione** anche **le prestazioni rese, ai fini istituzionali, a favore delle società sportive dilettantistiche lucrative**, come lo erano già quelle rese ai fini istituzionali a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate a Federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate e Enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. **Tali prestazioni**, individuate dal CONI, **"costituiscono oggetto di contratti di collaborazione coordinata e continuativa"**.

Viene, poi, rivisto il trattamento fiscale applicabile ai compensi derivanti dai contratti di **co.co.co.** stabilendo che quelli **stipulati da:**

- **associazioni e società sportive dilettantistiche** riconosciute dal CONI costituiscono **redditi diversi** ex art. 67, comma 1, lett. m), TUIR;
- **società sportive dilettantistiche lucrative** riconosciute dal CONI costituiscono **redditi di lavoro dipendente assimilato** ex art. 50, TUIR.



Nota bene

A decorrere dal 1° gennaio 2018, i **co.co.co.** che prestano la loro opera in favore di società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI sono **iscritti al Fondo lavoratori dello spettacolo** istituito presso l'INPS. **Fino al 2022 la contribuzione** al citato Fondo è dovuta **nel limite del 50% del compenso** spettante al collaboratore. L'imponibile pensionistico è ridotto in misura equivalente.

<b>SOCIETÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA LUCRATIVA (RICONOSCIUTE DAL CONI)</b>	
<b>POSSIBILE FORMA GIURIDICA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• società di persone;</li> <li>• società di capitali;</li> </ul>
<b>NELLA RAGIONE SOCIALE</b>	Dicitura <b>“società sportiva dilettantistica lucrativa”</b>
<b>OGGETTO SOCIALE</b>	Svolgimento e organizzazione di attività sportive dilettantistiche
<b>AMMINISTRATORI</b>	<b>Divieto di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche</b> nell’ambito della stessa disciplina, al fine di prevenire l’insorgere di conflitti d’interesse
<b>DIRETTORE TECNICO QUALIFICATO</b>	<b>Obbligatoria la sua presenza</b> nelle strutture sportive aperte al pubblico
<b>IRES RIDOTTA</b>	<b>12%</b>
<b>IVA SUI SERVIZI DI CARATTERE SPORTIVO RESI</b>	<b>IVA 10%</b> se resi nei confronti di chi pratica l’attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società
<b>CONTRATTI DI CO.CO.CO.STIPULATI</b>	<b>Redditi di lavoro dipendente assimilato</b> (iscrizione del lavoratore al Fondo lavoratori dello spettacolo)

### 5.3. Natura strutturale al Fondo “Sport e Periferie”

Al fine di **attribuire natura strutturale al Fondo «Sport e Periferie» di cui all’art. 15, comma 1, del D.L. n. 185/2015**, viene **autorizzata la spesa di 10 milioni di euro annui a decorrere dall’anno 2018**, da iscrivere su apposita sezione del relativo capitolo dello stato di previsione del Ministero dell’economia e delle finanze, da trasferire al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri. Le suddette risorse sono assegnate all’Ufficio per lo sport presso la Presidenza del Consiglio dei ministri. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, di concerto con il

Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018, sono individuati i criteri e le modalità di gestione delle risorse assegnate all'Ufficio per lo sport, nel rispetto delle finalità individuate dall'articolo 15, comma 2, lettere a), b) e c), del D.L. n. 185/2015, cioè:

- ricognizione degli impianti sportivi esistenti sul territorio nazionale;
- realizzazione e rigenerazione di impianti sportivi con destinazione all'attività agonistica nazionale, localizzati nelle aree svantaggiate del Paese e nelle periferie urbane e diffusione di attrezzature sportive nelle stesse aree con l'obiettivo di rimuovere gli squilibri economici e sociali ivi esistenti;
- completamento e adeguamento di impianti sportivi esistenti, con destinazione all'attività agonistica nazionale e internazionale.



#### 5.4. "Sport bonus" per erogazioni liberali in denaro finalizzate alla ristrutturazione degli impianti sportivi

I **commi 363 - 366** istituiscono il cosiddetto **"sport bonus"**, regolandolo su un modello ispirato al già noto "Artbonus" introdotto dall'art. 1 della Legge n. 106/2014.

In particolare, **a tutte le imprese** che nel **2018** effettuano **erogazioni liberali** finalizzate ad interventi di **restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici**, anche se destinati ai soggetti concessionari, è riconosciuto un **credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a € 40.000**.

Il credito d'imposta è riconosciuto alle imprese **nel limite del 3% dei ricavi annui** da queste percepiti.

Esso è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, **in 3 quote annuali di pari importo** e **non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP**.

**I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali** devono **comunicare** immediatamente **all'Ufficio per lo sport** presso la Presidenza del Consiglio dei ministri l'ammontare delle **somme ricevute e la loro destinazione**, provvedendo contestualmente a darne adeguata pubblicità attraverso l'utilizzo di mezzi informatici.

**Entro il 30 giugno di ogni anno successivo a quello dell'erogazione e fino all'ultimazione dei lavori** di restauro o ristrutturazione, i soggetti beneficiari delle erogazioni devono, inoltre **comunicare all'Ufficio per lo sport lo stato di avanzamento dei lavori**, anche mediante una rendicontazione delle modalità di utilizzo delle somme erogate.



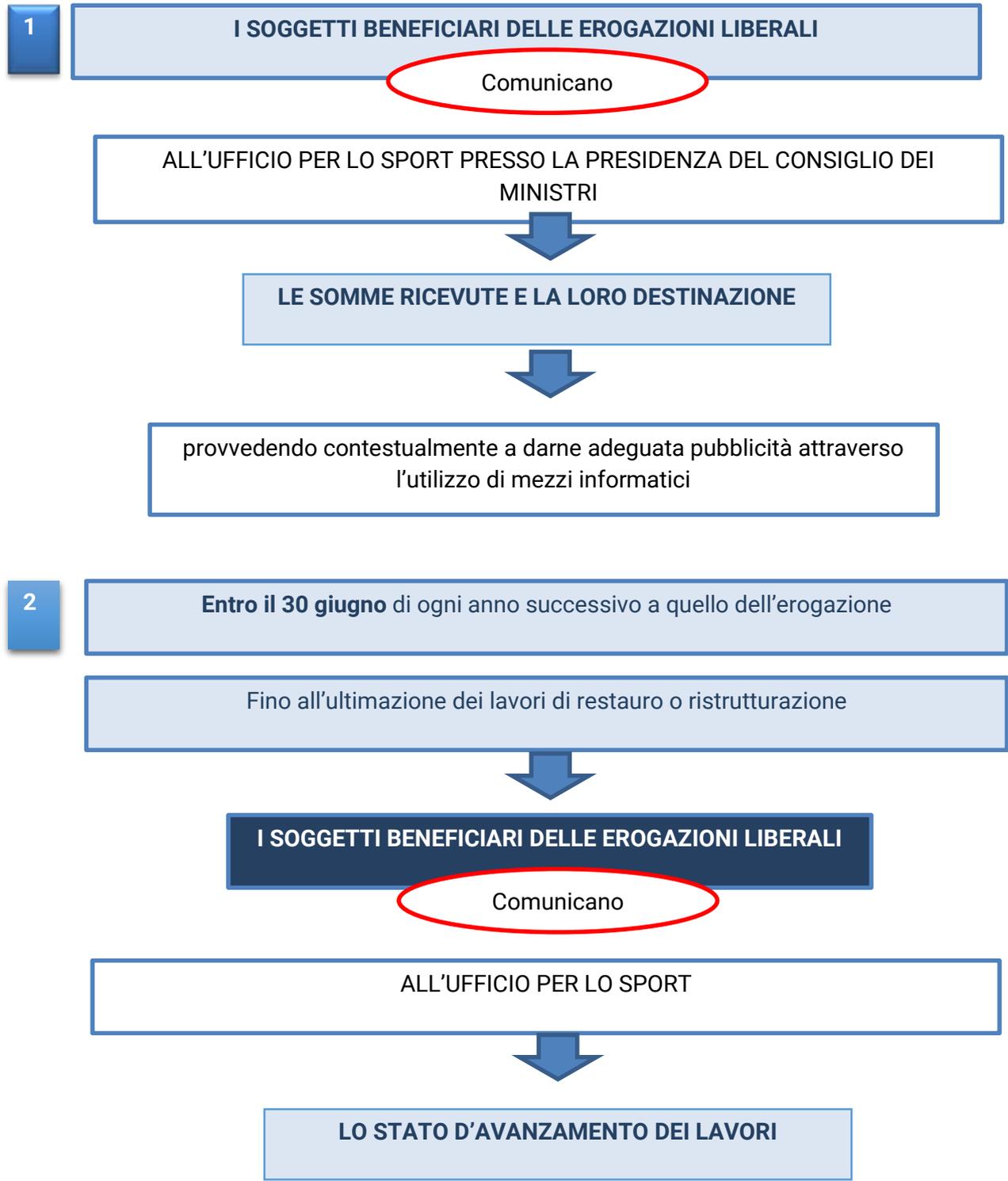


Con **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri**, di concerto col Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare 120 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018, saranno individuate le **disposizioni applicative** necessarie, anche al fine del rispetto del **limite complessivo di spesa pari a 10 milioni di euro**.

<b>"SPORT BONUS" per erogazioni liberali in denaro finalizzate alla ristrutturazione degli impianti sportivi</b>	
<b>SOGGETTI BENEFICIARI DEL BONUS</b>	<b>tutte le imprese</b> che nel 2018 effettuano <b>erogazioni liberali in denaro</b> finalizzate ad <b>interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici</b> , anche se destinati ai soggetti concessionari
<b>MISURA CREDITO D'IMPOSTA</b>	<b>50%</b> delle erogazioni liberali <b>fino a € 40.000</b> (nel limite del 3‰ dei ricavi annui)
<b>MODALITÀ DI UTILIZZO DEL BONUS</b>	Esclusivamente in <b>compensazione</b> , <b>in 3 quote annuali</b> di pari importo
<b>CARATTERISTICHE DEL BONUS</b>	Non rileva ai fini delle imposte sui redditi / IRAP
<b>OBBLIGHI PER I BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI LIBERALI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>comunicare immediatamente all'Ufficio per lo sport presso la Presidenza del Consiglio dei ministri l'ammontare delle somme ricevute e la loro destinazione;</li> <li>darne contestualmente adeguata pubblicità attraverso l'utilizzo di mezzi informatici;</li> <li>comunicare all'Ufficio per lo sport, entro il 30 giugno di ogni anno successivo a quello dell'erogazione e fino all'ultimazione dei lavori di restauro o ristrutturazione, lo stato di avanzamento dei lavori, anche mediante una rendicontazione delle modalità di utilizzo delle somme erogate.</li> </ul>
<b>RISORSE DISPONIBILI</b>	<b>10 milioni di euro</b>

<b>DISPOSIZIONE ATTUATIVE</b>	D.p.c.m. entro 120 gg dall'entrata in vigore delle Legge di Bilancio 2018
-------------------------------	---

**GLI ADEMPIMENTI PREVISTI PER I BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI LIBERALI**



## 5.5. Innalzamento del limite di esenzione dei compensi degli sportivi dilettanti

Secondo quanto disposto dall'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR, costituiscono "redditi diversi":

***"le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche".***

Per tali indennità, rimborsi forfetari, premi e compensi, l'articolo 69, comma 2, del TUIR finora prevedeva la **non concorrenza alla formazione del reddito** per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a € 7.500.

Ora, il **comma 11 dell'art. 40 della Legge di Bilancio 2018** modifica tale norma, elevando l'**esenzione fiscale da € 7.500 a € 10.000**.

 Pertanto, **la soglia entro la quale** le indennità, i rimborsi forfetari, i premi ed i compensi erogati agli sportivi dilettanti dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche **non concorrono alla formazione del reddito è pari dal 2018 a € 10.000**.

Soglia di esenzione dei compensi degli sportivi dilettanti	
Fino al 2017	€ 7.500
<b>Dal 2018</b>	<b>€ 10.000</b>

## 5.6. Casi particolari

### ESEMPIO 1 - Credito d'imposta spese ammodernamento stadi

La società calcistica Cittadellese di Lega di serie B, nel 2018, investe le risorse derivanti dalla mutualità di cui all'articolo 22 del D.Lgs. n. 9/2008 (entro il terzo periodo di imposta successivo alla loro attribuzione), per un importo pari a € 30.000, ad interventi di ristrutturazione dell'impianto sportivo di cui è proprietaria.

Grazie a quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2018 (art. 1, comma 352, lett. a), la società calcistica potrà fruire del credito d'imposta pari al 12% dell'importo investito, però su un importo massimo investito di € 25.000.

Alla società calcistica Cittadellese, quindi, spetterà un credito d'imposta di:

$$€ 25.000 \times 12\% = € 3.000$$

### ESEMPIO 2 - Credito d'imposta spese ammodernamento stadi

La società calcistica Biellese di Lega Pro, nel 2018, investe le risorse derivanti dalla mutualità di cui all'articolo 22 del D.Lgs. n. 9/2008 (entro il terzo periodo di imposta successivo alla loro attribuzione), per un importo pari a € 20.000, ad interventi di ristrutturazione dell'impianto sportivo di cui è proprietaria.

Grazie a quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2018 (art. 1, comma 352, lett. a), la società calcistica potrà fruire del credito d'imposta pari al 12% dell'importo investito, su un importo massimo investito di € 25.000.

Alla società calcistica Biellese, quindi, spetterà un credito d'imposta di:

$$€ 20.000 \times 12\% = € 2.400$$

### ESEMPIO 3 - Società sportive dilettantistiche "lucrative"

Tre soci decidono di costituire una società sportiva dilettantistica "lucrativa" di pallavolo sotto forma di società di capitali, ai sensi di quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2018 (all'art. 1, commi 353 – 361), denominandola "Società sportiva dilettantistica lucrativa Chietese Srl".

I tre soci, che rivestono anche la carica di amministratori, non ricoprono la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della stessa disciplina sportiva della pallavolo, per cui non ci sono preclusioni in tal senso.

Nello statuto della società sportiva vengono riportati, correttamente:

- la denominazione "Società sportiva dilettantistica lucrativa Chietese Srl";

- l'oggetto sociale, recante lo svolgimento e l'organizzazione dell'attività sportiva dilettantistica di pallavolo;
- il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della stessa disciplina;
- l'obbligo di garantire la presenza, nelle strutture sportive aperte al pubblico, di un «direttore tecnico» in possesso di diploma ISEF o laurea quadriennale in Scienze motorie o laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), purché in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

La società, in tal modo, è riconosciuta come società sportiva dilettantistica lucrativa e può fruire dell'IRES ridotta al 12%.

#### ESEMPIO 4 - Società sportive dilettantistiche "lucrativa"

Cinque soci decidono di costituire una società sportiva dilettantistica "lucrativa" di calcetto sotto forma di società di capitali, denominandola "Società sportiva dilettantistica lucrativa Calcetto Spinea Srl".

I cinque soci, che rivestono anche la carica di amministratori, non ricoprono la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della stessa disciplina sportiva del calcetto, per cui non ci sono preclusioni in tal senso.

Nello statuto della società sportiva vengono riportati:

- la denominazione "Calcetto Spinea Srl";
- l'oggetto sociale, recante lo svolgimento e l'organizzazione dell'attività sportiva dilettantistica di calcetto;
- il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della stessa disciplina;
- l'obbligo di garantire la presenza, nelle strutture sportive aperte al pubblico, di un «direttore tecnico» in possesso di diploma ISEF o laurea quadriennale in Scienze motorie o laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), purché in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

Lo statuto è nullo perché la denominazione corretta della società da riportare sarebbe stata "Società sportiva dilettantistica lucrativa Calchetto Spinea Srl"

#### ESEMPIO 5 - Società sportive dilettantistiche "lucrativa"

Due soci decidono di costituire una società sportiva dilettantistica "lucrativa" di Kung fu sotto forma di società di persone, denominandola "Società sportiva dilettantistica lucrativa Kung fu Vietnam Snc".

Nello statuto della società sportiva vengono riportati:

- la denominazione "Società sportiva dilettantistica lucrativa Kung fu Vietnam Snc";
- l'oggetto sociale, recante lo svolgimento e l'organizzazione dell'attività sportiva dilettantistica di Kung fu;
- il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della stessa disciplina.

Lo statuto è nullo perché privo della specifica dell'obbligo di garantire la presenza, nelle strutture sportive aperte al pubblico, di un «direttore tecnico» in possesso di diploma ISEF o laurea quadriennale in Scienze motorie o laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), purché in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

#### ESEMPIO 6 – Sport bonus

L'impresa Vivai Giorgi snc, nel 2018, effettua un'erogazione liberale di € 20.000 per la ristrutturazione dello stadio pubblico della propria città.

In base a quanto stabilito in merito al c.d. "sport bonus" dalla Legge di Bilancio 2018 (art. 1, commi 363 – 366), all'impresa che effettua erogazioni liberali finalizzate ad interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, anche se destinate ai soggetti concessionari, spetta un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a € 40.000, quindi fino ad un importo massimo di credito d'imposta pari a € 20.000.

Tuttavia, il credito d'imposta è riconosciuto nel limite del 3% dei ricavi annui percepiti dall'impresa.

Ipotizzando che l'impresa Vivai Giorgi Snc abbia percepito ricavi annui per un importo pari a € 1.000.000, il credito d'imposta è riconosciuto per un importo di € 3.000 (anziché € 10.000).

Il bonus è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali di pari importo, quindi in 3 quote annuali da € 1.000 ciascuna a decorrere dal periodo d'imposta 2018 e fino al periodo d'imposta 2020.

Il bonus non rileva ai fini delle imposte IRES e IRAP.

Il soggetto concessionario dello stadio pubblico, beneficiario dell'erogazione liberale, deve comunicare immediatamente all'Ufficio per lo sport presso la Presidenza del Consiglio dei ministri l'ammontare delle somme ricevute e la loro destinazione, provvedendo contestualmente a darne adeguata pubblicità attraverso l'utilizzo di mezzi informatici.

Entro il 30 giugno di ogni anno successivo al 2018 (anno di erogazione delle somme) e fino all'ultimazione dei lavori di restauro o ristrutturazione, il soggetto beneficiario deve, inoltre, comunicare all'Ufficio per lo sport lo stato di avanzamento dei lavori, anche mediante una rendicontazione delle modalità di utilizzo delle somme erogate.

#### ESEMPIO 7 – Sport bonus

L'impresa edile Marcelli Srl, nel 2018, effettua un'erogazione liberale di € 42.000 per la ristrutturazione dell'impianto sportivo pubblico della propria città, a favore del soggetto concessionario dell'impianto stesso.

In base a quanto stabilito in merito al c.d. "sport bonus" dalla Legge di Bilancio 2018 (art. 1, commi 363 – 366), all'impresa che effettua erogazioni liberali finalizzate ad interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, anche se destinate ai soggetti concessionari, spetta un credito d'imposta pari al 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a € 40.000, quindi fino ad un importo massimo di credito d'imposta pari a € 20.000.

Tuttavia, il credito d'imposta è riconosciuto nel limite del 3‰ dei ricavi annui percepiti dall'impresa.

Ipotizzando che l'impresa edile Marcelli Srl abbia percepito ricavi annui per un importo pari a € 3.000.000, il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo di € 9.000 (anziché € 20.000).

Il bonus è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali di pari importo, quindi in 3 quote annuali da € 3.000 ciascuna a decorrere dal periodo d'imposta 2018 e fino al periodo d'imposta 2020.

Il bonus non rileva ai fini delle imposte IRES e IRAP.

Il soggetto concessionario dell'impianto sportivo pubblico, beneficiario dell'erogazione liberale, deve comunicare immediatamente all'Ufficio per lo sport presso la Presidenza del Consiglio dei

ministri l'ammontare delle somme ricevute e la loro destinazione, provvedendo contestualmente a darne adeguata pubblicità attraverso l'utilizzo di mezzi informatici.

Entro il 30 giugno di ogni anno successivo al 2018 (anno di erogazione delle somme) e fino all'ultimazione dei lavori di restauro o ristrutturazione, il soggetto beneficiario deve, inoltre, comunicare all'Ufficio per lo sport lo stato di avanzamento dei lavori, anche mediante una rendicontazione delle modalità di utilizzo delle somme erogate.

#### **ESEMPIO 8 – Innalzamento limite di esenzione compensi sportivi dilettanti**

Marco Brambilla, sportivo dilettante nel settore sportivo della pallanuoto, percepisce compensi per un ammontare annuo pari a € 15.000. Tali compensi, che costituiscono "redditi diversi", dal 2018, fruiscono dell'esenzione fino a € 10.000 (anziché € 7.500). Pertanto, sarà imponibile come reddito diverso la quota di € 5.000 di compensi che supera la soglia di esenzione di € 10.000.

#### **ESEMPIO 9 – Innalzamento limite di esenzione compensi sportivi dilettanti**

Luca Rossi, sportivo dilettante nel settore sportivo del tennis, percepisce compensi per un ammontare annuo pari a € 12.000. Tali compensi, che costituiscono "redditi diversi", dal 2018, fruiscono dell'esenzione fino a € 10.000 (anziché € 7.500). Pertanto, sarà imponibile come reddito diverso la quota di € 2.000 di compensi che supera la soglia di esenzione di € 10.000.

#### **ESEMPIO 10 – Innalzamento limite di esenzione compensi sportivi dilettanti**

Giorgio Verdi, sportivo dilettante nel settore sportivo del calcio, percepisce compensi per un ammontare annuo pari a € 9.000. Tali compensi, che costituiscono "redditi diversi", dal 2018, fruiscono dell'esenzione fino a € 10.000 (anziché € 7.500). Pertanto, i compensi percepiti da Giorgio Verdi, essendo al di sotto della soglia di esenzione di € 10.000, non subiscono alcuna imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## **ARTICOLI FISCO**

➤ [3 gennaio 2018](#)

**SPORTIVI DILETTANTI. NUOVO LIMITE DI ESENZIONE PER I COMPENSI**

## 6. MISURE CALAMITÀ NATURALI

<b>RIFERIMENTO</b>	Legge di Bilancio 2018 – art. 1, <b>commi da 719 a 774</b>
<b>AMBITO DI INTERVENTO</b>	<b>Calamità naturali</b>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Contribuenti colpiti dal sisma di maggio 2012, dall'alluvione 2014, dal sisma di Ischia 2017, dal sisma del Centro Italia 2016, dall'alluvione del Piemonte 1994
<b>NOVITÀ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Sisma maggio 2012</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Proroga fino al 2019 agevolazioni ZFU Lombardia sisma 2012</li> <li>- Proroga fino al 2018 esenzione IMU immobili inagibili sisma 2012</li> <li>- Proroga pagamento rate mutui 2018 enti locali colpiti dai sismi 2012</li> </ul> </li> <li>➤ <b>Alluvione 2014</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Proroga sospensione rate mutui per edifici inagibili nei territori colpiti da alluvione 2014 negli stessi territori del sisma 2012 e da eventi atmosferici Veneto 2014</li> </ul> </li> <li>➤ <b>Sisma Isola d'Ischia 21 agosto 2017</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Differimento pagamento rate in scadenza nel 2018 e 2019 dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti SpA ai comuni di:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Casamicciola Terme;</li> <li>• Lacco Ameno;</li> <li>• Forio d'Ischia;</li> </ul>                             colpiti dal sisma del 21 agosto 2017, senza applicazione di sanzione e interessi, all'anno immediatamente successivo alla scadenza del periodo di ammortamento.                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sospensione fino al 31.12.2018 pagamento rate mutui dei privati per immobili inagibili siti nei comuni di:                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>• Casamicciola Terme;</li> <li>• Lacco Ameno;</li> <li>• Forio d'Ischia.</li> </ul> </li> <li>- Istituzione Fondo per la ricostruzione Isola d'Ischia dopo sisma 2017</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>➤ <b>Sisma Centro Italia 2016</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Estensione differimento pagamento rate mutui concessi da Cassa Depositi e Prestiti agli enti locali colpiti dal sisma 2016 anche alle rate in scadenza nell'esercizio 2018, che potranno essere differite, senza applicazione di sanzioni e interessi, all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento.</li> <li>- Per le persone fisiche, proroga ripresa versamenti sospesi a seguito degli eventi sismici in 24 rate mensili a decorrere dal 31 maggio 2018 (anziché in 9 rate mensili a decorrere dal 16 febbraio 2018).</li> <li>- Agevolazioni nella forma di contributo in conto capitale alle imprese che effettuano, dal 24 agosto 2016, investimenti produttivi nei territori dei comuni colpiti dal sisma.</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- I finanziamenti agevolati a tasso zero concessi a favore delle micro, piccole e medie imprese danneggiate dagli eventi sismici 2016 sono concessi per gli anni 2016, 2017 e 2018 nel limite massimo complessivo di 10 milioni di euro.</li> <li>- Estensione agevolazioni ZFU Centro Italia sisma 2016 anche alle imprese che hanno subito nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017 una riduzione del fatturato almeno pari al 25% rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.</li> <li>- Estensione delle agevolazioni contributive anche alle imprese individuali e familiari.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Detrazione polizze catastrofali</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Istituzione nuova detrazione Irpef 19% premi per polizze catastrofali</li> </ul> </li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Alluvione Piemonte novembre 1994</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contributo alle imprese colpite da alluvione del Piemonte del novembre 1994 che hanno pagato per il triennio 1994 – 1997 contributi in misura maggiore</li> </ul> </li> </ul>

## 6.1.Premessa

La Legge di Bilancio 2018 contiene una serie di norme rivolte ai soggetti colpiti da calamità naturali.

### In particolare:

- viene prevista la **proroga fino al 31.12.2019 delle agevolazioni fiscali** previste dalla Legge di Stabilità 2016 per le **imprese** aventi sede principale o unità locale nelle zone franche urbane (**ZFU**) della **Lombardia colpite dagli eventi sismici del 20 e del 29 maggio 2012**, allineandone così la vigenza temporale a quella già prevista per le ZFU dell'Emilia dall'art. 12, comma 6, del D.L. n. 78/2015;
- viene **prorogata fino al 2018 l'esenzione IMU** per gli **immobili dichiarati inagibili** (in tutto o in parte) a seguito del **sisma 2012**;
- viene **prorogata fino al 31.12.2018 la sospensione delle rate dei mutui relativi ad edifici inagibili** nei territori colpiti **dall'alluvione 2014 negli stessi territori del sisma 2012 e dagli eventi atmosferici verificatisi in Veneto nel 2014**
- si prevede il **differimento del pagamento delle rate in scadenza nel 2018 e 2019 dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti SpA ai comuni di:**
  - **Casamicciola Terme;**
  - **Lacco Ameno;**

<ul style="list-style-type: none"><li>– <b>Forio d'Ischia;</b> colpiti dal sisma del 21 agosto 2017, senza applicazione di sanzione e interessi, all'anno immediatamente successivo alla scadenza del periodo di ammortamento.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• è prevista la <b>sospensione fino al 31.12.2018 del pagamento delle rate dei mutui contratti dai privati</b> per immobili inagibili siti nei comuni di:<ul style="list-style-type: none"><li>– <b>Casamicciola Terme;</b></li><li>– <b>Lacco Ameno;</b></li><li>– <b>Forio d'Ischia.</b></li></ul></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• è prevista l'istituzione di un apposito <b>Fondo per la ricostruzione dei territori dell'Isola d'Ischia colpiti dal sisma del 21.08.2017;</b></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>il differimento del pagamento delle rate dei mutui concessi da Cassa Depositi e Prestiti agli enti locali colpiti dal sisma 2016 viene esteso anche alle rate in scadenza nell'esercizio 2018,</b> che potranno essere differite, senza applicazione di sanzioni e interessi, all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento;</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• è stabilita, per le <b>persone fisiche,</b> l'ulteriore <b>proroga della ripresa dei versamenti sospesi</b> a seguito del sisma del Centro Italia di agosto 2016 <b>a partire dal 31.05.2018 in 24 rate mensili</b> (anziché dal 16.02.2018 in 9 rate mensili);</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• vengono previste agevolazioni nella forma di <b>contributo in conto capitale alle imprese che effettuano, dal 24 agosto 2016, investimenti produttivi nei territori dei comuni colpiti dal sisma 2016.</b></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>i finanziamenti agevolati a tasso zero concessi a favore delle micro, piccole e medie imprese</b> danneggiate dagli <b>eventi sismici 2016</b> sono <b>concessi per gli anni 2016, 2017 e 2018</b> nel limite massimo complessivo di <b>10 milioni di euro.</b></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• le <b>agevolazioni ZFU Centro Italia</b> sisma 2016 vengono estese anche <b>alle imprese che hanno subito nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017 una riduzione del fatturato almeno pari al 25%</b> rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>le agevolazioni</b> di cui alla lett. d) del comma 2 dell'art. 46 del D.L. n. 50/2017, con riguardo ai <b>contributi previdenziali ed assistenziali, con esclusione dei premi Inail,</b> vengono <b>estese anche alle imprese individuali e familiari con perdita fatturato, a seguito del sisma 2016, nel periodo 1° settembre 2016 – 31 dicembre 2016 almeno del 25%</b> rispetto all'analogo periodo del 2015</li></ul>

- è istituita una nuova **detrazione IRPEF del 19%** per i **premi** relativi a polizze assicurative aventi ad oggetto calamità naturali (**polizze catastrofali**) stipulate dal **2018 su immobili ad uso abitativo**.
- è disposto un **contributo per le imprese colpite dall'alluvione del Piemonte del novembre 1994** che hanno pagato per il triennio 1994 – 1997 contributi in misura maggiore rispetto a quanto previsto.

## MISURE CALAMITÀ NATURALI



### NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018



**proroga fino al 31.12.2019** agevolazioni fiscali imprese **ZFU Lombardia** colpite dal **sisma 2012**



**proroga fino al 2018** esenzione **IMU** per immobili **inagibili** a seguito del **sisma 2012**



**proroga fino al 2018** **sospensione rate mutui** a seguito dall'**alluvione 2014** negli stessi **territori del sisma 2012** e dagli eventi atmosferici verificatisi in **Veneto**



**proroga pagamento rate mutui** in scadenza nel **2018 e 2019** dei **Comuni dell'isola d'Ischia** colpiti dal **sisma del 21 agosto 2017** e concessi da C.D.P.



**sospensione pagamento rate mutui** dei privati **fino al 31.12.2018** dei **Comuni dell'isola d'Ischia** colpiti dal **sisma del 21 agosto 2017**



istituzione di un **Fondo per la ricostruzione** dei territori dell'**Isola d'Ischia** colpiti dal **sisma del 21.08.2017**



**proroga pagamento rate mutui** in scadenza nel **2018** degli **Enti locali** colpiti dal **sisma 2016** e concessi da C.D.P.

- **proroga ripresa versamenti sospesi sisma 2016**, con pagamenti a partire dal **31.05.2018** in 24 rate mensili
- **contributo in conto capitale alle imprese che effettuano, dal 24 agosto 2016, investimenti produttivi nei territori dei comuni colpiti dal sisma 2016.**
- **estensione delle agevolazioni ZFU Centro Italia sisma 2016 anche alle imprese che hanno subito nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017 una riduzione del fatturato almeno pari al 25% rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente**
- **estensione delle agevolazioni relative ai contributi previdenziali ed assistenziali, con esclusione dei premi Inail, anche alle imprese individuali e familiari con perdita fatturato, a seguito del sisma 2016, nel periodo 1° settembre 2016 – 31 dicembre 2016 almeno del 25% rispetto all'analogo periodo del 2015**
- **detrazione Irpef 19% premi polizze catastrofali stipulate dal 2018**
- **contributo alle imprese colpite dall'alluvione del Piemonte di novembre 1994**

## 6.2. Proroga agevolazioni ZFU Lombardia sisma 2012

I **commi 719 e 720** dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2018 **prorogano al 31 dicembre 2019 le agevolazioni per le imprese** aventi sede principale o unità locale nelle zone franche urbane (ZFU) della Lombardia colpite dagli eventi sismici del 20 e del 29 maggio 2012.

Si tratta delle agevolazioni previste dall'art. 1, commi 445 – 453, Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), ovvero:

- **l'esenzione IRPEF/IRES del reddito** derivante dall'attività svolta nella ZFU **fino alla concorrenza di € 100.000** per ciascun periodo d'imposta;
- **l'esenzione IRAP** del valore della produzione netta derivante dall'attività svolta nella ZFU **fino a € 300.000** per ciascun periodo d'imposta;

- **l'esenzione IMU** per gli immobili siti nella ZFU posseduti ed utilizzati per l'esercizio dell'attività.

Tali agevolazioni per le ZFU Lombardia, infatti, previste originariamente per il 2016, erano state successivamente prorogate solo fino all'anno 2017 dall'art. 46-sexies, comma 2, del D.L. n. 50/2017.

Ora, grazie alla proroga fino al 2019 ad opera della nuova Legge di Bilancio, si allinea la vigenza temporale di tali agevolazioni per le ZFU della Lombardia con quella prevista per le ZFU dell'Emilia dall'art. 12, comma 6, del D.L. n. 78/2015.

A tal fine, le risorse messe a disposizione dall'articolo 22-bis, comma 1, del D.L. n. 66/2014 (100 milioni di euro) sono state incrementate di 5 milioni di euro annui per ciascuno degli anni 2018 e 2019.

Viene, infine, previsto che **le risorse non utilizzate nell'esercizio 2017 possono essere utilizzate in quello successivo**, nel limite di 750.000 euro annui per ciascuno degli anni 2018 e 2019.

<b>IMPRESSE ZFU LOMBARDIA (SISMA 2012) → PROROGA AGEVOLAZIONI FINO AL 31.12.2019</b> (anziché 31.12.2017)	
<b>TIPO DI AGEVOLAZIONI OGGETTO DI PROROGA:</b> quelle previste dall'art. 1, commi 445 – 453, Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016)	<b>Esenzione IRPEF/IRES</b> del reddito fino a <b>€ 100.000</b> per ciascun periodo d'imposta
	<b>Esenzione IRAP</b> del valore della produzione netta <b>fino a € 300.000</b> per ciascun periodo d'imposta
	<b>Esenzione IMU</b> per gli immobili siti nella ZFU e utilizzati per l'esercizio dell'attività

### 6.3. Proroga esenzione IMU per gli immobili inagibili a seguito del sisma 2012

L'art. 1, comma 722, della Legge di Bilancio 2018 **proroga fino al 2018 (anziché 2017) dell'esenzione dal pagamento dell'IMU per gli immobili inagibili.**

La proroga riguarda quanto disposto dall'art. 8, comma 3, D.L. n. 74/2012, in base al quale i fabbricati distrutti od **oggetto di ordinanze sindacali di sgombero**, comunque **adottate entro il**

**30.11.2012**, in quanto **inagibili totalmente o parzialmente**, sono esenti da IMU fino alla definitiva ricostruzione e agibilità e comunque non oltre il 31.12.2017, ora prorogato appunto al 31.12.2018. Non essendo ancora stata completata la ricostruzione privata, infatti, il legislatore ha considerato necessario la proroga della sospensione dal pagamento IMU anche per il 2018.

**IMMOBILI DICHIARATI INAGIBILI (IN TUTTO O IN PARTE) CON ORDINANZA COMUNALE ADOTATA ENTRO IL 30.11.2012, A SEGUITO DEL SISMA 2012**

**Proroga esenzione IMU fino al 31.12.2018 (anziché 31.12.2017)**

#### **6.4. Proroga dilazione oneri mutui degli Enti locali colpiti dal sisma 2012**

Al fine di garantire continuità nel sostegno alle popolazioni colpite dagli **eventi sismici del 2012**, nei **comuni del cratere**, l'**art. 1, comma 729** della Legge di Bilancio 2018 **proroga la dilazione degli oneri derivanti dal pagamento dei mutui concessi da Cassa depositi e prestiti agli Enti locali, al netto di sanzioni ed interessi.**

Secondo il legislatore, il piano di rientro economico, ripartito tra più annualità, consentirà un più graduale ritorno al regime ordinario, senza imporre gravosi e repentini esborsi agli enti locali interessati dagli eventi sismici, considerata la prosecuzione del processo di ricostruzione, che vede gli enti locali chiamati ancora a sostenere spese straordinarie connesse al sisma. Il rinvio del rimborso delle rate dei mutui permette di liberare i bilanci comunali dal carico di questi oneri. Le **spese** che gli enti locali devono sostenere e per le quali si posticipa il rimborso delle rate dei mutui per avere maggiore liquidità disponibile, sono **relative ad attività** rese necessarie a seguito del sisma **non finanziate con gli specifici fondi previsti dal D.L. n. 74/2012, ma complementari a queste ultime.**

**Gli oneri dilazionati sono pagati, senza applicazione di sanzioni e interessi, a decorrere dall'anno 2019, in rate di pari importo per 10 anni** sulla base della periodicità di pagamento prevista nei provvedimenti e nei contratti regolanti i mutui stessi.

**DILAZIONE ONERI MUTUI CONCESSI DA C..D.P. AGLI ENTI LOCALI  
COLPITI DAL SISMA 2012 → PROROGA AL 2019**

**Pagamento** oneri dilazionati (senza sanzioni e interessi) a partire **dal 2019**  
**in rate di pari importo per 10 anni**

**6.5. Proroga sospensione rate mutui territori colpiti da alluvione 2014 negli stessi territori del sisma 2012 e da eventi atmosferici Veneto 2014**

A favore dei **soggetti** che abbiano residenza o sede legale o operativa in uno dei comuni di cui ai commi 1 e 1-bis dell'art. 3 del D.L. n. 4/2014, **colpiti**:

- **dall'evento alluvionale del 17 e 19 gennaio 2014 nei medesimi territori già colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012;**
- **dagli eventi atmosferici avvenuti dal 30 gennaio al 18 febbraio 2014 nei territori della regione Veneto;**

viene disposta la **proroga fino al 31.12.2018** (anziché fino al 31.12.2017) **della sospensione delle rate dei mutui** ipotecari o chirografari di cui siano titolari in relazione ad **edifici distrutti, inagibili o inabitabili**, anche parzialmente, ovvero relativi alla gestione di attività di natura commerciale ed economica svolte nei medesimi edifici.



Si ricorda che la sospensione è concessa previa presentazione di autocertificazione del danno subito, resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000 fino alla ricostruzione, all'agibilità o all'abitabilità dell'immobile e comunque non oltre il 31 dicembre 2018. È possibile optare tra la sospensione dell'intera rata e quella della sola quota capitale, senza oneri aggiuntivi per il mutuatario.

**CONTRIBUENTI COLPITI DA:**

- **EVENTO ALLUVIONALE 17-19 GENNAIO 2014 NEGLI STESSI TERRITORI COLPITI DAL SISMA 2012**
- **EVENTI ATMOSFERICI 30 GENNAIO - 18 FEBBRAIO 2014 NEI TERRITORI DEL VENETO**

**Proroga sospensione rata mutui per edifici distrutti, inagibili o inabili, fino al 31.12.2018** (anziché 31.12.2017)

## 6.6. Interventi per la popolazione dell'Isola d'Ischia colpita dal sisma del 21 agosto 2017 Ischia

Il **comma 733** dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2018 prevede che il **pagamento delle rate in scadenza negli esercizi 2018 e 2019 dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti SpA ai comuni di:**

- **Casamicciola Terme;**
- **Lacco Ameno;**
- **Forio d'Ischia;**

**colpiti dal sisma del 21 agosto 2017**, trasferiti al Ministero dell'economia e delle finanze, non ancora effettuato alla data del 1° gennaio 2018, è **differito, senza applicazione di sanzione e interessi, all'anno immediatamente successivo alla scadenza del periodo di ammortamento**, sulla base della periodicità di pagamento prevista nei contratti regolanti i mutui stessi.

### DILAZIONE PAGAMENTO RATE MUTUI CONCESSI DA C.D.P. AI COMUNI DI:

- **Casamicciola Terme;**
  - **Lacco Ameno;**
  - **Forio d'Ischia;**

**Pagamento rate in scadenza nel 2018 e 2019** dei mutui concessi da C.d.P. **differito** (senza sanzioni e interessi) **all'anno immediatamente successivo alla scadenza del periodo di ammortamento.**

Il successivo **comma 734**, poi, stabilisce che, nei medesimi comuni, è **sospeso fino al 31 dicembre 2018 il pagamento delle rate dei mutui** concessi dagli istituti di credito ai **privati** che abbiano in essere finanziamenti ipotecari collegati a immobili residenziali, commerciali e industriali inagibili in conseguenza degli eventi sismici del 21 agosto 2017 e che abbiano trasmesso agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti la **dichiarazione di inagibilità dell'immobile** ai sensi del D.P.R. n. 445/2000. I beneficiari dei mutui o dei finanziamenti **possono optare tra la sospensione dell'intera rata e quella della sola quota capitale**, senza oneri aggiuntivi per il mutuatario.

Entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018 (quindi, entro il 31 gennaio 2018), le banche e gli intermediari finanziari devono informare i beneficiari, almeno mediante avviso esposto nelle filiali e pubblicato nel proprio sito internet, della possibilità di

chiedere la sospensione delle rate, indicando costi e tempi di rimborso dei pagamenti sospesi, nonché il termine, non inferiore a 30 giorni, per l'esercizio della facoltà di sospensione.

Qualora la banca o l'intermediario finanziario non fornisca tali informazioni nei termini e con i contenuti prescritti, sono sospese fino al 31 dicembre 2018, senza oneri aggiuntivi per il beneficiario del mutuo o del finanziamento, le rate in scadenza entro la predetta data.

Entro il termine del 30 giugno 2018, il commissario delegato e l'Associazione bancaria italiana (ABI) devono provvedere alla sottoscrizione di un accordo per la ridefinizione dei piani di ammortamento dei mutui e dei finanziamenti sospesi.

**MUTUI INTESTATI A PRIVATI PER IMMOBILI INAGIBILI NEI COMUNI DI:**

- **Casamicciola Terme;**
- **Lacco Ameno;**
- **Forio d'Ischia;**

**Sospensione pagamento rate mutui fino al 31.12.2018**, con possibilità di **optare tra:**

- **la sospensione dell'intera rata;**
- **la sospensione della sola quota capitale;**

senza oneri aggiuntivi per il mutuatario.

I **commi 765 e 766** della Legge di Bilancio 2018 prevedono l'istituzione, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, di un **Fondo per la ricostruzione nei territori dei comuni di Casamicciola Terme e Lacco Ameno dell'isola di Ischia colpiti dal sisma del 21 agosto 2017**, con una dotazione di:

- 9,69 milioni di euro per l'anno 2018;
- 19,38 milioni di euro per l'anno 2019;
- 19,69 milioni di euro per l'anno 2020.

Con **decreto del Presidente del Consiglio dei ministri**, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, verranno stabiliti gli interventi e le modalità di ripartizione del suddetto Fondo per l'erogazione, la riparazione, la ricostruzione e la ripresa economica nei territori dei comuni interessati.



### 6.7. Ulteriori interventi per le popolazioni colpite dal sisma del Centro Italia del 2016

Il **comma 735** della Legge di Bilancio 2018 introduce **nuove misure a favore dei territori del Centro Italia colpiti dagli eventi sismici** susseguitisi a partire da **agosto 2016**.

Finora, l'art. 44, comma 1, D.L. n. 189/2016 ha previsto che il pagamento delle rate dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti S.p.a. ai Comuni colpiti dal sisma, nonché alle Province in cui questi ricadono in scadenza negli esercizi 2016 e 2017 non ancora effettuato, fosse differito, senza applicazione di sanzioni e interessi, all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento, sulla base della periodicità di pagamento prevista nei provvedimenti e nei contratti regolanti i mutui stessi.

Ora, la Legge di Stabilità 2018, introducendo un nuovo periodo alla fine del suddetto comma 1, ha **esteso il differimento del pagamento delle rate dei mutui** concessi dalla Cassa Depositi e Prestiti ai **Comuni** del c.d. cratere ed alle **Province** in cui essi ricadono, già previsto per le rate in scadenza negli esercizi 2016 e 2017, **anche a quelle in scadenza nell'esercizio 2018**, che quindi potranno essere differite, **senza applicazione di sanzioni e interessi, all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento**, sulla base della periodicità di pagamento prevista nei provvedimenti e nei contratti regolanti i mutui stessi.

Con una modifica al comma 11 dell'art. 48 del D.L. n. 189/2016, poi, il **comma 736** della Legge di Bilancio 2018 prevede che i soggetti (**persone fisiche**) diversi dai titolari di reddito d'impresa e lavoro autonomo **possono restituire i versamenti sospesi** a seguito degli eventi sismici succedutisi dal mese di agosto 2016 **in 24 rate mensili a decorrere dal 31 maggio 2018** (anziché in 9 rate mensili a decorrere dal 16 febbraio 2018, come previsto finora).

Il **comma 743** stabilisce, inoltre, con una modifica all'articolo 20 del D.L. n. 189/2016, la concessione di **agevolazioni nella forma di contributo in conto capitale alle imprese che realizzino**, ovvero abbiano realizzato, a partire dal **24 agosto 2016**, **investimenti produttivi nei territori dei comuni colpiti dal sisma**, con priorità per le imprese aventi sede o unità locali ubicate nei territori dei comuni colpiti, che hanno subito danni per effetto degli eventi sismici.

Sono comprese tra i beneficiari **anche le imprese agricole la cui sede principale non è ubicata nei territori dei comuni colpiti, ma i cui fondi siano situati in tali territori.**

I criteri, le condizioni e le modalità di concessione delle agevolazioni in parola sono stabiliti con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, su proposta delle regioni interessate.

Alla concessione delle agevolazioni è riservata una quota pari a complessivi 35 milioni di euro.

Il **comma 744** modifica l'art. 24 del D.L. n. 189/2016, che prevede **la concessione di finanziamenti agevolati a tasso zero a favore delle micro, piccole e medie imprese danneggiate** dagli eventi sismici 2016 a copertura del 100% degli investimenti fino a 30.000 euro (i finanziamenti agevolati sono rimborsati in 10 anni con un periodo di 3 anni di preammortamento).

In particolare, vengono modificati i commi 2 e 3 dell'articolo, prevedendo che **i finanziamenti siano concessi, per gli anni 2016, 2017 e 2018, nel limite massimo complessivo di 10 milioni di euro.** Per la disciplina dei criteri, delle condizioni e delle modalità di concessione delle agevolazioni si provvede con provvedimenti adottati, sentito il Ministero dello sviluppo economico, nel rispetto della normativa europea e nazionale in materia di aiuti di Stato.

Il **comma 745** prevede che **le agevolazioni per la zona franca urbana del Centro Italia colpite dal sisma 2016** di cui all'articolo 46 del D.L. n. 50/2017, spettano **anche ai soggetti** che hanno la sede principale o l'unità locale nei comuni delle regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dal sisma del Centro Italia 2016 **che hanno subito nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017** (oltre che nel periodo 1° settembre 2016 – 31 dicembre 2016) **una riduzione del fatturato almeno pari al 25%** rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.

Il **comma 746** stabilisce che, per i **titolari di imprese individuali o di imprese familiari che hanno subito**, a seguito degli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016 nelle regioni Umbria, Abruzzo, Marche e Lazio, **una riduzione del fatturato almeno pari al 25% nel periodo dal 1° settembre 2016 al 31 dicembre 2016, rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2015**, le agevolazioni di cui alla lett. d) del comma 2 dell'art. 46 del D.L. n. 50/2017, sono riconosciute con riguardo ai **contributi previdenziali ed assistenziali, con esclusione dei premi Inail.**

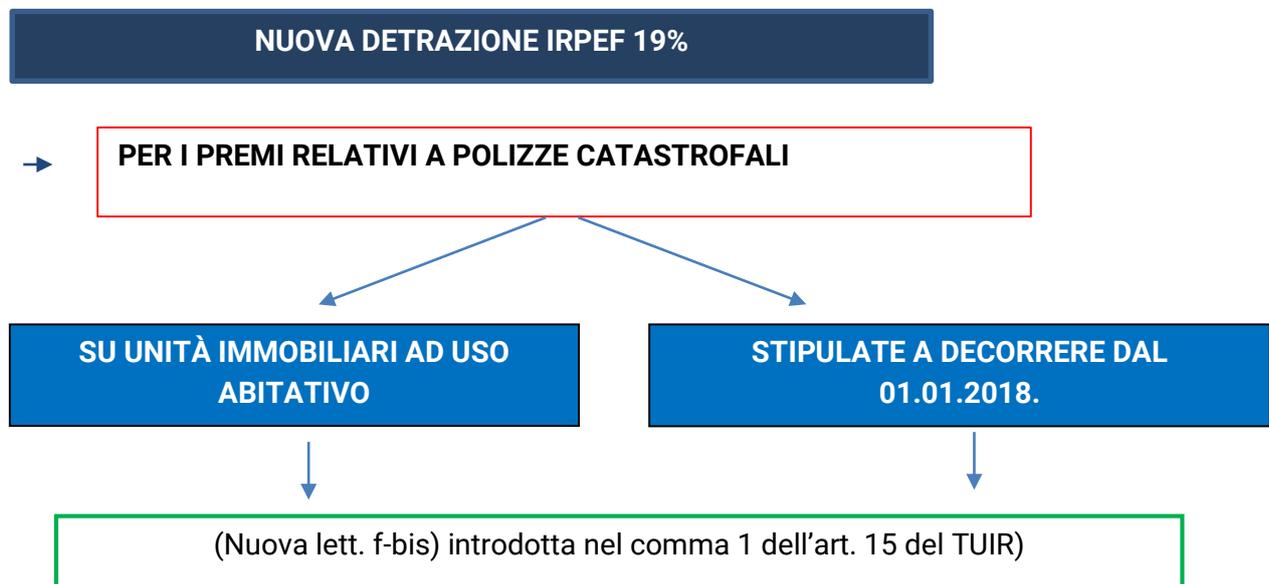
<b>NUOVI INTERVENTI PER LE POPOLAZIONI DEL CENTRO ITALIA COLPITE DAL SISMA 2016</b>	
<b>ENTI LOCALI COLPITI DAL SISMA</b>	<b>Differimento del pagamento delle rate dei mutui concessi da C.D.P. in scadenza nel 2018 all'anno successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento dei mutui stessi</b> (senza sanzioni e interessi)
<b>PERSONE FISICHE RESIDENTI NEI TERRITORI COLPITI</b>	<b>Ripresa dei versamenti sospesi a seguito del sisma di agosto 2016 a partire dal 31.05.2018 in 24 rate mensili</b> (anziché dal 16.02.2018 in 9 rate mensili)
<b>IMPRESE CHE REALIZZANO DAL 24.08.2016 INVESTIMENTI PRODUTTIVI NEI TERRITORI COLPITI DAL SISMA</b>	<b>Contributo in conto capitale</b>
<b>MICRO, PICCOLE E MEDIE IMPRESE DANNEGGIATE DAL SISMA</b>	<b>I finanziamenti agevolati a tasso zero concessi, ai sensi dell'art. 24 del D.L. n. 189/2016, a favore delle micro, piccole e medie imprese danneggiate dagli eventi sismici 2016 a copertura del 100% degli investimenti fino a 30.000 euro, sono concessi per gli anni 2016, 2017 e 2018 nel limite massimo complessivo di 10 milioni di euro</b>
<b>AGEVOLAZIONI ZFU CENTRO ITALIA PER SISMA 2016</b>	<b>Estese anche alle imprese che hanno la sede principale o l'unità locale nei comuni delle regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dal sisma del Centro Italia 2016 che hanno subito nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017 una riduzione del fatturato almeno pari al 25% rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.</b>
<b>IMPRESE INDIVIDUALI E FAMILIARI</b> (con perdita fatturato periodo 1° settembre 2016 – 31 dicembre 2016 almeno del 25% rispetto all'analogo periodo del 2015)	<b>Estensione delle agevolazioni di cui alla lett. d) del comma 2 dell'art. 46 del D.L. n. 50/2017, con riguardo ai contributi previdenziali ed assistenziali, con esclusione dei premi Inail</b>

## 6.8. Detrazione Irpef premi assicurativi contro i rischi da catastrofi naturali

Il **comma 768** della Legge di Bilancio 2018, introducendo la nuova lett. f-bis) al comma 1 dell'art. 15 del TUIR, istituisce una **detrazione IRPEF del 19%** per i **premi relativi a polizze assicurative aventi ad oggetto calamità naturali (Polizze catastrofali)**.

L'ambito oggettivo di applicazione della detrazione è rappresentato dalle polizze contro il rischio di eventi calamitosi **aventi ad oggetto unità immobiliari ad uso abitativo**.

La nuova detrazione si applica **esclusivamente alle polizze stipulate a decorrere dal 1° gennaio 2018**, data di entrata in vigore della legge, per cui i suoi effetti si avranno a partire dalla dichiarazione dei redditi da presentare nel 2019.



## 6.9. Contributo imprese colpite da alluvione del Piemonte novembre 1994

Alle **imprese colpite dagli eventi alluvionali del Piemonte del novembre 1994** che abbiano **versato contributi previdenziali e premi assicurativi relativi al triennio 1995-1997 per un importo superiore** a quello previsto dall'art. 9, comma 17, della Legge n. 289/2002, secondo i requisiti previsti dalla decisione (UE) 2016/195 della Commissione del 14 agosto 2015, **è assegnato un contributo** a seguito di presentazione di **apposita istanza all'Agenzia delle Entrate**.

Il termine di prescrizione per la presentazione dell'istanza decorre dalla data di entrata in vigore della Legge n. 17/2007, di conversione del D.L. n. 300/2006.

Con apposito **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**, da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018, sono definiti i criteri e le modalità per l'accesso al contributo, nonché le modalità per il riparto delle **risorse ad esso destinate, pari a 5 milioni di euro per l'anno 2019**.

### IMPRESE COLPITE DA ALLUVIONE PIEMONTE NOVEMBRE 1994

<b>Se hanno versato contributi previdenziali e premi Inail per il triennio 1994-1997 in misura superiore a quanto previsto</b>	<b>Concessione di un contributo, a seguito di apposita istanza all’Agenzia delle Entrate</b>
--	--

### ESEMPIO 1 – Proroga agevolazioni ZFU Lombardia sisma 2012

L’impresa Verdi srl ha sede principale in un Comune facente parte delle zone franche urbane (ZFU) della Lombardia colpite dagli eventi sismici del 20 e del 29 maggio 2012.

L’impresa può fruire delle agevolazioni ZFU fino al 2019, per cui, per ciascuno degli anni d’imposta 2018 e 2019, godrà:

- dell’esenzione IRES del reddito fino a € 100.000;
- dell’esenzione IRAP del valore della produzione netta fino a € 300.000
- dell’esenzione IMU per gli immobili siti nella ZFU utilizzati per l’esercizio dell’attività d’impresa.

### ESEMPIO 2 – Proroga esenzione IMU per immobili inagibili sisma 2012

Il Sign. Rossi possiede un immobile che purtroppo, a seguito del sisma 2012 verificatosi in Emilia Romagna, è stato oggetto di ordinanza sindacale di sgombero (datata 05.11.2012) in quanto ormai totalmente inagibile.

Per tale immobile, il Sign. Rossi può fruire dell’esenzione IMU fino alla definitiva ricostruzione e agibilità, in ogni caso al massimo fino al 31.12.2018.

### ESEMPIO 3 – Proroga sospensione rate mutui nei territori colpiti da alluvione 2014 e già interessati dal sisma 2012

Il Sign. Bianchi ha la residenza in uno dei comuni di cui ai commi 1 e 1-bis dell’art. 3 del D.L. n. 4/2014, colpiti dall’evento alluvionale del 17 e 19 gennaio 2014 e già colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012.

E’ titolare di un mutuo ipotecario del valore residuo di € 100.000 sulla propria abitazione, che però è andata distrutta.

Ha, pertanto, chiesto e ottenuto dalla propria banca, dietro presentazione di autocertificazione del danno subito, la sospensione delle rate del mutuo in essere per la sola quota capitale (e non per l'intera rata).

L'immobile non è ancora agibile e abitabile. Grazie a quanto previsto dall'art. 1, comma 726, della Legge di Bilancio 2018, egli potrà continuare a fruire della sospensione anche nel 2018 senza oneri aggiuntivi, fino alla ricostruzione, all'agibilità o all'abitabilità dell'immobile, e comunque non oltre il 31 dicembre 2018.

#### **ESEMPIO 4 - Sospensione rate mutui intestati a privati nei territori dell'Isola d'Ischia colpiti dal sisma del 21 agosto 2017**

Il Sign. Benedetti ha la residenza nel Comune di Lacco Ameno, sull'Isola d'Ischia. La propria abitazione sita nel Comune è inagibile a seguito del sisma del 21 agosto 2017.

Egli è titolare di un mutuo ipotecario del valore residuo di € 100.000 sulla propria abitazione, ormai divenuta inagibile.

Decide, quindi, di chiedere alla propria banca la sospensione delle rate del mutuo in essere (per l'intera rata).

A tal fine, deve trasmettere all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente la dichiarazione di inagibilità dell'immobile ai sensi del D.P.R. n. 445/2000.

Entro il 31 gennaio 2018, la banca dovrà informare i beneficiari, mediante avviso esposto nelle filiali e pubblicato nel proprio sito internet, della possibilità di chiedere la sospensione delle rate, indicando costi e tempi di rimborso dei pagamenti sospesi, nonché il termine, non inferiore a 30 giorni, per l'esercizio della facoltà di sospensione.

Se la banca non fornisce tali informazioni nei termini e con i contenuti prescritti, sono sospese fino al 31 dicembre 2018, senza oneri aggiuntivi per il beneficiario del mutuo o del finanziamento, le rate in scadenza entro la predetta data.

#### **ESEMPIO 5 – Proroga ripresa versamenti tributari sospesi sisma 2016**

Il Sign. Rossetti, persona fisica non titolare di reddito d'impresa né di lavoro autonomo, a seguito degli eventi sismici succedutisi dal mese di agosto 2016, ha fruito della sospensione dei versamenti tributari in scadenza dal 24.08.2016 al 31.12.2017. A seguito di quanto previsto dall'art. 1, comma 736, della Legge di Bilancio 2018, potrà restituire i versamenti sospesi in 24 rate mensili a decorrere dal 31 maggio 2018 (anziché in 9 rate mensili a decorrere dal 16 febbraio 2018).

### **ESEMPIO 6 – Contributo in conto capitale per le imprese che effettuano investimenti nei territori del sisma 2016**

L'impresa Moretti Srl, con sede a Macerata (Comune colpito dal sisma 2016 in Centro Italia), ha subito danni per effetto degli eventi sismici. Decide di effettuare a partire da dicembre 2017 investimenti produttivi nel Comune di Tolentino (MC), facente parte anch'esso del cratere del sisma.

Grazie a quanto previsto dal comma 743 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2016, l'impresa potrà fruire di agevolazioni nella forma di contributo in conto capitale (secondo modalità che saranno definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, su proposta delle regioni interessate).

### **ESEMPIO 7 – Contributo in conto capitale per le imprese che effettuano investimenti nei territori del sisma 2016: impresa agricola con sede principale fuori dal cratere del sisma**

L'impresa agricola Olio di Girasole snc ha sede principale ad Ancona, ma possiede fondi coltivati situati nei territori delle Marche colpiti dal sisma 2016.

Grazie a quanto previsto dal comma 743 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2016, l'impresa potrà fruire di agevolazioni nella forma di contributo in conto capitale (secondo modalità che saranno definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, su proposta delle regioni interessate).

### **ESEMPIO 8 – Agevolazioni ZFU Centro Italia sisma 2016: estensione periodo perdita fatturato**

L'impresa Mobili Design Srl, avente sede in un Comune delle Marche colpito dal sisma del Centro Italia 2016, ha subito nel periodo 01.11.2016 – 28.02.2017 una riduzione del fatturato rispetto all'analogo periodo dell'anno precedente. In particolare, ha realizzato:

- nel periodo 01.11.2015 – 28.02.2016, un fatturato pari a € 100.000;
- nel periodo 01.11.2016 – 28.02.2017, un fatturato pari a € 70.000, quindi, con una perdita di fatturato pari al 30% rispetto all'analogo periodo dell'anno precedente.

L'impresa potrà, quindi, fruire delle agevolazioni per la zona franca urbana del Centro Italia colpite dal sisma 2016 di cui all'articolo 46 del D.L. n. 50/2017, ovvero:

- dell'esenzione IRES del reddito fino a € 100.000;
- dell'esenzione IRAP del valore della produzione netta fino a € 300.000;

- dell'esenzione IMU per gli immobili siti nella ZFU utilizzati per l'esercizio dell'attività d'impresa.

**ESEMPIO 9 – Detrazione Irpef 19% premi per polizze catastrofali**

Il Sign. Bonaventura contrae, a decorrere dal 1° gennaio 2018, una polizza assicurativa contro il rischio di eventi calamitosi avente ad oggetto la propria abitazione, per un importo annuale pari a € 420 annuali, da corrispondere in 12 premi mensili da € 35.

Nel modello 730/2019 (periodo d'imposta 2018), egli potrà portare in detrazione il 19% dell'importo dei premi pagati nel 2018 (12 rate x € 35 = € 420), per cui potrà detrarre:

$$19\% \text{ di } € 420 = € 79,80$$

**ESEMPIO 10 – Detrazione Irpef 19% premi per polizze catastrofali**

Il Sign. Bianchetti contrae, a decorrere dal 1° febbraio 2018, una polizza assicurativa contro il rischio di eventi calamitosi avente ad oggetto la propria abitazione, per un importo annuale pari a € 600 annuali, da corrispondere in 12 premi mensili da € 50.

Nel modello 730/2019 (periodo d'imposta 2018), egli potrà portare in detrazione il 19% dell'importo dei premi pagati nel 2018 (11 rate x € 50 = € 550), per cui potrà detrarre:

$$19\% \text{ di } € 550 = € 104,50.$$

La 12a rata, pagata nel mese di gennaio 2019, potrà essere portata in detrazione l'anno successivo nel modello 730/2020 (periodo d'imposta 2019).

## 7. ALTRE NOVITÀ

### 7.1. Imposta di registro

<b>NOVITÀ</b>	Imposta di registro - atti soggetti a registrazione - prevalenza della sostanza sulla forma.
<b>RIFERIMENTI</b>	- <b>Art. 20, comma 1, DPR 131/1986 - Art. 13 Legge di Bilancio 2018</b>
<b>ADEMPIMENTO</b>	Si applica l'imposta di registro del 3% a tutti quegli atti soggetti a registrazione che, seppur predisposti unitariamente, sottendono alla realizzazione di un'operazione più complessa, in quanto al numero di atti negoziali, ma unitaria nella sua essenza giuridica.
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Persone fisiche titolari di partita IVA</li> <li>▪ Persone giuridiche</li> </ul>
<b>CASI PARTICOLARI</b>	Conferimento d'azienda o di un ramo di essa in una New. Co., con successiva cessione delle quote di partecipazione (Cessione indiretta).
<b>GIURISPRUDENZA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Corte di Cassazione, sentenza n. 2054 del 27/1/2017</li> <li>▪ Corte di Cassazione, sentenza n. 3562 del 10/2/2017</li> <li>▪ Corte di Cassazione, sentenza n. 11873 del 12/5/2017</li> </ul>

#### 7.1.1. Premessa

L'art.13 della Legge di Bilancio per l'anno 2018 impatta sul dettato normativo del DPR 131/1986 in materia di "interpretazione degli atti", modificando l'art. 20 comma 1 nel modo seguente:

VECCHIA VERSIONE	NUOVA VERSIONE
L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici <u>degli atti presentati</u> alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.	L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici <b><u>dell'atto presentato</u></b> alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, <b><u>sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.</u></b>



La suddetta modifica interviene, una volta per tutte (?), per dirimere il contrasto giurisprudenziale venutosi a creare tra contribuente ed Agenzia delle Entrate in merito alla corretta quantificazione dell'imposta di registro da applicare a tutti quegli atti soggetti a registrazione che, seppur predisposti singolarmente, possono sottendere alla realizzazione di un'operazione più complessa, ma unitaria nella sua essenza giuridica.

### 7.1.2. Novità Legge di Bilancio

La nuova "veste" dell'art. 20 TUR è di fatto assimilabile, dal punto di vista normativo -operativo, alle disposizioni contenute nel nuovo comma 1-bis) dell'art. 2423-bis (Principi di redazione del bilancio), come introdotto dal D. Lgs. 139/2015 (c.d Decreto Bilanci) che ha recepito le indicazioni contenute nella Direttiva Europea 2013/34/UE, laddove prevede il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Come sappiamo, tale postulato rappresenta l'unico caso in cui il redattore del bilancio può derogare ai criteri di valutazione civilmente previsti, privilegiando così la "realtà giuridica" rispetto a quella "apparente".

**Art. 2423 comma 1-bis): la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".**

#### NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO

Ed infatti, l'art. 20 del D.P.R. 26.4.1986 n. 131, nella sua nuova versione, prevede che la tassazione dell'atto presentato alla registrazione sia determinata sulla base degli elementi desumibili dallo stesso (struttura del rapporto giuridico - tributario), senza tenere conto di eventuali ed ulteriori atti ad esso accessori o, in qualche modo, collegati.

#### L'Amministrazione finanziaria

**al fine di determinare la corretta tassazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro**

deve fare preciso riferimento all'effetto giuridico in esso contenuto e prodotto, non dovendo pertanto dimostrare l'intento elusivo e non essendo in alcun modo influenzato dagli effetti giuridici degli atti collegati o da atti, fatti o comportamenti posti in essere dal contribuente.



Non importa quindi ciò che è scritto, ma ciò che si intende realizzare con l'atto soggetto a registrazione (prevalenza della sostanza dell'atto rispetto alla forma utilizzata).

### CASO

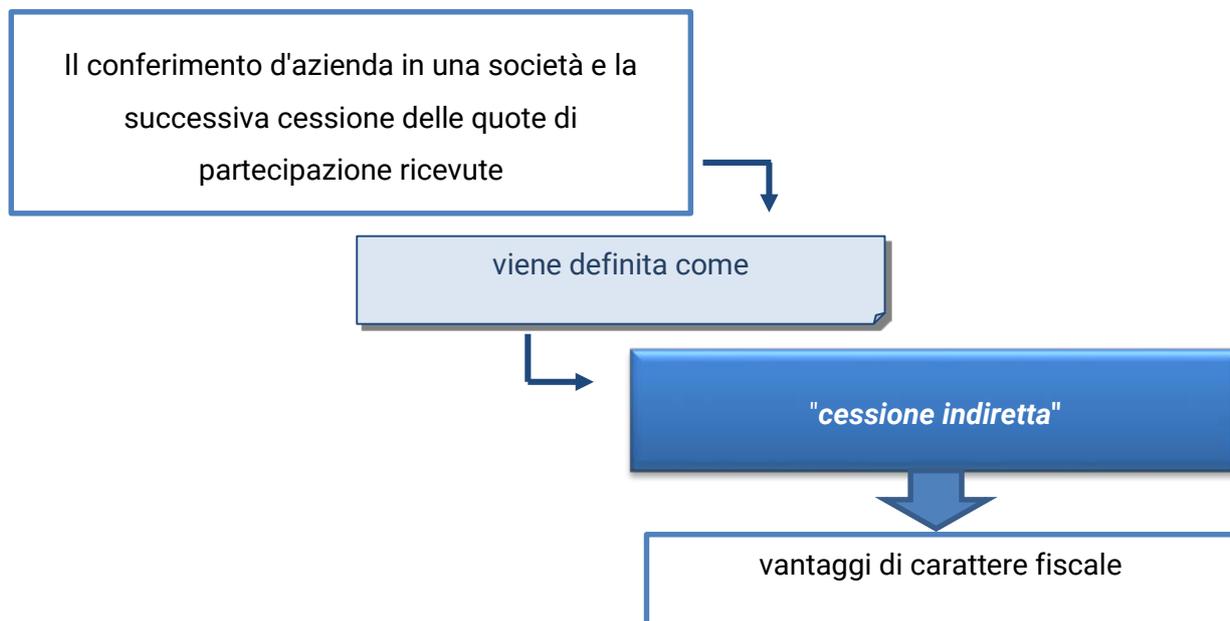
Il caso tipico di tale applicazione normativa, quello cioè più inflazionato in termini di avvisi di accertamento notificati ai contribuenti, è rappresentato dal **conferimento d'azienda o di un ramo di essa in una New. Co.**, con successiva cessione delle quote di partecipazione ricevute in cambio dell'apporto effettuato.



In tale ipotesi l'Agenzia delle Entrate, a fronte di più atti rogati, **riconverte in cessione d'azienda (unico atto con imposta di registro 3%), ex art. 20 TUR, il conferimento d'azienda** (assoggettato a tassa fissa) seguito dalla cessione delle quote.

#### 7.1.3. Iter giurisprudenziale

Per ben comprendere la portata della nuova disposizione occorre fare qualche piccolo passo indietro nel tempo per inquadrare l'aspetto operativo e l'iter giurisprudenziale emerso nell'ultimo periodo in merito alla suesposta fattispecie.



## VANTAGGI

La cessione indiretta di un'azienda presenta degli **indubbi vantaggi di carattere fiscale** rispetto alla cessione diretta di azienda in quanto, mentre quest'ultima è soggetta **all'aliquota Ires del 24%**, da applicarsi sulla plusvalenza fiscalmente imponibile quale differenza tra il corrispettivo pattuito ed il valore dei cespiti inclusi nel compendio aziendale trasferito, ed **all'imposta proporzionale di registro del 3%** da calcolarsi sul valore dell'azienda ceduta, salvo l'applicazione dell'aliquota specifica nel caso in cui, nel compendio aziendale ceduto siano presenti beni o diritti immobiliari, nella cessione indiretta l'eventuale plusvalenza che emerge dalla successiva cessione delle partecipazioni detenute da parte della conferente nella società conferitaria (finalizzata a trasferire il compendio aziendale) **è soggetta a tassazione con il regime della "participation exemption" che consente l'esenzione della plusvalenza nella misura del 95%**.

Nel caso delle imposte dirette l'operazione di cessione indiretta dell'azienda o del ramo aziendale con il suo conferimento e la successiva cessione delle partecipazioni non è considerata, per espressa previsione di legge di cui all'art. 176, comma 3, del TUIR, operazione elusiva ai fini delle imposte dirette ex art. 37-bis del DPR 600/73.

**Art. 176 comma 3 TUIR:**

→ *non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.*



Ma se il TUIR, con l'art. 176 comma 3, garantisce all'operazione straordinaria l'immunità fiscale, purché effettuata nel rispetto delle disposizioni di cui al suddetto articolo, il TUR, al contrario, "aggredisce" tale fattispecie in quanto attuata in aperta violazione delle statuizioni previste dall'art. 20, considerandola, di fatto, come una normale cessione d'azienda (imposta 3%).

Se la fine del 2017 fa intravedere "la fine" della controversia giurisprudenziale sorta nel corso degli anni in virtù dell'art. 13 della Legge di Bilancio 2018, l'inizio dell'anno in corso aveva visto la Corte di Cassazione Civile (Sez. V Tributaria) procedere in senso opposto laddove, precisamente

con la sentenza n. 2054 depositata il 27.01.2017, aveva confermato la conclusione cui era giunta la competente CTR, recependone di fatto le motivazioni a supporto della propria tesi e rigettando le richieste dell'Agenzia delle Entrate fondate, essenzialmente, sul carattere antielusivo dell'art. 20.



Non più tardi di qualche giorno, la medesima sezione degli Ermellini ribalta quanto sopra narrato con la **sentenza n. 3562 del 10.02.2017** laddove accoglie la tesi dell'Amministrazione Finanziaria con la seguente motivazione:



*"La prevalenza della natura intrinseca dell'atto e dei suoi effetti sul suo titolo e sulla sua forma apparente, vincolando l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico, la sostanza sulla forma, comporta la necessità di verificare se sia configurabile il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali. Quindi l'incorporazione in un solo documento di una sola dichiarazione negoziale ad effetto giuridico unico, l'incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, produttive di effetti giuridici distinti e l'incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo, costituiscono tecniche operative alternative per i contribuenti che si trovano, però, dinanzi ad una sola e costante qualificazione giuridica formulata dal legislatore tributario: la sottoposizione ad imposta di registro del loro atto o dei loro atti in base alla natura dell'effetto giuridico finale dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano."*



Ed ancora, la Corte di Cassazione, stessa sezione e con **sentenza n. 11873/2017** del 12 maggio, ha confermato il precedente orientamento (sentenza n. 3562 del 10.02.2017), favorevole all'Amministrazione Finanziaria, secondo cui l'art. 20 del DPR n. 131/1986 non è una norma finalizzata al recupero di imposte "eluse", posto che l'abuso del diritto, che presuppone l'esistenza di una causa economica sottesa all'atto predisposto, è disciplinato dall'art. 10-bis della Legge 212/2000, ma è diretta ad individuare "l'essenza oggettiva" del negozio giuridico a prescindere dal numero di atti in cui esso è ricompreso.



Dalla breve sintesi fin qui riportata, centrata esclusivamente sull'orientamento tenuto dalla Corte di Cassazione nell'anno in corso, emerge chiaramente quanto fosse necessario l'intervento del legislatore che, nel dubbio della controversia tributaria - giurisprudenziale, risolve semplicemente la questione accogliendo, per ovvie ragioni di bilancio, la tesi dell'Amministrazione Finanziaria.

Acquisito, però, il motivo meramente finanziario, non da adottare ad ogni costo e non sempre condivisibile perché spesso contrapposto a fondate motivazioni di diritto, il Legislatore dovrebbe chiarire il fondamento, in termini di imposta di registro, della ragione giuridica posta a base della relazione esistente tra il conferimento di un'azienda, dal quale si ottiene in cambio il valore di una partecipazione, e la successiva cessione delle quote ricevute alla quale si contrappone, invece, un corrispettivo in denaro.

Infine, lo stesso Legislatore dovrebbe spiegare il perché della sussistenza del disallineamento esistente tra l'agevolazione "garantita" dal TUIR rispetto a quella "negata" dal TUR.

#### 7.1.4. Esempio



Esempio

Un'azienda, dal valore contabile e fiscale di € 1.000.000,00, viene ceduta "indirettamente", mediante operazione di conferimento, al prezzo concordato di € 1.200.000,00.

Per quanto riguarda **le imposte dirette**, la plusvalenza di € 200.000,00 non sarà oggetto di tassazione in quanto non rileva fiscalmente. La successiva cessione delle quote di partecipazione sarà tassata per la sola quota del 5% della plusvalenza, pari ad € 10.000,00.

Se la cessione fosse avvenuta "direttamente", la plusvalenza di € 200.000,00 sarebbe stata tassata per intero, secondo le aliquote ordinarie, con un evidente aggravio in termini di maggiori imposte da pagare.

In materia di **imposta di registro** avremo:

- **cessione "indiretta"**: tassazione in misura fissa, pari ad € 200,00, sia per gli atti di conferimento di aziende, in applicazione del combinato disposto dell'art. 5 e dell'art. 50 del TUR e dell'art. 4, co. 1, lett. a), n. 3), della Tariffa Parte I allegata al TUR, sia per gli atti di cessione di partecipazioni in società (atto pubblico o scrittura privata) ai sensi del combinato disposto dell'art. 5 del TUR e dell'art. 11 della Tariffa Parte I allegata al TUR;
- **cessione "diretta"**: imposta di registro in misura proporzionale, con :
  - applicazione delle aliquote previste per i singoli beni o diritti ceduti in caso di applicazione distinta del prezzo di vendita;
  - applicazione dell'aliquota più alta nel caso in cui il corrispettivo è unitario.

Riprendendo l'esempio sopra indicato avremo:

- **cessione "indiretta"**: imposta di registro pari ad € 200,00 per ogni atto predisposto (conferimento e cessione quota di partecipazione);
- **cessione "diretta"**: imposta di registro proporzionale, pari al 3% del valore concordato = € 1.200.000,00 x 3% = 36.000,00.

## 7.2. Rivalutazione terreni e partecipazioni

<b>NOVITÀ &gt;</b>	Viene riaperta al 2018 la possibilità di fruire della rivalutazione di terreni e partecipazioni
<b>ADEMPIMENTO &gt;</b>	Ai fini della rivalutazione è richiesto il versamento di un'imposta sostitutiva e la redazione di una perizia giurata di stima che individua il valore del terreno/partecipazione alla data del 1.1.2018.
<b>SOGGETTI INTERESSATI &gt;</b>	La rivalutazione può essere effettuata da parte di: persone fisiche; società semplici; associazioni professionali; enti non commerciali; società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni ex artt. 5 e 7, Legge n. 448/2001, sono stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne hanno riacquisito la piena titolarità.
<b>PROCEDURE &gt;</b>	Il soggetto interessato può rideterminare il valore del terreno/partecipazione posseduti all'1.1.2018 anche se in precedenza ha già rivalutato i medesimi beni.
<b>RIFERIMENTI &gt;</b>	Artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001

### 7.2.1. Premessa

La Legge di bilancio 2018 ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001 riguardanti la **rideterminazione**:

- del valore di acquisto delle partecipazioni, detenute da persone fisiche non esercenti attività di impresa, non negoziate in mercati regolamentati;
- dei terreni edificabili e con destinazione agricola detenuti dalle persone fisiche.

I NUOVI TERMINI RIGUARDANO:

➤ i beni che devono essere <b>posseduti alla data del 1° gennaio 2018</b> ;
➤ il <b>versamento</b> dell'imposta sostitutiva che deve essere <b>effettuato entro il 30 giugno 2018</b> ;
➤ le <b>perizie, che</b> dovranno essere giurate entro il <b>30 giugno 2018</b> (la perizia di stima deve essere redatta e asseverata dai professionisti individuati negli articoli 5 e 7 della legge 448/2001);
➤ la <b>data di riferimento dei valori</b> che è quella del <b>1° gennaio 2018</b> .

La *ratio* della rivalutazione risiede fondamentalmente nel rendere appetibile la vendita dei beni rivalutati riducendo il valore della plusvalenza derivante dalla differenza tra il prezzo di vendita ed il costo di acquisto, ai sensi della disciplina relativa alla plusvalenza sui redditi diversi, contenuta nell'attuale art. 67 del D.P.R. n. 917/1986.

L'affrancamento, quindi, è da considerarsi, in generale, conveniente per il contribuente, in quanto lo stesso potrà versare un'imposta sostitutiva sul valore derivante dalla perizia, in luogo delle più gravose imposte sui redditi dovute sulla plusvalenza derivante dalla cessione in questione. Il valore su cui si paga l'imposta sostitutiva, infatti, sarà assunto come valore iniziale del terreno/partecipazione al momento della rivendita. Per questo motivo, con il trascorrere del tempo, i contribuenti che già in passato si sono avvalsi della rivalutazione dei terreni o partecipazioni, hanno comunque sempre avuto convenienza a rivalutare nuovamente detti beni usufruendo delle proroghe che si sono susseguite nel corso del tempo.

### 7.2.2. Ambito soggettivo

La rivalutazione può essere effettuata da parte di:	
	
➤	<b>persone fisiche;</b>
➤	<b>società semplici;</b>
➤	<b>associazioni professionali;</b>
➤	<b>enti non commerciali;</b>
➤	<b>società di capitali</b> i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni ex artt. 5 e 7, Legge n. 448/2001, sono stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne hanno riacquisito la piena titolarità.

Per questi ultimi soggetti la possibilità di usufruire della rivalutazione:

- ✓ interessa le società di capitali residenti ovvero non residenti che esercitano l'attività in Italia tramite stabili organizzazioni;
- ✓ riguarda i beni posseduti all'1.1.2018 e risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso a tale data.



Ricorda

Il maggior valore attribuito per effetto della rivalutazione è fiscalmente ricosciuto a decorrere dall'esercizio in cui è effettuato il versamento dell'intera imposta sostitutiva o della prima rata.



Attenzione

Secondo l'Agenzia (Circolare 47/E/2011), "per ragioni logico-sistematiche si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di saldo attivo di rivalutazione" previste con riguardo alla rivalutazione degli immobili d'impresa ex lege n. 342/2000, con la conseguenza che la rivalutazione comporta l'evidenziazione del "saldo attivo" pari alla differenza tra il maggior valore del bene e l'imposta sostitutiva dovuta che può alternativamente essere accantonato ad apposita riserva ovvero imputato a capitale.

In caso di:

### Usufrutto/nuda proprietà

→ Confermando la possibilità di eseguire la rivalutazione di un terreno/partecipazione anche da parte del nudo proprietario o dell'usufruttuario possessore dei beni alla data di riferimento (ora 1.1.2018), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

in caso di decesso dell'usufruttuario gli eredi non possono fruire del valore del bene rideterminato dal de cuius (Circolare 13.2.2006, n. 6/E);

se il nudo proprietario alla data di riferimento della perizia (ora 1.1.2018) successivamente diviene pieno proprietario del bene a seguito dell'estinzione dell'usufrutto, lo stesso può rivalutare solo il diritto reale (nuda proprietà) posseduto alla predetta data, senza poter fruire della rivalutazione operata dall'usufruttuario (Circolare 12.3.2010, n. 12/E).

### Eredi donatari

→ Gli eredi/donatari che hanno acquisito il terreno o la partecipazione dopo la data di riferimento (ora 1.1.2018), non possono eseguire la rivalutazione, poiché a tale data non erano possessori del terreno o della partecipazione.

Tuttavia, per le partecipazioni, sulla base di quanto affermato nella Circolare 9.5.2003, n. 27/E, è ammessa la possibilità di rivalutazione da parte degli eredi che hanno ricevuto la partecipazione in successione dopo l'1.1.2018 a condizione che prima del decesso il de cuius abbia conferito a un professionista il mandato per la redazione della perizia di stima.

### 7.2.3. Ambito oggettivo

Oggetto di rivalutazione possono essere:

- i **terreni edificabili** ed i **terreni con destinazione agricola** posseduti all'1.1.2018, a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- le **partecipazioni non quotate in mercati regolamentati**, possedute all'1.1.2018, a titolo di proprietà e usufrutto;

Ai fini della rivalutazione è richiesto il **versamento di un'imposta sostitutiva** e la redazione di una **perizia giurata di stima** che individua il valore del terreno/partecipazione alla data del 1.1.2018. L'imposta sostitutiva dovuta è determinata applicando al valore del terreno/partecipazione, risultante dalla perizia di stima redatta da un professionista abilitato, le seguenti aliquote:



Con riguardo alle partecipazioni, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4.8.2004, n. 35/E, la perizia di stima individua il valore in relazione alla frazione di patrimonio netto della società rappresentativa della partecipazione stessa.

**L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata alternativamente:**

- in un'**unica soluzione** entro il 30.06.2018;

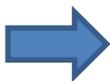
ovvero:

- in **tre rate annuali** di uguale importo alle seguenti scadenze:
  - ✓ 1° rata entro il 30.06.2018;
  - ✓ 2° rata entro il 30.06.2019 + interessi 3% annuo;
  - ✓ 3° rata entro il 30.06.2020 + interessi 3% annuo.



Entro il **30.06.2018** deve altresì essere redatta e asseverata, da parte di un **professionista abilitato**, la **perizia giurata di stima**.

**L'Agencia nella Circolare n. 47/E/2011 ha confermato che:**



per effetto del versamento dell'intera imposta sostitutiva ovvero della prima rata la rivalutazione è considerata perfezionata, pertanto "il **contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR**".



Qualora tale versamento venga effettuato oltre i termini previsti, il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza e il contribuente può chiedere a rimborso l'imposta versata.



**se il contribuente, in sede di determinazione della plusvalenza, non tiene conto del valore rivalutato**, non ha diritto al rimborso di quanto versato ed è obbligato, in caso di scelta per il versamento rateale, a corrispondere le rate successive. La rivalutazione infatti rappresenta una facoltà "e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata [...]";



Sul punto si segnala che la CTR Lombardia nella sentenza 11.4.2011, n. 71/66/2011 ha affermato che la rivalutazione, essendo facoltativa, è revocabile con la conseguenza che il contribuente, ancorché abbia provveduto alla redazione della perizia di stima, al pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta e all'indicazione dei dati della rivalutazione nel mod. UNICO (ora Redditi), può esprimere la volontà di revocare la propria scelta omettendo il versamento delle rate successive.



**in caso di versamento della prima rata e di omesso versamento delle rate successive, l'Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle stesse**. A tale proposito si rammenta comunque che il contribuente per regolarizzare la situazione può avvalersi del ravvedimento operoso.

Per quanto riguarda il codice tributo da indicare nel mod. F24 si ritiene che dovrà essere utilizzato il codice:



➤ **8055**

→ per la rideterminazione delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati;

➤ **8056**

→ per la rideterminazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

#### 7.2.4. Perizia

Come esposto precedentemente la rivalutazione richiede la redazione, entro il 30.6.2018, di una perizia giurata di stima che può essere predisposta dai seguenti soggetti, differenziati a seconda del bene da rivalutare:

Bene oggetto di rivalutazione	Soggetto che può redigere la perizia
<b>Partecipazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ iscritto all'Albo dei dottori commercialisti e esperti contabili</li> <li>✓ iscritto nell'elenco dei revisori legali dei conti</li> <li>✓ perito iscritto alla CCIAA ex R.D. n. 2011/34</li> </ul>
<b>Terreno</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ iscritto all'Albo degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili</li> <li>✓ perito iscritto alla CCIAA ex R.D. n. 2011/34</li> </ul>

Ai fini dell'asseverazione la perizia può essere presentata presso:



→ la Cancelleria del Tribunale;

→ un ufficio del Giudice di pace;

→ un notaio.



La perizia e i dati dell'estensore della stessa devono essere conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi all'Amministrazione Finanziaria in caso di richiesta.

Per quanto riguarda in particolare:

✓ **la rivalutazione di una partecipazione:**

✓ **la perizia:**

– deve essere riferita all'intero patrimonio sociale. Il valore della partecipazione va individuato avendo riguardo alla frazione di patrimonio netto della società/associazione. Tale passaggio esclude che possano essere stimati dal perito plusvalori inerenti a premi di maggioranza o, al contrario, che il valore della partecipazione possa essere deprezzato a causa del suo essere di minoranza;

– può essere redatta anche successivamente alla cessione della partecipazione, ancorché entro il 30.6.2018, qualora il contribuente determini l'imposta sostitutiva dovuta in sede di mod. Redditi. La stessa deve invece essere predisposta antecedentemente alla cessione qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva tramite un intermediario (risparmio amministrato);

✓ **il costo della perizia:**

– è deducibile dal reddito d'impresa della società/ente in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi, qualora la perizia sia stata predisposta per conto della società;

– incrementa il costo rivalutato se la perizia è stata predisposta per conto dei soci.

✓ **rivalutazione di un terreno:**

– la perizia va redatta prima della cessione del terreno, considerato che ai fini della determinazione della plusvalenza il valore risultante dalla stessa va indicato nell'atto di cessione;



L'Agenzia nella Circolare n. 47/E/2011 "insiste" quindi nel richiedere, per i terreni, la redazione "anticipata" della perizia. In merito si rammenta che la CTR Piemonte nella sentenza n. 87/36/10 ha affermato che *"tanto il dato letterale della norma [...] tanto la sua «ratio» escludono si possa ritenere che la perizia e la sua asseverazione debbano necessariamente precedere la cessione del bene", ammettendo dunque che la perizia possa essere redatta ed asseverata in data successiva alla cessione.*

- ✓ il costo della perizia può essere portato a incremento del costo rivalutato, qualora effettivamente sostenuto e rimasto a carico del contribuente;
- ✓ validità della rivalutazione anche nel caso in cui il terreno sia successivamente oggetto di esproprio, se il contribuente opta per la tassazione secondo le regole dell'art. 67, comma 1, lett. b), TUIR;
- ✓ è possibile di rivalutare i terreni posseduti in regime di comunione pro indiviso anche da parte di alcuni dei comproprietari. Per determinare la quota di terreno da rivalutare il singolo comproprietario deve determinare, mediante la perizia di stima, il valore dell'intera area e assoggettare ad imposta sostitutiva la parte di tale valore corrispondente alla propria quota.

### 7.2.5. Rivalutazioni precedenti

**Il soggetto interessato può rideterminare il valore del terreno/partecipazione posseduti all'1.1.2018 anche se in precedenza ha già rivalutato i medesimi beni.**

**L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 47/E/2011 ha evidenziato che:**

- il nuovo valore rivalutato del terreno/partecipazione può essere inferiore a quello risultante dalla perizia relativa alla precedente rivalutazione, come peraltro già chiarito nella Risoluzione 22.10.2010, n. 111/E;
- come disposto dall'art. 7, comma 2, lett. ee) del D.L. n. 70/2011, è possibile per i soggetti che usufruiscono della rivalutazione all'1.1.2018, scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta quanto già versato in occasione delle precedenti rivalutazioni.



Ricorda

Sul punto l’Agenzia delle Entrate ha specificato che in tal caso oltre a poter scomputare l’imposta sostitutiva già versata in precedenza non è richiesto il versamento delle rate ancora pendenti, relative all’eventuale precedente rivalutazione.

	ADEMPIMENTI	EFFETTI
<b>Rivalutazione Partecipazioni</b>	1.Redazione perizia giurata del valore all’1.1.2018; 2.versamento dell’imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata) pari al: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 8% (partecipazioni qualificate);</li> <li>▪ 8% (partecipazioni non qualificate);</li> </ul> del valore risultante dalla perizia.	Rilevanza del valore (costo) rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR.
	ADEMPIMENTI	EFFETTI
<b>Rivalutazione Terreni edificabili e a destinazione agricola</b>	1.Redazione perizia giurata del valore all’1.1.2018; 2.versamento dell’imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata) pari al 8% del valore risultante dalla perizia.	Rilevanza del valore (costo) rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. a) e b), TUIR.

## 7.2.6. Casi particolari

### Quando una partecipazione si considera non qualificata

Se rappresenta una percentuale pari o inferiore al 20% (2% per società quotate) dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria ovvero al 25% (5% per società quotate) del capitale o patrimonio sociale.

### La rivalutazione dei terreni ha valore in caso di successivi esproprio

È valida la rivalutazione anche per il terreno successivamente oggetto di esproprio, se il contribuente opta per la tassazione ex art. 67, comma 1, lett. b), TUIR.

Sul punto si rammenta che le indennità di esproprio, le cessioni volontarie nel corso di un procedimento espropriatorio nonché l'acquisizione coattiva conseguente ad un'occupazione di urgenza divenuta illegittima relativa ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche/infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D ovvero a interventi di edilizia residenziale pubblica sono assoggettate a tassazione alla fonte con applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 20%. Al contribuente è concessa la facoltà di optare per la tassazione ordinaria della plusvalenza in sede di dichiarazione dei redditi. In tal caso:

- la plusvalenza risulta pari alla differenza tra quanto incassato a titolo di esproprio/occupazione acquisitiva e il costo di acquisto del terreno aumentato di ogni altro costo inerente. Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 6.11.2002, n. 81/E il valore del terreno rivalutato può essere assunto quale "costo di acquisto" per la determinazione della plusvalenza nel caso in cui il contribuente scelga la tassazione ordinaria della plusvalenza conseguita;
- la ritenuta subita si considera a titolo di acconto. Ancorché il contribuente intenda optare per tale modalità di tassazione non viene meno l'obbligo in capo all'Ente erogante di operare la ritenuta alla fonte del 20% prevista dall'art. 11, Legge n. 413/91.

È verosimile che con la predetta opzione il contribuente risulti a credito nei confronti dell'Erario (la plusvalenza conseguita risulta ridotta se non addirittura "annullata" dalla rivalutazione).

### **È possibile rivalutare i terreni posseduti in comunione pro indiviso**

È possibile rivalutare i terreni posseduti in comunione pro indiviso anche da parte di alcuni dei comproprietari. Il singolo comproprietario, dopo aver determinato mediante la perizia di stima il valore dell'intera area, deve assoggettare ad imposta sostitutiva (8%) la parte di tale valore corrispondente alla propria quota.

### **È possibile utilizzare i valori derivanti dalla rivalutazione della partecipazioni in cas di recesso**

Non è possibile utilizzare il valore rivalutato nell'ipotesi di recesso "tipico", ossia nel caso in cui la società provveda alla liquidazione della quota al socio (il reddito conseguito è qualificato, infatti, reddito di capitale e non reddito diverso).

### **È possibile la rivalutazione di terreni e partecipazioni per il nudo proprietario e per l'usufruttuario**

Confermata la possibilità di rivalutare un terreno / partecipazione anche da parte del nudo proprietario / usufruttuario possessore dei beni all'1.1.2017, va tenuto presente che:

- in caso di decesso dell'usufruttuario gli eredi non possono fruire del valore del bene rideterminato dal de cuius (Circolare 13.2.2006, n. 6/E);
- se il nudo proprietario alla data di riferimento della perizia diviene successivamente pieno proprietario a seguito dell'estinzione dell'usufrutto, lo stesso può rivalutare solo il diritto reale (nuda proprietà) posseduto alla predetta data, senza poter fruire della rivalutazione effettuata dall'usufruttuario (Circolare 12.3.2010, n. 12/E)

### **Come si calcola la rivalutazione per le partecipazioni scudate?**

Con riferimento alle partecipazioni "scudate", il costo fiscalmente riconosciuto, in mancanza della documentazione di acquisto, è individuato nell'importo risultante dall'apposita dichiarazione sostitutiva ex art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 461/97 ovvero dalla dichiarazione riservata, nel limite comunque del valore normale delle stesse alla data del 31.12.2008. Considerato che possono essere rivalutate anche le partecipazioni in società non residenti, in quanto suscettibili di generare una plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR, la convenienza della rivalutazione è connessa con la differenza tra il valore di perizia all'1.1.2016 e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione oggetto dello "scudo fiscale".

**È possibile effettuare la rivalutazione anche in caso di cessione della partecipazione prima del giuramento della perizia di stima**

È possibile effettuare la rivalutazione anche in caso di cessione della partecipazione prima del giuramento della perizia di stima, qualora il contribuente applichi il regime della dichiarazione.

**È possibile rivalutare il "diritto edificatorio"?**

È possibile rivalutare il diritto edificatorio, c.d. "cubatura". Per effetto dell'art. 5, comma 3, DL n. 70/2011, gli atti di trasferimento, costituzione o modifica di diritti edificatori, comunque denominati, previsti da normative statali o regionali o da strumenti di pianificazione territoriale, sono trascrivibili. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15.2.2013, n. 1/E, gli stessi "godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili", con la conseguenza che sono a questi ultimi assimilati.

**È possibile effettuare la rivalutazione per gli eredi /donatari?**

Gli eredi/donatari che hanno acquisito un terreno / partecipazione successivamente all'1.1.2017, non possono fruire della rivalutazione poiché a tale data non erano possessori del bene. Tuttavia, per le partecipazioni, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 9.5.2003, n. 27/E, gli eredi che hanno ricevuto la partecipazione in successione dopo l'1.1.2017 possono rivalutare la stessa a condizione che prima del decesso il de cuius abbia conferito ad un professionista il mandato per la redazione della perizia di stima.

**È possibile rivalutare un terreno identificato da una particella, in parte edificabile e in parte agricolo**

Per un terreno identificato da una particella, in parte edificabile e in parte agricolo, è possibile limitare la rivalutazione alla sola parte edificabile, senza la necessità di provvedere al frazionamento della stessa. A tal fine, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 81/E, nella perizia di stima va richiamato lo strumento urbanistico che individua tali destinazioni.

### 7.3. Il nuovo regime di deduzione degli interessi passivi per i soggetti che controllano società estere

<b>DEFINIZIONE</b>	Gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eventuale eccedenza è deducibile nel limite del 30% del Reddito Operativo Lordo
<b>NOVITÀ</b>	La legge di Bilancio per l'anno 2018 modifica il regime di deduzione degli interessi passivi di cui all'articolo 96 del T.U.I.R. eliminando l'ultimo periodo del comma 2 del predetto articolo. Con tale modifica normativa viene di fatto prevista l'esclusione dei dividendi provenienti da società estere controllate di diritto dal risultato operativo lordo (ROL), utilizzato per il calcolo del limite di deducibilità degli interessi passivi
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Soggetti passivi IRES che detengono partecipazioni in società estere
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 1, co. 994-995 della Legge di Bilancio 2018</li> <li>• Art. 96 co. 2 del <i>Testo Unico delle Imposte sui Redditi</i>, D.P.R. n. 917/86</li> </ul>
<b>DECORRENZA</b>	Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, quindi, per i soggetti IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, già dal 2017

Tra le novità introdotte dalla nuova Legge di Bilancio, in questa sede si vuole porre l'attenzione sui soggetti passivi IRES che detengono partecipazioni in società estere. Sebbene la modifica apportata all'articolo 96 del TUIR si rivelerà particolarmente gravosa per i soggetti anzidetti, l'aspetto che deve destare maggiore turbamento è che, in deroga allo *Statuto dei diritti del contribuente*, **la previsione si applica** già a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, quindi, per i soggetti IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **già dal 2017**.

#### NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2018



Modifica il regime di deduzione degli interessi passivi



Minore possibilità di deduzione degli interessi passivi ai fini IRES

Al fine di comprendere come la disciplina relativa alla deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 del TUIR sia stata modificata negli anni, e come l'articolo 1, co. 994-995 della Legge di Bilancio per l'anno 2018 interverrà in tale scenario, si ritiene utile, oltre che doveroso, fare un breve *excursus* sull'argomento.

La disciplina relativa alla deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 TUIR è stata introdotta con la riforma del 2008. Nello specifico si prevedeva che tali interessi, per la parte eccedente quelli attivi, potessero essere dedotti fino a concorrenza del 30% della gestione caratteristica, ossia quella scaturente dalla differenza tra i ricavi ottenuti a fronte della vendita di beni o servizi oggetto dell'attività dell'azienda e i costi sostenuti per realizzarli. Se, poi, l'ammontare degli interessi passivi netti fosse risultato superiore al 30% del ROL, l'eccedenza poteva essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei periodi d'imposta successivi. Ai soli fini della deducibilità degli interessi passivi, il comma 8 dello stesso articolo 96 del TUIR consentiva di includere virtualmente nel perimetro del consolidato nazionale anche i risultati operativi delle partecipate estere che presentavano i requisiti previsti dal citato comma.

L'intento del legislatore era quello di non discriminare le *holding* industriali in possesso di partecipazioni di controllo in società estere rispetto a quelle che detenevano partecipazioni in società nazionali le quali, a differenza delle prime, potevano optare per il consolidato fiscale. Da quanto detto, in assenza del disposto di cui al comma 8, i soggetti IRES con partecipazioni in società estere, data la loro preclusione al consolidato fiscale, sarebbero stati altrimenti penalizzati dall'indeducibilità assoluta degli interessi passivi.

Successivamente, col D. Lgs. n. 147/2015, il c.d. "**Decreto Internazionalizzazione**", tale meccanismo è stato abrogato. A partire dal periodo d'imposta 2016, infatti, al fine di riconoscere la deduzione degli interessi passivi anche in funzione dei flussi finanziari di ritorno correlati all'investimento partecipativo estero, è stato eliminato il comma 8 dell'art. 96 del TUIR, introducendo al contempo l'ultimo periodo del comma 1, secondo il quale, ai fini del calcolo del ROL, si deve tener conto, altresì, dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultano controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, C.c.



Tuttavia, appena un anno dopo, il regime di deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES per le *holding* che controllano società estere ha subito una nuova modifica. La nuova Legge di Bilancio, infatti, attraverso i commi 994 e 995 dell'articolo 1, stravolge la disciplina riguardante la deducibilità degli interessi passivi di cui all'articolo 96 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.).



In particolare, con la nuova previsione normativa, le società italiane con partecipazioni estere **avranno minori possibilità di dedurre gli interessi passivi** rispetto a quelle che controllano imprese italiane.

Queste ultime, infatti, continueranno ad avere la possibilità di utilizzare il ROL delle controllate nel consolidato fiscale. In concreto, con l'eliminazione dell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 96 del TUIR in concerto con la precedente abrogazione della previsione di cui al comma 8 del medesimo articolo, le *holding* in questione saranno soggette ad una sistematica indeducibilità degli interessi passivi. A ciò, come già anticipato inizialmente, deve aggiungersi che, in deroga a quanto stabilito dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, la **modifica introdotta dai commi 994 e 995 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, avrà effetto retroattivo, essendo tale disposizione applicabile già a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016.**

### Modifica introdotta dall'art. 1, co. 994-995 della Legge di Bilancio 2018



avrà effetto retroattivo



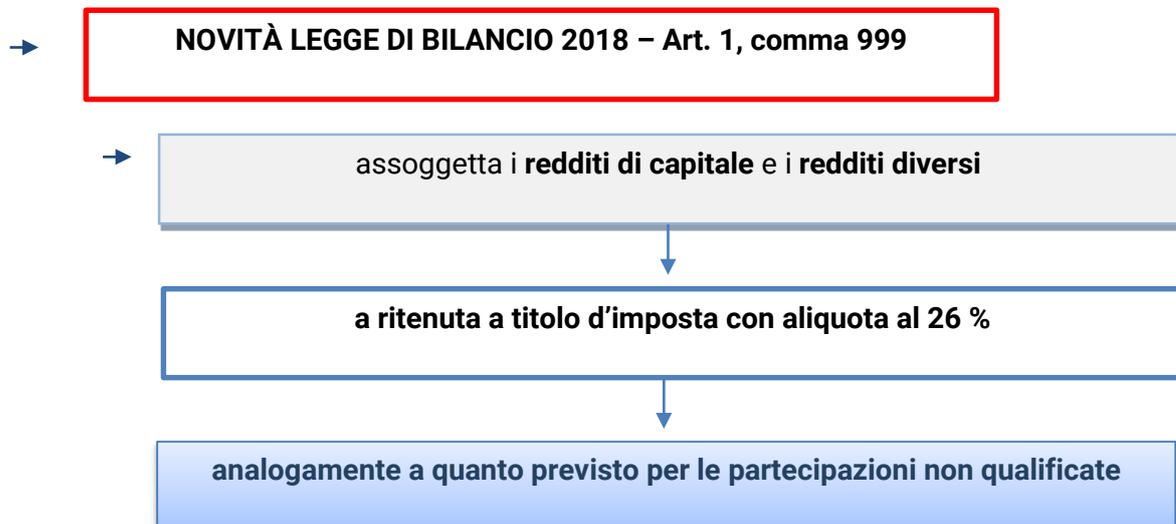
tale disposizione applicabile già a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016

## 7.4. Tassazione capital gain e dividendi

<b>NOVITÀ</b>	La Legge di Bilancio 2018 assoggetta i redditi di capitale e i redditi diversi conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, in relazione al possesso e alla cessione di partecipazioni societarie qualificate, a ritenuta a titolo d'imposta con aliquota al 26 per cento, analogamente a quanto previsto per le partecipazioni non qualificate.
<b>RIFERIMENTI</b>	Legge 27 dicembre 2017, n. 205 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, articolo 1, commi da 999 a 1006.
<b>DEFINIZIONE</b>	Con tale novità s'intende uniformare e semplificare il regime fiscale applicabile ai redditi di capitale e ai redditi diversi, conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, in relazione al possesso e alla cessione di partecipazioni societarie, allo scopo di rendere irrilevante la natura qualificata o meno della partecipazione.

Nella Legge 27 dicembre 2017, n. 205, le novità introdotte dall'articolo 1, commi da 999 a 1006, riguardanti il *"Regime fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi derivanti da partecipazioni qualificate realizzati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa"*, assoggetta i **redditi di capitale** e i **redditi diversi** conseguiti da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, in relazione al possesso e alla cessione di partecipazioni societarie qualificate, **a ritenuta a titolo d'imposta con aliquota al 26 per cento**, analogamente a quanto previsto per le partecipazioni non qualificate.

### TASSAZIONE CAPITAL GAINS E DIVIDENDI





Con l'introduzione delle modifiche effettuate dalla norma in esame, in pratica, **si semplifica ed uniforma il regime fiscale applicabile ai redditi di capitale e ai redditi diversi, conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, in relazione al possesso e alla cessione di partecipazioni societarie**, allo scopo di rendere irrilevante la natura qualificata o meno della partecipazione.

Analizzando nello specifico quanto disposto dalla sopra citata norma, articolata nei vari commi menzionati, si apportano modifiche all'articolo 68 del D.P.R. n. 917/1986, nel quale è contenuta la disciplina della tassazione delle plusvalenze. In particolare, viene abrogato il comma 3 dell'articolo 68 sopra citato, che reca i criteri per determinare la concorrenza alla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate. Di conseguenza, le plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni qualificate concorrono alla formazione del reddito (lettera b), che modifica il comma 5) con il medesimo criterio di calcolo utilizzato per le altre plusvalenze. Con finalità di coordinamento, quindi, è dunque abrogata la lettera b) del comma 7, sempre del menzionato articolo 68.

La norma in esame modifica anche l'articolo 5 del D. Lgs. n. 461/1997, il quale reca la disciplina dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi. Con la lettera a) si modifica il comma 2, primo periodo, al fine di assoggettare ad imposta sostitutiva con aliquota al 26 per cento anche le plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni qualificate.

La lettera b), di conseguenza, apporta alcune modifiche al secondo periodo dell'articolo 5, comma 2, al fine di espungere il riferimento ai soli proventi derivanti da titoli non qualificati.

Con la lettera c), invece, viene abrogato il primo periodo dell'articolo 5, comma 3, ai sensi del quale - considerando l'attuale diversità del regime di tassazione -, le plusvalenze e gli altri redditi soggetti all'imposta sostitutiva sono indicati distintamente dalle plusvalenze da partecipazioni qualificate, nell'annuale dichiarazione dei redditi.

Saranno uno o più decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, a stabilire, eventualmente, particolari adempimenti ed oneri di documentazione per la determinazione dei redditi soggetti all'imposta sostitutiva, stante l'uniformazione del trattamento fiscale operata dalle norme in commento.

Viene, inoltre, abrogato, con la lettera d), il secondo periodo del comma 4, il quale consente di detrarre da Irpef l'eventuale imposta di partecipazione o di diritti di voto che rendono "qualificata" una partecipazione societaria, secondo i criteri indicati nell'articolo 67, comma 1, lettera c-bis) del TUIR.

## La norma in esame


**modifica rispettivamente:**

l'articolo 6 del D. Lgs. n. 461/1997

- che disciplina l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva su ciascuna plusvalenza o altro reddito realizzato, al fine di ricomprendere nel campo dell'opzione anche le plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni qualificate ed effettuare gli opportuni interventi di coordinamento;

l'articolo 7 del D. Lgs. n. 461/1997

- che disciplina l'imposta sostitutiva sul risultato maturato delle gestioni individuali di portafogli, al fine di ricomprendere nell'opzione esercitabile dal contribuente in favore della tassazione del "maturato" anche le plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni qualificate.

Ulteriori modifiche sono previste all'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che attualmente disciplina la ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento applicata agli utili da partecipazione derivanti alle persone fisiche.

Innanzitutto (lettera a)), il primo e il secondo periodo del comma 1, sono sostituiti con un unico comma, il quale dispone che l'assoggettamento alla ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta gli utili, in qualunque forma corrisposti a persone fisiche residenti, in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate, nonché agli utili derivanti da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a), del TUIR, nonché ai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da quello di opere e servizi (di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), TUIR), non relativi all'impresa.

In virtù degli effetti di tali modifiche, si assoggettano ad imposta sostitutiva gli utili derivanti da contratti in associazione in partecipazione e cointeressenza, indipendentemente dal valore dell'apporto.



Nota bene

Inoltre, è opportuno anche evidenziare che, viene espunta dalla norma, la disposizione che prevede l'applicazione della ritenuta da parte delle persone fisiche che esercitano imprese commerciali e dalle società in nome collettivo e in

accomandita semplice ed equiparate sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione corrisposti a persone fisiche residenti.

### La norma in esame estende l'imposizione sostitutiva al 26 per cento

innalzando, quindi, la misura della tassazione anche:

- ▶ ai redditi derivanti da partecipazioni qualificate;
- ▶ agli utili, ai proventi e alle plusvalenze derivanti da strumenti equiparabili alle partecipazioni societarie;
- ▶ ai titoli e agli strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a), del TUIR;
- ▶ ai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da quello di opere e servizi.

Ciò, andrà a determinare una pari imposizione sia per le plusvalenze realizzate nell'ambito del capital gain dalle persone fisiche, sia per i dividendi percepiti dalle stesse, indipendentemente dalla partecipazione posseduta, qualificata o non qualificata che sia.

Viene modificato parzialmente, anche l'articolo 47 del TUIR, che disciplina il computo degli utili da partecipazione nella base imponibile ai fini dell'imposta sui redditi.

In particolare, viene abrogata (lettera a)) la parte dove, attualmente, si dispone che gli utili distribuiti dalle società o dagli enti assoggettati a IRES concorrano alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare.

Inoltre, è sostituito (lettera b)) il comma 2 dell'articolo 47, che determina la percentuale di concorrenza al reddito imponibile degli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da quello di opere e servizi (di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), TUIR).

Viene, in sostanza, eliminato il riferimento alle partecipazioni qualificate; la percentuale di concorrenza all'imponibile, coerentemente alle modifiche all'IRES ed alle percentuali rideterminate con D.M. 26 maggio 2017, viene rideterminata nella misura del 58,14 per cento.

Inoltre, il contribuente, può optare per i cosiddetti regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito anche per le partecipazioni qualificate, ivi incluse quelle in società residenti in

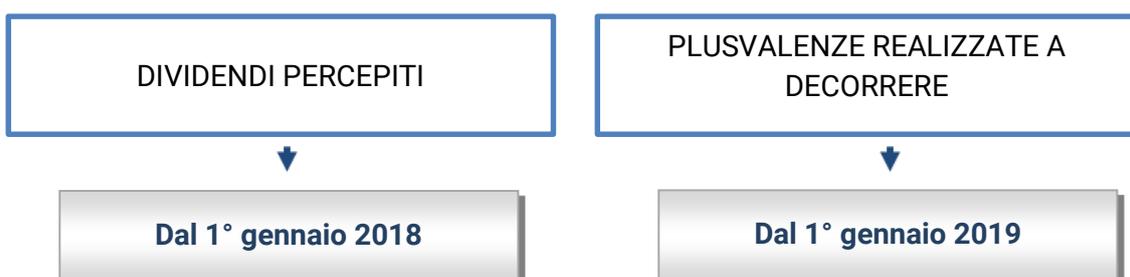
Paesi o territori a fiscalità privilegiata per le quali sia stata dimostrata, tramite apposito interpello, la sussistenza dei requisiti di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 del TUIR.

Secondo quanto afferma la norma in esame, le modifiche previste da tale misura, si applicano con riferimento ai redditi di capitale percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 e ai redditi diversi realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2019.



In merito ai dividendi, invece, la norma, per non penalizzare i soci con partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino al 31 dicembre 2017, prevede che, in deroga alle norme in esame, agli utili derivanti da partecipazioni qualificate prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, la cui distribuzione è deliberata sino al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le previsioni di cui al D.M. 26 maggio 2017. Essi, quindi, conservano l'attuale regime impositivo e concorrono parzialmente, a seconda del periodo in cui si sono prodotti, alla formazione del reddito imponibile del contribuente. Detto comma, assume, di fatto, il carattere di una disciplina transitoria.

Infine, ricapitolando in ordine alle decorrenze previste dalle modifiche in esame, esse si applicano ai dividendi percepiti dal 1° gennaio 2018 e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2019.





Osserva

Precisamente, il **comma 1006** dispone testualmente che «*in deroga alla previsioni di cui ai commi da 999 a 1005, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 maggio 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 160 dell'11 luglio 2017*».

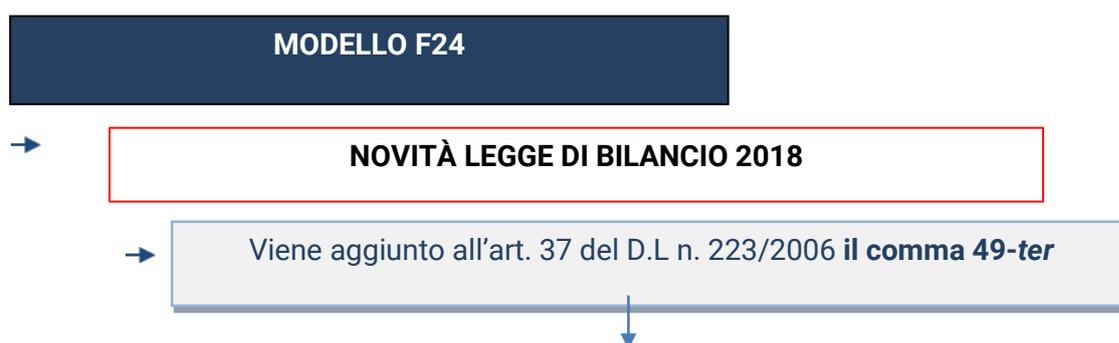
PARTECIPAZIONE	NATURA DELLE QUOTA	REGIME FISCALE
Società residente	Partecipazione non qualificata	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Ritenuta del 26% sull'intero ammontare del provento percepito che non va dichiarato.</li> </ul>
Società residente	Partecipazione qualificata	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Dal 2008, provento imponibile pari al 49,72% che confluisce nel reddito. Non si applica la ritenuta.</li> </ul>
Società residente	Partecipazione qualificata	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Prima del 2008 provento imponibile pari al 40% che confluisce nel reddito. Non si applica la ritenuta.</li> </ul>
Società residente	Partecipazione qualificata	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Dal 1° gennaio 2017 provento imponibile pari al 58,14% con riferimento agli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.</li> </ul>
Società residente	Partecipazione qualificata	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Dal 1° gennaio 2018 ritenuta del 26% sull'intero ammontare del provento percepito che non va dichiarato.</li> </ul>

## 7.5. Sospensione modello F24

<b>DEFINIZIONE &gt;</b>	L'Agenzia delle Entrate può sospendere, per un periodo di trenta giorni, l'esecuzione della delega di pagamento F24 contenente compensazioni, per verificare se sussistono <i>profili di rischio</i> in relazione alle compensazioni esposte. Se, all'esito del controllo, il credito risulti correttamente utilizzato, il pagamento può essere eseguito. Quest'ultimo si considera comunque eseguito, al giorno di presentazione della delega stessa, decorsi trenta giorni dalla presentazione della delega, in assenza di blocco ad opera dell'Agenzia delle Entrate
<b>NOVITÀ &gt;</b>	Introduzione di un meccanismo preventivo di controllo delle compensazioni eseguite mediante modello F24
<b>SOGGETTI INTERESSATI &gt;</b>	Tutti i contribuenti
<b>SOGGETTI ESCLUSI &gt;</b>	Ad oggi non sono previste esclusioni
<b>PROCEDURE</b>	I criteri e le modalità di attuazione della norma saranno stabiliti da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate
<b>RIFERIMENTI &gt;</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 1, co. 990 della Legge di Bilancio 2018</li> <li>• Art. 37, co. 49-ter del D.L n. 223/2006</li> </ul>
<b>DECORRENZA &gt;</b>	

I modelli F24 sono utilizzati quotidianamente da contribuenti ed imprese per il versamento di tributi, contributi e premi. Mediante tali modelli è infatti possibile effettuare pagamenti per numerose tipologie di debiti fiscali e non solo (INAIL, Imposte dirette ed indirette, contributi previdenziali, ecc.) anche mediante l'utilizzo in compensazione di eventuali crediti.

La manovra finanziaria predisposta dal Governo per il 2018, tuttavia, contiene una novità di notevole rilevanza e di non trascurabile impatto sulle modalità di compensazione dei crediti tramite modello F24.



"l'Agenzia delle Entrate può sospendere, **fino a 30 giorni**, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo del credito"



La disposizione citata prevede che l'Agenzia delle Entrate possa sospendere, fino ad un massimo di 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento F24 che espongono crediti in compensazione che presentano "**profili di rischio**" al fine di controllare l'utilizzo del credito stesso

### SCOPO DELLA DISPOSIZIONE

→ Individuare *ex ante* eventuali irregolarità, al fine di scongiurare successive azioni di recupero delle somme indebitamente compensate

L'Agenzia delle Entrate avrà 30 giorni di tempo

per verificare il corretto utilizzo del credito da parte del contribuente

A seguito della verifica *de qua* potranno verificarsi tre scenari:

1. **Il credito risulta utilizzato correttamente (APPROVAZIONE ESPRESSA)**: in questo caso il pagamento è eseguito e la compensazione si considera effettuata alla data della sua effettuazione;
2. **Il credito non risulta utilizzato correttamente (DINIEGO)**: in questo caso la delega si considera come non presentata. I tributi a debito, che sono stati compensati, risultano non pagati ed il credito esposto in compensazione risulta non utilizzato;
3. **Decorrono 30 giorni dalla presentazione del modello senza alcuna comunicazione da parte dell'Ufficio (APPROVAZIONE TACITA)**: in questo caso si formalizza il silenzio assenso, pertanto, il pagamento è eseguito e la compensazione si considera effettuata alla data della sua effettuazione.



Esempio

Facciamo un esempio al fine di comprendere cosa prevede in concreto la nuova norma. **Supponiamo che un contribuente debba presentare un modello F24 compensativo per una scadenza in 16 maggio 2018.**

Il contribuente presenta il modello F24 per il pagamento in data 16 aprile 2018. Alla luce della nuova disposizione normativa la delega di pagamento rimarrà sospesa per 30 giorni in attesa che l'Amministrazione Finanziaria esegua i dovuti controlli.

Qualora l'**esito della verifica sia positivo** l'Agenzia delle Entrate darà il via libero e la delega si considererà correttamente effettuata alla data del 16 aprile 2018.

Tuttavia, qualora l'**esito dei controlli risulti negativo**, la delega di pagamento si considererà non eseguita e i relativi versamenti e compensazioni non effettuati.



Attenzione

Pertanto, prudenzialmente si consiglia ai contribuenti di presentare il modello con congruo anticipo (almeno 30 giorni prima della scadenza) in modo da disporre comunque del tempo necessario per ripresentare il modello F24 *pro tempore* per il pagamento senza alcuna compensazione.

Il problema si pone a questo punto per le scadenze per le quali la presentazione dell'F24 con un anticipo così ampio non risulta possibile.



Si pensi ad esempio al pagamento delle somme a debito del datore di lavoro, risultanti dal modello DM10 che devono essere versate, con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo



Attenzione

La manovra di bilancio precisa altresì che i criteri e le modalità di attuazione della norma saranno stabiliti da un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate**.

In particolare, il provvedimento citato dovrà delimitare il contenuto di quelli che sono stati definiti i "profili di rischio" ai fini dell'individuazione delle posizioni in relazione alle quali sarà possibile disporre il blocco della compensazione e quindi l'annullamento dell'F24.

Ovviamente appare auspicabile, sul punto, la definizione di criteri oggettivi e meno discrezionali possibili in modo da evitare che il contribuente debba ingiustamente trovarsi di fronte ad un indebito diniego e, per l'effetto, a un omesso versamento con tutte le conseguenze del caso.

È ancora da chiarire come sarà reso noto ai contribuenti l'esito dei controlli, con quali modalità e se l'eventuale diniego, in ossequio all'art. 3 della L. n. 241/90 e all'art. 7 della L. n. 212/2000, sarà motivato.

Il provvedimento dovrà chiarire altresì se la disposizione in esame sarà applicabile anche in relazione ai crediti certificati dal visto di conformità apposto da un professionista abilitato e in che misura. Invero, appare auspicabile che l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione da parte del professionista sia condizione sufficiente ad evitare il blocco preventivo.

Ad ogni modo, appare evidente, che la norma in commento renderà più difficoltoso per i contribuenti effettuare pagamenti che prevedono somme in compensazione.

Essa, d'altronde, si inserisce in un contesto normativo che, per effetto dei più recenti interventi legislativi, al fine di scongiurare indebite compensazioni, ha già ampiamente ristretto i margini operativi per le medesime.



Nota bene

Il provvedimento più recente sul punto è stato il **D.L. n. 50/2017** (c.d. Manovra Correttiva), che ha fissato, a decorrere dal 24 aprile 2017, una soglia massima di utilizzo in compensazione di un credito fiscale con debiti fiscali di altra natura (c.d. compensazione orizzontale), svincolata dall'apposizione del visto di conformità pari a euro 5.000, da considerarsi in relazione a ciascun credito per tributo vantato. Ed ancora, andando a ritroso nel tempo, altre disposizioni hanno previsto che per effettuare le compensazioni, a prescindere dall'importo, i contribuenti debbano necessariamente utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

**Ad oggi le regole per la presentazione dei modelli F24 sono le seguenti:**



**F24 con compensazione a saldo zero:**



sia per i titolari di partita Iva che per i privati la presentazione può avvenire esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Fisconline ed Entratel). Non è dunque possibile utilizzare né il modello F24 cartaceo né i servizi di *home banking*.

↳ **F24 con compensazione parziale (che presenta dunque un saldo diverso da zero):**

→ **Titolari di P.Iva:**

- dal 24.04.2017 obbligo generalizzato di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Fisconline/Entratel). Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate nell'allegato n. 2 alla Risoluzione n. 68/E/2017 ha reso noti i codici tributo per i quali è obbligatorio l'utilizzo dei servizi telematici.

→ **Soggetti privati non titolari di P.Iva:**

- possono effettuare la presentazione sia mediante i servizi telematici (Fisconline/Entratel) sia attraverso *home banking*.

↳ **F24 senza compensazioni:**

→ **Titolari di P.Iva:**

- sia attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate sia mediante i servizi di *home/remote banking* messi a disposizione da banche e poste autorizzate.

→ **Soggetti privati non titolari di P.Iva:**

- indipendentemente dall'importo potranno utilizzare i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Fisconline/Entratel), i servizi di *home/remote banking* messi a disposizione da banche e poste autorizzate ma potranno effettuare il pagamento anche attraverso F24 cartaceo.

## 7.6. Contrasto alle frodi nel settore degli oli minerali

<b>NOVITÀ &gt;</b>	È necessaria una nuova, preventiva autorizzazione per i soggetti che intendono avvalersi, per lo stoccaggio dei prodotti energetici, di un deposito fiscale o di un destinatario registrato.
<b>ADEMPIMENTO &gt;</b>	<i>Gli operatori del settore che, di fatto, sono tenuti al pagamento dell'imposta (che in diritto è invece di competenza primaria del deposito fiscale) devono essere identificati e autorizzati.</i>
<b>SOGGETTI INTERESSATI &gt;</b>	Soggetti che intendono avvalersi, per lo stoccaggio dei prodotti energetici, di un deposito fiscale o di un destinatario registrato
<b>PROCEDURE &gt;</b>	L'accisa e l'iva sono dovute con pagamento mediante modello F24 senza diritto a compensazione
<b>RIFERIMENTI &gt;</b>	D.Lgs. n.504/95

### 7.6.1. Premessa

Con la riformulazione dell'art. 23 del D.Lgs. n.504/95, il legislatore ha inteso arricchire il contenuto di tale disposizione valorizzandone la finalità di rafforzare il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale.



La stessa direttiva 2008/118/CEE del Consiglio del 16.12.2008, all'art. 16, par. 1, ha statuito che l'apertura e l'esercizio di un deposito fiscale sono subordinati ad autorizzazione, previa sussistenza delle condizioni individuate dallo Stato membro per impedire qualsiasi forma di abuso.

Della citata previsione comunitaria, recepita nel nostro ordinamento dall'art. 5 del D.Lgs. n.504/95, le disposizioni inserite nel novellato art. 23 costituiscono specificazione quanto ai **depositi fiscali di prodotti energetici** fissando rigidi criteri, soggettivi ed oggettivi, per il rilascio dell'autorizzazione.

### 7.6.2. Stabilimenti di produzione prodotti sottoposti ad accisa

Al comma 1 dell'art. 23 viene confermato il procedimento semplificato per gli impianti di produzione discendendo il loro riconoscimento quali depositi fiscali dalla fonte primaria in ragione dell'effettuazione di operazioni di fabbricazione, trasformazione o lavorazione di prodotti sottoposti ad accisa.

**In particolare:**

- trattasi di impianti identificati dai peculiari cicli di lavorazione e processi industriali in essi eseguiti (raffinerie ed impianti petrolchimici), che comprendono in particolare le operazioni rientranti fra i “trattamenti definiti” previsti dalla nota complementare 4 del capitolo 27 della nomenclatura combinata, o dalla fabbricazione di determinati prodotti sottoposti ad accisa (altri stabilimenti di produzione);
- gli altri stabilimenti di produzione di cui alla lett. a) sono qualificati come tali solo se effettivamente vengono ottenuti prodotti energetici per i quali è previsto uno specifico livello di accisa (art. 21, comma 2), od i restanti prodotti energetici (art. 21, comma 3) nonché ogni altro prodotto od idrocarburo (art. 21, commi 4 e 5) ove sottoposti a tassazione per equivalenza in relazione all’uso come carburanti per motore o combustibili per riscaldamento;
- laddove la gestione dell’impianto in regime di deposito fiscale ex comma 1 dell’art. 23 sia consentita per l’effettuazione di determinati produzioni, queste devono realmente caratterizzare l’attività svolta nello stesso;
- è necessario, in via generale, accertare la rispondenza tra attività produttiva che abilita a richiedere la gestione dell’impianto in deposito fiscale ed operazioni realmente eseguite nel deposito autorizzato onde impedire, mediante un utilizzo distorto della disposizione in esame, condotte che mirano ad eludere l’applicazione delle norme più stringenti riservate ai depositi commerciali.



Attenzione

La mancanza o comunque l’esecuzione in via residuale di lavorazioni a fronte di una contestuale, prevalente, attività di detenzione e commercializzazione di prodotti energetici non utilizzati come materie prime comporta il **venir meno dei caratteri di stabilimento di produzione.**



Esempio

Impianto di preparazione di emulsioni di cui all’art. 21-bis del D.Lgs. n. 504/95 o di additivi per prodotti energetici, produzioni di norma effettuate in regime di deposito fiscale, dove non si eseguono siffatte lavorazioni o si effettuano in via residuale rispetto ad altre movimentazioni e che opera, di fatto, come deposito commerciale di carburanti.

**Parimenti non sono considerati stabilimenti di produzione gli impianti nei quali:**

→ vengono fabbricati solo prodotti non soggetti ad accisa per i quali trova applicazione il D.M. n. 322/95

→ l'attività produttiva è limitata ad operazioni nel corso delle quali si ottengono, in via accessoria, piccole quantità di prodotti energetici.

**7.6.3. Depositi commerciali di prodotti energetici sopra soglia**

Diversamente dagli impianti di cui al comma 1 dell'art. 23, per i depositi commerciali di prodotti energetici la possibilità di istituire un deposito fiscale richiede l'adozione da parte dell'Ufficio delle dogane di un'espressa autorizzazione fondata sulla riscontrata esistenza di determinati presupposti e, per gli impianti al di sotto di una prefissata capacità di stoccaggio, anche di specifiche condizioni legittimanti.

**CARATTERISTICHE**

Relativamente

- ai depositi commerciali di GPL di capacità non inferiore a 400 metri cubi
- ai depositi commerciali di altri prodotti energetici di capacità non inferiore a 10.000 metri cubi (cosiddetti "depositi sopra soglia"),

il comma 3 dell'art. 23 subordina l'autorizzazione a ricevere, detenere e spedire prodotti in sospensione da accisa alla sussistenza di effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto.

Va premesso che entrambe le categorie di depositi di stoccaggio sono state individuate quali infrastrutture energetiche strategiche dall'art.57, comma 1, lett. d) e lett. e) del D.L. n. 5/2012 convertito, con modificazioni, in legge n. 35/2012.

La suddetta qualificazione giuridica, che presiede alla disciplina del regime amministrativo degli impianti di oli minerali, tiene conto del ruolo essenziale che siffatti depositi rivestono per l'approvvigionamento petrolifero del Paese sia come centri di stoccaggio e distribuzione che come luoghi di introduzione di prodotti provenienti da Stati membri dell'Unione Europea e da Paesi extra-UE.

Tali modalità operative e la necessità di garantire la continuità di rifornimenti in quantità adeguate a corrispondere alle esigenze di certe zone geografiche, già oggetto di esame nell'ambito del procedimento avviato dal competente organo dell'amministrazione statale cui partecipa anche questa Agenzia, soddisfano i presupposti fissati dal citato comma 3 dell'art. 23 a tutela dell'interesse fiscale.



Ottenuta l'autorizzazione, ai sensi del comma 5 dell'art. 23 l'esercizio dell'impianto resta comunque subordinato al rilascio della specifica licenza che fa sorgere a carico del depositario autorizzato gli obblighi prescritti dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n.504/95 afferenti la gestione dell'impianto in regime di deposito fiscale nonché la soggezione a vigilanza finanziaria.

#### 7.6.4. Depositi commerciali di prodotti energetici soprasoglia

Per i depositi commerciali di GPL di capacità inferiore a 400 metri cubi e per i depositi commerciali di altri prodotti energetici di capacità inferiore a 10.000 metri cubi (cosiddetti "depositi sottosoglia") la richiesta di gestione in regime di deposito fiscale comporta un esame su più ampia scala: oltre i presupposti delle necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto, occorre constatare che ricorra almeno una delle condizioni declinate dal comma 4 dell'art. 23.

↳ va verificato che la detenzione di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo è funzionale all'esercizio dell'attività espletata dal deposito e trova rispondenza nell'operatività dello stesso che richiede la ricezione e spedizione dei prodotti in tale posizione fiscale;

↳ costituiscono sicuramente espressione di effettive necessità operative ciascuna delle fattispecie previste dalla lett. a) del medesimo comma 4, che fa riferimento alle forniture di prodotti destinati ad impieghi agevolati, a movimentazioni comunitarie ed esportazioni, o quella di cui alla lett. b), incentrata sulla relazione di dipendenza dell'impianto per il quale si richiede l'autorizzazione da altro esistente deposito fiscale;

↳ non sono invece sufficienti a perfezionare autonomamente il presupposto in esame le caratteristiche strutturali connesse all'assetto del deposito. La mera presenza di un impianto di denaturazione non giustifica di per sé il regime di deposito fiscale laddove emerga dalla sua inutilizzazione o dall'occasionalità delle operazioni di denaturazione la sostanziale estraneità alla gestione dell'impianto.

### 7.6.5. Requisiti soggettivi richiesti per il depositario autorizzato

Di rilievo, tra le innovazioni introdotte dal novellato art.23, il gruppo di disposizioni (commi da 6 a 11) dedicato alla puntualizzazione dei requisiti soggettivi che l'esercente deve possedere, la cui mancanza o perdita costituisce, rispettivamente, causa di diniego della richiesta di **autorizzazione** (depositi commerciali) o di **licenza di esercizio** (stabilimenti di produzione), di **sospensione dell'istruttoria per il loro rilascio, di sospensione o di revoca del provvedimento autorizzativo** emesso.

#### REQUISITI

- non aver subito, nel quinquennio antecedente la richiesta, condanna definitiva per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare nonché per determinati delitti non colposi (delitti contro la P.A., l'ordine pubblico, la fede pubblica, l'economia pubblica, l'industria e il commercio, e contro il patrimonio) puniti con la reclusione;
- non essere sottoposto a procedure concorsuali o non averne definite nell'ultimo quinquennio;
- non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per natura od entità, alle disposizioni in materia di accisa, IVA e tributi doganali, per le quali siano state contestate sanzioni amministrative nell'ultimo quinquennio.

### 7.6.6. Procedimento di rilascio dell'autorizzazione

La richiesta di autorizzazione ad istituire un deposito fiscale è presentata, in bollo, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sull'impianto e contiene tutte le informazioni utili a provare il possesso dei prescritti requisiti, soggettivi ed oggettivi.

#### Inoltre:

- ↳ l'esercente ha l'onere di riportare nella richiesta, tra le informazioni afferenti l'impianto, gli estremi dell'autorizzazione rilasciata dalla competente autorità in attuazione delle disposizioni in materia di installazione ed esercizio di impianti di stoccaggio di oli minerali e, tra quelle relative alla ditta esercente, gli estremi dell'iscrizione al Registro della camera di commercio, industria, agricoltura e artigianato. In osservanza della prescrizione di cui all'art. 19-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 504/95, l'esercente comunica, tra i propri dati, l'indirizzo di PEC.

↳ nella stessa richiesta l'esercente dichiara, ai sensi di quanto disposto dal decreto Presidente della Repubblica 28.12.2000, n. 445, se risultano a proprio carico condanne penali o se è stato sottoposto ad applicazione di pena ex art. 444 c.p.p., indicando in caso affermativo gli articoli di legge per cui sono state pronunciate.

↳ la richiesta va corredata dalla planimetria aggiornata del deposito e da una dettagliata relazione tecnica che descrive l'assetto impiantistico, gli strumenti installati per la determinazione quantitativa delle merci introdotte ed estratte nonché le procedure attivate per la gestione del deposito. Il richiedente allega altresì la documentazione comprovante le effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto. Per ulteriori dettagli si rimanda alle direttive di settore.

#### 7.6.7. Novità dal 2018

##### NOVITÀ DAL 1° GENNAIO 2018

↳ il soggetto che intende avvalersi, per lo stoccaggio di prodotti energetici, di un deposito fiscale o del deposito di un destinatario registrato di cui rispettivamente agli articoli 23 e 8 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, **dei quali non sia il titolare**

↳ sia **preventivamente autorizzato dall'Agenzia delle dogane** e dei monopoli all'esercizio di tale attività, previa presentazione di apposita istanza.



Attenzione

Per i soggetti che risultino già titolari, nel territorio nazionale, di un deposito fiscale di prodotti energetici, di cui all'articolo 23 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 l'autorizzazione in questione è sostituita da una comunicazione, avente validità annuale, da trasmettere all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, prima di iniziare l'attività; l'efficacia della medesima comunicazione è comunque vincolata alla permanenza delle condizioni richieste per la vigenza dell'autorizzazione ovvero della licenza già ottenute per l'esercizio del deposito fiscale.

L'autorizzazione ha validità biennale e ai soggetti autorizzati è attribuito un codice identificativo. Il depositario autorizzato o il destinatario registrato che consente lo stoccaggio ovvero procede all'estrazione di prodotti energetici di depositanti privi dell'autorizzazione in questione è responsabile solidale per il pagamento dell'IVA afferente ai medesimi prodotti.

**DAL 1° FEBBRAIO 2018 VIENE PREVISTO CHE:**

L'IVA E LE ACCISE VENGANO PAGATE

↳ con F24 senza possibilità di compensazione.



Osserva

In tale caso è evidente che l'aggravio finanziario per le imprese sarà molto netto, soprattutto per gli acquisti nazionali che liquideranno l'iva sull'accisa con modello F24, invece dell'attuale liquidazione periodica. Negli acquisti intracomunitari invece l'imposta deve essere corrisposta con modello F24 anche quando il deposito fiscale di transito obbligato è utilizzato anche come deposito Iva.

Sulla base dei dati forniti dalle associazioni di categoria, si stima che, nel 2016 dei circa 66 miliardi di litri prodotti petroliferi immessi in consumo, una quota pari al 15% (quasi 10 miliardi di litri) sia stato distratto sul mercato parallelo in frode Iva. Considerato un prezzo medio (dato alla somma del prezzo industriale e dell'accisa) di un euro al litro e abbattendo la percentuale di frode dal 15% al 10% in via prudenziale, si calcola che il gettito Iva evaso ammonti a circa 1,45 miliardi (10% X 66 X 22%), che si attribuisce interamente al settore della benzina e del gasolio (in quanto maggiormente esposti al rischio di evasione).



Osserva

Si stima prudenzialmente che, grazie all'introduzione di questo pacchetto di misure di contrasto alle frodi Iva, sia possibile recuperare circa 1/6 del totale dei gettito Iva evaso. Complessivamente quindi si stima che tali misure permettano un recupero di gettito Iva evaso pari a 200 milioni di euro.



Osserva

A ciò si aggiungono gli effetti di queste misure sugli omessi versamenti. L'Agenzia delle Entrate quantifica in 384 milioni l'ammontare degli omessi versamenti Iva nel settore dei carburanti. Alla stima si è pervenuti applicando l'incidenza dell'iva evasa nel settore sull'iva evasa in totale (1,45/32,1 mld di euro) all'ammontare complessivo degli

omessi versamenti Iva (8,5 mld di euro). Si stima prudenzialmente che a seguito dell'introduzione delle misure in oggetto sia possibile recuperare circa  $\frac{1}{4}$  di questo ammontare, pari a 96 milioni di euro su base annua. Complessivamente si stima quindi che le misure comportino un recupero del gettito Iva pari a 296 milioni di euro annui a regime e pari a 271,3 milioni di euro per l'anno 2018 (11 mesi).

### 7.6.8. Casi particolari



Esempio

**Un autotrasportatore per conto terzi chiude la sua dichiarazione dei redditi 2017 con un debito complessivo, tra saldi e acconti, di 10.778,63 (Irpaf, Irap, addizionali e contributi). Nel contempo, ha crediti d'imposta per accisa sul gasolio pari a 5.201,19 euro (relativi al 2016) e 5.673,77 euro (relativi ai primi due trimestri 2017). In questa circostanza, per la produzione dell'F24 in compensazione, dev'essere rilasciato il visto di conformità di un professionista abilitato? In caso negativo, fino a che importo potrà compensare?**

L'obbligo di apposizione del visto di conformità riguarda tutti i crediti il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali. Si ritiene che, invece, debbano essere esclusi dall'obbligo del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte: quali, ad esempio, i crediti che hanno natura strettamente agevolativa, come il credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per il consumo di gasolio. Si consideri che, per l'utilizzo in compensazione del citato credito, il contribuente deve utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate (F24 web, F24 online, F24 cumulativo, F24 addebito unico), indipendentemente dall'importo utilizzato a credito.



Esempio

**Sulle accise del gasolio spetterebbe un credito d'imposta. L'agevolazione è prevista per i soggetti che esercitano l'attività di trasporto merci effettuata con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, ed è regolamentata dal Dpr 9 giugno 2000, n. 277. In particolare, secondo l'articolo 1 del citato Dpr, «ai fini del presente regolamento, per "esercenti le attività di autotrasporto merci" si intendono le imprese che esercitano attività di autotrasporto di merci per conto terzi iscritte nell'albo istituito con legge 6 giugno 1974, n. 298, e successive modificazioni, o in conto proprio munite della licenza**

**di cui all'articolo 32 della stessa legge ed iscritte nell'elenco degli autotrasportatori di cose in conto proprio ...>>. Ciò posto, si chiede se una normale azienda produttiva di beni e servizi possa avere l'agevolazione, essendo proprietaria di camion con licenza trasporti in conto proprio, utilizzati per le consegne della propria produzione.**

Il Dpr 9 giugno 2000, n. 277, disciplina le modalità per la concessione della riduzione dell'aliquota d'accisa per il gasolio per autotrazione. Tale regolamento indica i requisiti soggettivi di accesso all'agevolazione, detta gli adempimenti da porre in essere per il riconoscimento di tale agevolazione, stabilendo i limiti temporali per la presentazione della dichiarazione e le modalità di fruizione dell'agevolazione. I soggetti che possono fruire dell'agevolazione sono: a) gli esercenti l'attività di autotrasporto merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate; b) gli enti pubblici e le imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al Dlgs 19 novembre 1997, n. 422, e relative leggi regionali di attuazione; c) le imprese esercenti autoservizi di competenza statale, regionale e locale, di cui alla legge 28 settembre 1939, n. 1822, al regolamento (Cee) 684/92 del Consiglio, del 16 marzo 1992, e al citato Dlgs 422 del 1997; d) gli enti pubblici e le imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico per trasporto di persone.



**Si chiede se il credito d'imposta per il caro gasolio riconosciuto (codice 6740) si può utilizzare per compensare debiti erariali iscritti a ruolo con la procedura prevista dal decreto 78/2010 (Iva, Ires; ritenute 1001, 1040).**

La compensazione cui allude il lettore è ammessa. Il credito per il «caro gasolio» si riferisce all'accisa sul gasolio per autotrazione, utilizzato dagli esercenti le attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva superiore a 3,5 tonnellate. La sua utilizzabilità in compensazione è specificamente prevista e disciplinata dalla risoluzione dell'agenzia delle Entrate 30 aprile 2002, n. 133/E, alla quale rinviamo. Trattandosi di un credito per tributo «erariale», in quanto l'accisa è dovuta allo Stato, per esso valgono tutti i limiti e le facoltà di cui all'articolo 31, comma 1, del DI 31 maggio 2010, n. 78. In particolare, se il credito eccede 1.500 euro, e se il creditore risulta moroso nel pagamento di cartelle per tributi erariali di ammontare superiore a 1.500 euro, il credito può essere utilizzato solo per l'estinzione delle cartelle impagate (cioè con «la procedura ruoli», introdotta dalla risoluzione 21 febbraio 2011, n. 18/E). Non può invece essere utilizzato per il pagamento di tributi correnti. Riteniamo che la compensazione sia ammessa anche quando il credito non eccede la soglia di 1.500 euro.



Esempio

**A commissiona a B la produzione di brandy e vende la partita C (import-export) franco stabilimento. C ritira il prodotto anticipando a B l'accisa per conto di A. B emette ricevuta di pari importo a C e fattura (prezzo + accise) più IVA ad A indicando di aver già ricevuto in acconto l'accisa anticipata da C. Si chiede se l'impostazione è corretta ovvero se l'accisa debba fatturarsi direttamente a C.**

L'obbligazione tributaria nasce al momento della fabbricazione o della importazione. L'accisa però diventa esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche: a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo; b) l'ammanto di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono per perdite, distruzioni e cali; c) la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo; d) l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo; e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni del TUA. Tutto ciò premesso, si ritiene che l'impostazione di cui al quesito risulti corretta.



Esempio

### **Chi può fruire dei benefici sul gasolio per uso autotrazione utilizzato nel settore del trasporto**

Per quanto attiene all'individuazione dei soggetti che possono usufruire dell'agevolazione in questione, si conferma che il beneficio sopra descritto spetta per l'attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, esercitata da:

- 1) persone fisiche o giuridiche iscritte nell'albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi;
- 2) persone fisiche o giuridiche munite della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte nell'elenco appositamente istituito;
- 3) imprese stabilite in altri Stati membri dell'Unione europea, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina dell'Unione europea per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada.



**Benefici sul gasolio per uso autotrazione utilizzato nel settore del trasporto. Quanto è l'importo rimborsabile sui quantitativi di prodotto consumati nel terzo trimestre dell'anno 2017.**

Tenuto conto dei rimborsi riconosciuti in ragione dei precedenti aumenti dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante e del consolidamento del beneficio fiscale di che trattasi nel Testo Unico delle Accise ad opera dell'art. 4-ter, comma 1, lett. f), del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con Legge 1° dicembre 2016, n. 225, si evidenzia che la misura del beneficio riconoscibile è pari a: - 214,18 per mille litri di prodotto, in relazione ai consumi effettuati tra il 1° luglio e il 30 settembre 2017, in attuazione dell'art. 24-ter, comma 1, del Decreto Legislativo n. 504/95 e del Punto 4-bis dell'allegata Tabella A.



**Quale codice tributo si deve utilizzare per fruire dell'accisa carbon tax?**

Per la fruizione dell'agevolazione con il Modello F24 deve essere utilizzato il CODICE TRIBUTO 6740.

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 2 gennaio 2018

**Stretta finale sui carburanti. Estrazione dal deposito solo previo pagamento**

### 7.7. Agevolazioni fiscali abbonamenti trasporto pubblico

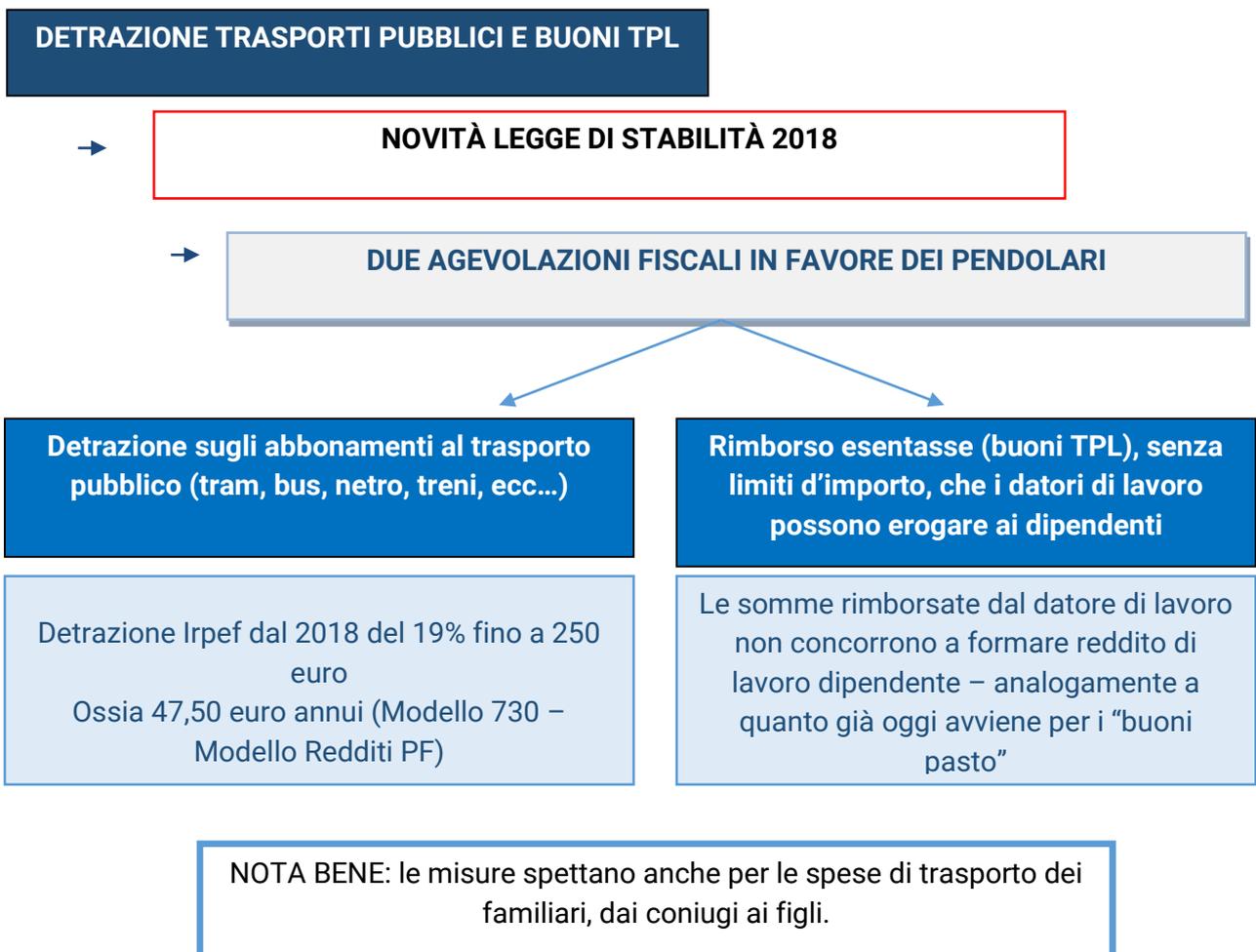
<b>NOVITÀ</b>	La Legge di Bilancio 2018 ha previsto la detraibilità ai fini IRPEF del 19 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, per un importo delle spese stesse non superiore a 250 euro annui.
<b>RIFERIMENTI</b>	- <b>Agenzia delle Entrate Circolare n. 19/E/2008</b>
<b>DEFINIZIONE</b>	■ Sono ammesse a fruire della detrazione solo le spese per gli abbonamenti che implicano un utilizzo non episodico del mezzo di trasporto pubblico

**7.7.1. Premessa**

La Legge di Bilancio 2018 ha previsto la detraibilità ai fini IRPEF del 19 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, per un importo delle spese stesse non superiore a 250 euro annui. La norma dispone, inoltre, che le somme rimborsate dal datore di lavoro o direttamente sostenute da quest'ultimo per l'acquisto dei titoli di viaggio per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari non concorrano a formare reddito di lavoro dipendente.

In relazione al periodo d'imposta 2008 l' art. 1, c. 309, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008), aveva previsto la detrazione Irpef del 19% delle spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale.

Anche nel 2008 l'importo massimo di spesa era pari ad Euro 250,00.





L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E/2008, aveva fornito chiarimenti in merito. Rivediamo i chiarimenti che già in precedenza aveva dato l'Agenzia delle Entrate al fine di applicare tali chiarimenti anche per la nuova norma prevista dal Legge di Bilancio 2018.

### 7.7.2. Soggetti che hanno diritto alla detrazione

La detrazione IRPEF, riguarda le spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale.

Al riguardo si ritiene che ai fini della detrazione in esame si debba intendere per "abbonamento" un titolo di trasporto che consenta al titolare autorizzato di poter effettuare un numero illimitato di viaggi, per più giorni, su un determinato percorso o sull'intera rete, in un periodo di tempo specificato.



Sulla base della ratio della norma, indicata nel paragrafo precedente, deve ritenersi, peraltro, che siano ammesse a fruire della detrazione **solo le spese per gli abbonamenti che implicano un utilizzo non episodico del mezzo di trasporto pubblico.**

Si ritiene, quindi, che **non possano beneficiare dell'agevolazione i titoli di viaggio che abbiano una durata oraria**, anche se superiore a quella giornaliera, quali ad esempio i biglietti a tempo che durano 72 ore, né le cosiddette carte di trasporto integrate che includono anche servizi ulteriori rispetto a quelli di trasporto quali ad esempio le carte turistiche che oltre all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblici consentono l'ingresso a musei o spettacoli.

Per servizi di trasporto pubblico locale, regionale o interregionale devono intendersi quelli aventi ad oggetto trasporto di persone, ad accesso generalizzato, resi da enti pubblici ovvero da soggetti privati affidatari del servizio pubblico sulla base di specifiche concessioni o autorizzazioni da parte di soggetti pubblici.

Rientra in tale categoria qualsiasi servizio di trasporto pubblico, a prescindere dal mezzo di trasporto utilizzato, che operi in modo continuativo o periodico con itinerari, orari, frequenze e tariffe prestabilite.

Atteso l'ampio riferimento all'ambito "locale, regionale e interregionale" contenuto nella norma, il beneficio può riguardare gli abbonamenti relativi a trasporti pubblici che si svolgono tanto all'interno di una regione, quanto mediante attraversamento di più regioni.



Occorre evidenziare che il limite massimo di detrazione di 250 euro deve intendersi riferito cumulativamente alle spese sostenute dal contribuente per il proprio abbonamento e per quello dei familiari a carico.

L'utilizzo della detrazione è ammesso entro i limiti di capienza delle imposte dovute. In caso di mancato utilizzo della detrazione per incapienza, questa si perde, senza possibilità di rinviarne la fruizione all'anno successivo.

### 7.7.3. Documentazione per fruire della detrazione

Per fruire della detrazione IRPEF sulle spese per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico i contribuenti sono tenuti ad acquisire e conservare una specifica documentazione da esibire in caso di richiesta da parte dell'ufficio e/o in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi con l'assistenza dei Caf o degli intermediari abilitati.

Innanzitutto il contribuente è tenuto a conservare il titolo di viaggio.



Al riguardo si ricorda che il **Decreto 30 giugno 1992** – concernente la fissazione delle caratteristiche del biglietto relativo al trasporto pubblico collettivo di persone e veicoli e bagagli al seguito - ha stabilito all'articolo 1 che per le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, e per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta dal cliente, **i biglietti di trasporto assolvono la funzione dello scontrino fiscale.**

Inoltre, secondo il predetto decreto, il biglietto di trasporto deve contenere in ogni caso le seguenti indicazioni:



descrizione delle caratteristiche del trasporto;



ammontare dei corrispettivi dovuti;

- ➔ ditta, denominazione o ragione sociale o nome e cognome della persona fisica ovvero il logos distintivo dell'impresa e numero di partita IVA del soggetto emittente il titolo di viaggio o che effettua la prestazione di trasporto;
- ➔ numero progressivo;
- ➔ data da apporre al momento dell'emissione o della utilizzazione.

 Nota bene  
Le indicazioni di cui alle lettere b) e c) possono essere espresse anche in codice alfanumerico la cui decodificazione sia stata preventivamente comunicata al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ovvero stampata sul titolo di trasporto stesso.

Le imprese di trasporto che si avvalgono della menzionata facoltà di esporre in codice alfanumerico l'ammontare dei corrispettivi dovuti e/o la descrizione delle caratteristiche del trasporto, sono tenute a rendere pubblica la decodificazione di tali codici, anche avvalendosi di canali telematici.

#### 7.7.4. Titolo di viaggio nominativo

Sul titolo di viaggio nominativo, che il contribuente è tenuto a conservare, devono essere indicate la durata dell'abbonamento e la spesa sostenuta.

 Nota bene  
Al fine di dimostrare che la spesa è stata sostenuta il contribuente dovrà altresì conservare la fattura eventualmente richiesta al gestore del servizio di trasporto o altra eventuale documentazione, attestante la data di pagamento. Ove il contribuente stesso sia nell'impossibilità di procurarsi la suddetta documentazione (evenienza possibile, in ragione del particolare regime IVA applicabile alle cessioni dei titoli di viaggio) la spesa si riterrà sostenuta in coincidenza con la data di inizio della validità dell'abbonamento.

In caso di emissione o ricarica del titolo di viaggio realizzato in formato elettronico è necessario disporre di documentazione certificativa che contenga le indicazioni essenziali a qualificare il titolo di viaggio nonché ogni altra informazione utile ad individuare il servizio reso (indicazione soggetto utilizzatore, periodo di validità, spesa sostenuta e data di sostenimento della spesa).

#### 7.7.5. Titolo di viaggio non nominativo

Se il titolo di viaggio acquistato non è nominativo lo stesso deve essere conservato e accompagnato da una autocertificazione effettuata nei modi e nei termini previsti dalla legge (dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, art. 47, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotostatica del documento di identità del sottoscrittore) resa dal contribuente in cui si attesta che l'abbonamento è stato acquistato per il contribuente o per un suo familiare a carico.

#### 7.7.6. Casi particolari



Domanda

##### Quali abbonamenti sono detraibili?

Il riferimento di legge è a tutti quegli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, quindi la norma interessa tutti i pendolari, anche quelli che utilizzano i treni ad alta velocità. Così come gli abbonamenti a bus, tram, metro, ecc.



Domanda

##### La detrazione spetta anche per i familiari?

La Legge di Bilancio 2018 oltre ad introdurre la lettera i-decies) sopra descritta, estende a tali contribuenti, anche le disposizioni di cui al comma 2 dell'art. 15 del TUIR. In sostanza la detrazione del 19% spetta al contribuente per la propria spesa personale per i trasporti pubblici, ma spetta al contribuente stesso anche se gli oneri (ossia la spesa per trasporto pubblico) "sono stati sostenuti nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12 del TUIR che si trovino nelle condizioni ivi previste". Quindi la detrazione per spese per abbonamenti pubblici spettano anche per coniuge (non legalmente ed effettivamente separato) e figli a carico (naturali riconosciuti, adottivi e affidati).



Domanda

### Qual è l'importo della detrazione massima spettante ?

La norma introduce una detrazione Irpef del 19% anche per le spese per abbonamento ai trasporti pubblici nel limite di spesa per anno solare di 250 euro. Ciò vuol dire che il contribuente potrà "scaricare" il 19% della spesa sostenuta per l'abbonamento fino ad un massimo di 250 euro, tale da garantirgli un risparmio effettivo massimo del 19% di 250 euro, ossia 47,50 euro annui.

È quindi possibile risparmiare sull'Irpef dal 2018, attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi (modello 730 o modello Redditi PF) fino ad un massimo di 47,50 euro annui. Ovviamente la detrazione fiscale segue la normativa generale sulle detrazioni fiscali, quindi tale detrazione fino a 47,50 euro annui va a ridurre l'imposta lorda Irpef da pagare calcolata su tutti i redditi del contribuente, con la logica conseguenza che coloro che sono incapienti perché hanno un reddito troppo basso, non avranno diritto alla detrazione sulle spese per abbonamento pubblico, in quanto già non pagano l'Irpef per effetto delle altre detrazioni fiscali (per lavoro dipendente o autonomo).



Domanda

### L'agevolazione spetta anche per i datori che pagano l'abbonamento al dipendente?

La normativa introdotta nella Legge di Bilancio 2018 in corso di approvazione non tratta solo la detrazione fiscale per l'acquisto di abbonamenti pubblici da parte del contribuente, ma si arricchisce anche di un'agevolazione fiscale per i datori di lavoro che pagano l'acquisto dell'abbonamento di trasporto pubblico ai propri dipendenti. La normativa sulla Legge di Bilancio 2018 introduce anche una lettera d-bis) all'art. 51, comma 2, del TUIR: " b) all'articolo 51, comma 2, dopo la lettera d) è inserita la seguente " d-bis) le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente e/o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12;"

L'articolo 51 del TUIR tratta la determinazione del reddito da lavoro dipendente dei lavoratori e prevede che qualsiasi somma o valore in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazione liberale, in relazione al rapporto di lavoro, costituisce per il lavoratore reddito da lavoro dipendente, quindi va tassato con l'Irpef. La stessa normativa però al comma 2 dell'art. 51 elenca una serie di casi in cui c'è un bene o servizio reso al dipendente che è esentasse, ossia che "non concorre a formare del reddito".

Oltre ai contributi previdenziali a carico del lavoratore ed a carico dell'azienda, sono esentasse, ossia non rientrano nel reddito del lavoratore, anche una serie di beni e servizi erogati nell'ambito del cosiddetto Welfare aziendale a seguito di contratto aziendale stipulato con le organizzazioni sindacali o anche regolamento aziendale avente un obbligo negoziale tra datore di lavoro e lavoratori.

Il trasporto aziendale. Fino al 2017 era possibile per il datore di lavoro erogare ai dipendenti, alla loro generalità o a categorie di dipendenti, ai sensi della lettera d) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR "prestazioni di servizi di trasporto collettivo" e nella norma è indicato che il servizio è esentasse anche se tali prestazioni di servizi di trasporto pubblico collettivo erano "affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici". Dal 2018 la normativa sul tema si allarga. Vediamo perché.

La novità del trasporto pubblico pagato dall'azienda ed esentasse per il lavoratore. Come detto viene introdotta la lettera d-bis) sopra riportata che consente letteralmente al datore di lavoro di pagare o rimborsare ai dipendenti, ma anche ad alcune categorie di essi (si pensi agli impiegati o agli operai, ma anche ad esempio agli addetti alle vendite o ad una categoria particolare di lavoratori aventi la stessa mansione), le spese per il trasporto pubblico locale. Con una doppia agevolazione fiscale: tali somme sono esentasse per il lavoratore e interamente deducibili per il datore di lavoro, che quindi può far rientrare tali spese tra i costi sostenuti nell'esercizio della propria impresa.

Non solo, come per la detrazione diretta spettante a qualsiasi contribuente, anche questa agevolazione fiscale spettante ai datori di lavoro e ai lavoratori, è estesa ai familiari indicati nell'art. 12 del TUIR, quindi coniuge e figli ad esempio. In sostanza, il datore di lavoro può attribuire al dipendente un rimborso spese di trasporto pubblico, sempre per l'abbonamento, anche per i figli.

Per fare ciò, quindi per poter ritenere tali rimborsi esentasse per il lavoratore e interamente deducibili per il datore di lavoro, l'erogazione del rimborso o il pagamento dell'abbonamento al trasporto pubblico da parte del datore di lavoro deve essere indirizzato alla generalità dei dipendenti o a categorie omogenee di essi, e quindi non può essere destinato ad un solo dipendente.

Non solo, tale erogazione di rimborso o pagamento diretto dell'abbonamento deve essere la conseguenza di un accordo sindacale, quindi anche un contratto aziendale, oppure derivante dalla stipula di un regolamento aziendale avente obbligo negoziale. Che significa? Che il datore di lavoro deve approvare, con firma anche dei dipendenti interessati, un regolamento che include questo riconoscimento di rimborso o pagamento diretto dell'abbonamento al trasporto pubblico, con un obbligo negoziale datoriale. Ossia, con un obbligo da parte del datore di lavoro

di erogare tale somma o rimborso per abbonamento al trasporto pubblico, per un determinato lasso di tempo (si pensi ad uno o due anni). E ciò può essere fatto anche nell'ambito di un accordo o regolamento che introduce anche politiche di welfare aziendale, che sono agevolate ai sensi dell'art. 51, comma 2 lettere f, f-bis), f-ter), f-quater) del TUIR.

## 7.8. Cessioni gratuite di eccedenze alimentari e di farmaci

<b>Tematica</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Cessioni gratuite di eccedenze alimentari e di farmaci</li></ul>
<b>Novità</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Si esclude la presunzione di cessione di particolari tipologie di beni qualora la distruzione si realizzi con la loro cessione gratuita agli enti donatari, purché siano rispettate una serie di condizioni.</li></ul>
<b>Riferimenti</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Legge n. 166/2016</li><li>• Legge di Stabilità 2018</li></ul>

Con la Legge di Stabilità 2018, tra l'altro, il legislatore interviene modificando la Legge n. 166/2016 riguardante la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi. In particolare:

### NOVITA' (Legge di Stabilità 2018)

→ vengono ampliate le finalità (viene specificato che è favorito il recupero e la donazione, oltre che di prodotti farmaceutici, anche di medicinali)

→ sono definiti in maniera puntuale i "medicinali destinati alla donazione" (fra i quali sono compresi anche i medicinali posti regolarmente in vendita in Paesi esteri ma non autorizzati all'immissione in commercio sul territorio nazionale); i "Soggetti donatori del farmaco"; gli "articoli di medicazione" e gli "altri prodotti" (da individuarsi con decreto del MEF, comunque prodotti non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per difetti, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità di utilizzo)

→ vengono previste campagne di promozione di modelli di consumo e di acquisto improntati a criteri di solidarietà e di sostenibilità e campagne volte a sensibilizzare l'opinione pubblica e le imprese sulle conseguenze negative degli sprechi alimentari da pianificare sentite le associazioni dei consumatori presenti nel Consiglio nazionale dei consumatori e utenti

→ è stabilito che il Tavolo permanente di coordinamento, istituito presso il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, con il compito di promuovere la distribuzione di derrate alimentari agli indigenti, possa avvalersi anche di gruppi di lavoro

→ vengono specificate più puntualmente le disposizioni fiscali per le cessioni gratuite di eccedenze alimentari, di medicinali ed altri prodotti ai fini di solidarietà sociale (tipologie di beni ceduti gratuitamente per le quali non opera la presunzione di cessione; procedure relative al trasporto dei beni e alla corretta comunicazione delle cessioni agli uffici competenti).

Con riferimento a quest'ultimo punto, in particolare, si esclude la presunzione di cessione di particolari tipologie di beni qualora la distruzione si realizzi con la loro cessione gratuita agli enti donatori, così come definiti dall'articolo 2, comma 1 lettera b) della citata Legge n. 166/2016.



Enti pubblici nonché gli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità, compresi gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, del codice del Terzo settore.

**I beni a cui si riferisce la normativa in esame sono:**

- ⇒ *le eccedenze alimentari;*
- ⇒ *i medicinali donati;*
- ⇒ *gli articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale;*
- ⇒ *i prodotti destinati all'igiene ed alla cura della persona;*
- ⇒ *i prodotti per l'igiene e pulizia della casa;*
- ⇒ *gli integratori alimentari;*
- ⇒ *i presidi medico chirurgici;*

⇒ *i prodotti di cartoleria e di cancelleria;*

⇒ *altri prodotti individuati con decreto del MEF (adottato ai sensi del comma 7 dell'articolo 16 della stessa Legge n. 166/2016) non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione.*

**Novità  
(Legge di Stabilità 2018)**



I predetti beni ceduti gratuitamente non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2 del TUIR.

L'agevolazione si applica purché siano rispettate le seguenti condizioni:

**Condizioni**

- ⇒ per ogni cessione gratuita sia emesso un documento di trasporto;
- ⇒ il donatore trasmetta, per via telematica, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di finanza competenti una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, dando conto dei dati indicati nel documento di trasporto; il donatore è esonerato da detto obbligo qualora le cessioni di eccedenze alimentari siano facilmente deperibili e non siano, singolarmente considerate, di valore superiore a 15.000 euro;
- ⇒ l'ente donatario rilasci al donatore un'apposita dichiarazione trimestrale recante gli estremi dei documenti di trasporto nonché l'impegno ad utilizzare i beni per le proprie finalità istituzionali; qualora sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate agli effetti dell'IVA, delle imposte dirette e dell'IRAP, nell'esercizio di un'attività commerciale.



Nota bene

Sono fatte salve le disposizioni in materia di riutilizzo di confezioni:

- di medicinali (comprese le sostanze psicotrope e stupefacenti) da parte delle residenze sanitarie assistenziali (RSA) o dalle ASL in caso di dimissione o decesso del paziente (articolo 2, comma 350 della L 244/2007)<sup>1</sup>;
- di donazione di confezioni di medicinali (comprese le sostanze psicotrope e stupefacenti) da parte del detentore ad organizzazioni senza fini di lucro riconosciute (articolo 2, comma 351 della L 244/2007)<sup>2</sup>
- della presa in carico da parte di un medico della struttura o organizzazione interessata che provvede alla verifica, registrazione e custodia (articolo 2, comma 352 della L 244/2007)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Le confezioni di medicinali in corso di validità, ancora integre e correttamente conservate, legittimamente in possesso di ospiti delle Residenze sanitarie assistenziali (RSA) ovvero in possesso di famiglie che hanno ricevuto assistenza domiciliare, per un loro congiunto, dall'azienda sanitaria locale (ASL) o da una organizzazione non lucrativa avente finalità di assistenza sanitaria, possono essere riutilizzate nell'ambito della stessa RSA o della stessa ASL o della stessa organizzazione non lucrativa, qualora, rispettivamente, non siano reclamate dal detentore all'atto della dimissione dalla RSA o, in caso di suo decesso, dall'erede, ovvero siano restituite dalla famiglia che ha ricevuto l'assistenza domiciliare alla ASL o all'organizzazione non lucrativa.

<sup>2</sup> Al di fuori dei casi previsti dal comma 350, le confezioni di medicinali in corso di validità, ancora integre e correttamente conservate, ad esclusione di quelle per le quali è prevista la conservazione in frigorifero a temperature controllate, possono essere consegnate dal detentore che non abbia più necessità di utilizzarle ad organizzazioni senza fini di lucro, riconosciute dalle regioni e province autonome, aventi finalità umanitarie o di assistenza sanitaria.

<sup>3</sup> Ai fini del loro riutilizzo, le confezioni di medicinali di cui ai commi 350 e 351 sono prese in carico da un medico della struttura od organizzazione interessata, che provvede alla loro verifica, registrazione e custodia. Le disposizioni di cui ai commi da 350 al presente comma si applicano anche a medicinali contenenti sostanze stupefacenti o psicotrope.

## 7.9. Utili black list: novità 2018

<b>NOVITÀ' IN SINTESI</b>	Esenzione al 50% per gli utili paradisiaci e rimpatrio agevolato degli stessi
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Co. 1007 e 1009 art. 1 legge di Bilancio 2018, L. 27 dicembre 2017, n. 205</li> <li>• Art. 89 co.3 Tuir</li> <li>• C.M. dell'Agenzia delle Entrate 35/E/2016</li> </ul>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Società italiane che detengono partecipazioni in società estere che in passato risultavano paradisiache</li> <li>- Società italiane che detengono partecipazioni in società paradisiache che in passato non risultavano tali</li> <li>- Contribuenti residenti in Italia che detengono partecipazioni in società paradisiache</li> </ul>
<b>LA SOSTANZA DELLE NOVITÀ'</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Pex:</b> Trattasi di un'esenzione pari al 50% del dividendo derivante da una società paradisiaca, purché vengano rispettate le seguenti condizioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>o il beneficiario del dividendo deve essere una società di capitali. Non sono contemplate le società di persone o le persone fisiche;</li> <li>o deve esser dimostrata l'esimente di cui alla lettera a) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir.</li> <li>o il credito di imposta sui dividendi paradisiaci, già disciplinato dal co. 3 dell'art. 89 del Tuir, deve essere ragguagliato a seguito dell'esenzione del 50% prevista per l'ammontare imponibile.</li> </ul> </li> <li>- <b>Come tassare gli utili pregressi:</b> se l'utile viene maturato in un Paese che non è considerato paradisiaco al momento della maturazione, detto utile non sarà mai tassato integralmente, anche se l'utile viene distribuito in un anno in cui il Paese è considerato paradisiaco secondo la disciplina ora vigente (tassazione nominale inferiore al 50% di quella italiana).</li> </ul>

### 7.9.1. La parziale esenzione per i dividendi black list

Il comma 1009 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2018, L. 27 dicembre 2017, n. 205, pubblicata in G.U. n. 302 del 29-12-2017 e in vigore dal 1 gennaio 2018, ha introdotto una nuova "esenzione/pex" sull'ammontare dei dividendi derivanti da paradisi fiscali, modificando in parte il co. 3 dell'art. 89 del Tuir.

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 5 gennaio 2018

### MANOVRA 2018: NOVITÀ SU TASSAZIONE UTILI PROVENIENTI DA PARADISI FISCALI

**Trattasi di un'esenzione pari al 50% del dividendo derivante da una società paradisiaca, purché vengano rispettate le seguenti condizioni:**



1. il beneficiario del dividendo deve essere una **società di capitali**. Non sono contemplate le società di persone o le persone fisiche;
2. deve poter essere dimostrata l'esimente di cui alla lettera a) del comma 5 dell'art. 167 del Tuir. Trattasi dell'esimente relativa all'effettivo svolgimento, da parte del soggetto non residente, di un'attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento;
3. il credito di imposta sui dividendi paradisiaci, già disciplinato dal co. 3 dell'art. 89 del Tuir, deve essere raggugliato a seguito dell'esenzione del 50% prevista per l'ammontare imponibile.

#### Ambito soggettivo di applicazione

Come emerge dalla lettura del nuovo comma 1009, in modifica all'art. 89 del Tuir, il legislatore ha di fatto modificato solamente la disciplina inerente le società di capitali, senza toccare invece gli articoli 47 e 59 relativi alle persone fisiche e alle società di persone.

In questi casi i dividendi paradisiaci, continueranno ad essere tassati integralmente salvo la tassazione per trasparenza in capo al soggetto italiano controllante la società paradisiaca oppure la dimostrazione dell'esimente b) rafforzata.

#### L'esimente di tipo a)

Come detto, l'esenzione al 50% sui dividendi paradisiaci trova applicazione **solo** se viene dimostrata l'esimente di tipo a) di cui al comma 5 dell'art. 167 del Tuir.

Il comma 1009 modifica il terzo periodo del comma 3 dell'art. 89 del Tuir. Per meglio comprendere la portata normativa riportiamo nella seguente tabella il comma 3 dell'art. 89 vigente fino al 31/12/2017 e la versione vigente dal 01/01/2018:

Tabella - Evoluzione dell'art. 89 co. 3

Co. 3	Versione in vigore fino al 31/12/2017	Versione in vigore dal 01/01/2018
II periodo	Ove la dimostrazione operi in applicazione della lettera a) del medesimo comma 5 dell'articolo 167, per gli utili di cui al periodo precedente, è riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili.	Gli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, e le remunerazioni derivanti dai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 50 per cento del loro ammontare, a condizione che sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui all'articolo 167, comma 5, lettera b), l'effettivo svolgimento, da parte del soggetto non residente, di un'attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento; in tal caso, è riconosciuto al soggetto controllante residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili.
III periodo	Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo.	

Come emerge dalla lettura del nuovo articolo 89 del Tuir, non è stato rimosso il credito d'imposta 'indiretto' introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e) D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

Il terzo periodo del co. 3 dell'art. 89, infatti, non è stato modificato: è confermato che il credito deve essere prima portato in aumento del dividendo e poi in diminuzione.

La norma, quindi, continua a prevedere il credito di imposta sui dividendi paradisiaci, a condizione che sia soddisfatta l'esimente di tipo a). In aggiunta rispetto alla precedente versione è però previsto che il credito 'indiretto' venga riconosciuto solamente per il 50% del suo ammontare, raggugiandolo, di fatto, all'ammontare del dividendo imponibile.

Proponiamo in seguito alcuni esempi.

**Esempio 1 - Società paradisiaca soggetta a tassazione nominale del 10%.**

La società estera paradisiaca distribuisce un dividendo al socio italiano (società di capitali) che a sua volta attribuisce detto dividendo al socio persona fisica italiana.

	<b>società paradisiaca</b>
utile ante imposte	1.000
imposte sul reddito	100
utile netto	900
dividendo distribuito	900
	<b>Socio - società di capitali italiana</b>
dividendo percepito	900
imposta estera	100
dividendo imponibile al 50%	500
Ires 24%	120
credito imposta	50
Ires netta	70
dividendo distribuibile	830
Ritenuta 26%	215,8
dividendo pagato	614
	<b>Socio - Persona fisica non imprenditore</b>
dividendo percepito	614
tassazione complessiva	38,58%

La società paradisiaca genera un reddito di 1.000 che sconta l'imposta del 10%. L'utile netto di 900 viene distribuito alla società di capitali italiana. La base imponibile viene incrementata dell'imposta estera in base al terzo periodo del comma 3 che non è cambiato rispetto al passato, trattasi del credito d'imposta 'indiretto'<sup>4</sup>.



In base al **nuovo co. 3 dell'art. 89** dopo le modifiche della Legge di Stabilità 2018, a questo punto il dividendo beneficia di una esenzione del 50%. In attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia, si ritiene che la base imponibile del 50% debba essere calcolata sul dividendo incrementato del credito di imposta.

La norma non lascia poi dubbi in relazione alla possibilità di scomputare solo una parte del credito, ragguagliandolo alla parte di dividendo imponibile. Quando poi la società italiana distribuirà il dividendo al socio persona fisica, verrà operata la ritenuta a titolo di imposta del 26% indipendentemente dalla tipologia di partecipazione detenuta dalla persona fisica (qualificata o non qualificata), in considerazione della nuova disposizione di cui ai commi 1003 e 1004 della medesima Legge di Stabilità 2018.

### Esempio 2 - Società paradisiaca soggetta a tassazione nominale del 3%.

La società estera paradisiaca distribuisce un dividendo al socio italiano (società di capitali) che a sua volta attribuisce detto dividendo al socio persona fisica italiana.

	società paradisiaca
utile ante imposte	1.000
imposte sul reddito	30
utile netto	970
dividendo distribuito	970
	società di capitali italiana
dividendo percepito	970
imposta estera	30

<sup>4</sup> Ricordiamo che il credito è previsto anche per le persone fisiche dall'art. 47 co. 4.

dividendo imponibile 50%	500
Ires 24%	120
credito imposta	15
ires netta	105
dividendo distribuibile	865
Ritenuta 26%	224,9
dividendo pagato	640
	Persona fisica non imprenditore
dividendo percepito	640
tassazione complessiva	35,99%

### 7.9.2. Il 'nuovo' rimpatrio agevolato degli utili black list

#### La tassazione integrale dei dividendi paradisiaci

Come noto, il legislatore italiano ha da sempre previsto una tassazione **integrale** dei dividendi paradisiaci, sia per le persone fisiche che operano al di fuori del regime di impresa, sia per le imprese individuali e le società di persone che per le società di capitali.

Abbiamo già visto nel paragrafo precedente come è stato modificato il co. 3 dell'art. 89 sempre ad opera della Legge di Stabilità 2018.

Ai fini della definizione di Paese paradisiaco sono però utili alcune precisazioni.



Si ricorda, infatti, che è considerato **utile** paradisiaco, in base alla lettera degli articoli 47 co. 4 in relazione alle persone fisiche che operano al di fuori del regime di impresa, 59 co. 1 per le imprese individuali e le società di persone e 89 co. 3 per le società di capitali, l'utile proveniente "da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4".

Questa norma va coordinata con le previsioni dell'art. 167 co. 4, norma di riferimento ai fini della disciplina delle *controlled foreign companies* (cfc).



Ricorda

Sul tema ricordiamo che l'art. 1 co. 143 L. 208/2015 ha riformato la disciplina cfc prevedendo che *“quando leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti fanno riferimento agli Stati o territori di cui al decreto e al provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il riferimento si intende agli Stati o territori individuati in base ai criteri di cui all'articolo 167, comma 4, del citato testo unico, come da ultimo modificato dal comma 142 del presente articolo”*.

Nella pratica, quindi, a partire dal 2016 non si deve più far riferimento ad un qualche “decreto” o “Provvedimento”, bensì al nuovo concetto di “paradiso fiscale” dato dal co. 4 dell'art. 167. Il dividendo è considerato paradisiaco, e quindi tassato integralmente, se proviene da paesi che hanno un livello impositivo nominale ordinario o speciale inferiore al 50% di quello italiano.



Sulla base delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 35/E/2016** e desumibile anche dal mero dato normativo, per capire se un dividendo deve essere tassato integralmente la valutazione della natura paradisiaca dello stesso va effettuata in primis al momento della distribuzione. Questo comporta che se distribuisco utili in un anno in cui la società estera è soggetta ad una tassazione inferiore al 50% di quella italiana, gli utili risulteranno tassati sul 100%, a prescindere dal momento della loro maturazione.

Questa precisazione stride chiaramente quando vengono distribuiti utili maturati in annualità pregresse quando la società non era paradisiaca e si trova in questa condizione quando li distribuisce.



Come detto poc'anzi, la **C.M. 35/E/2016**, ha chiarito, infatti, che se gli utili sono distribuiti in un periodo in cui la società estera **non è paradisiaca**, bisogna comunque verificare in che condizioni si trovava detta società quando detti utili sono stati maturati. La C.M. 35/E/2016 ha precisato che non devono essere applicati i criteri pro-tempore bensì il criterio di valutazione del paese paradisiaco vigente al momento della distribuzione dei dividendi.

Facciamo un esempio.



Esempio

Abbiamo una società Tunisina che intende distribuire i dividendi maturati nel 2013. Sulla base delle precisazioni fornite dalla C.M. 35/E/2016, questi dividendi risulteranno tassati integralmente in quanto, anche se nel 2017 o successivi, anno di

distribuzione dei dividendi la Tunisia non è paradisiaca, e non lo era nemmeno nel 2013, seguendo i criteri vigenti pro tempore (D.M. 21/11/2011), tuttavia, seguendo le nuove impostazioni della C.M. 35/E/2016, il 2013 dovrà essere giudicato in base alla nuova regola del livello impositivo inferiore al 50% di quello italiano. La società tunisina in questione al tempo beneficiava del regime di esenzione integrale decennale pertanto la tassazione in vigore nel 2013 (pari a 0%) risulta esser inferiore alla metà del livello italiano ires+irap del tempo<sup>5</sup>.

### Le novità della legge di bilancio 2018

Una prima suddivisione è relativa agli utili maturati fino al 2014 e per quelli maturati dal 2015, anno in cui è sostanzialmente cambiata la disciplina cfc.



**Il comma 1007 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2018** stabilisce, per gli utili maturati fino al 2014, che ai fini degli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del Tuir *“non si considerano provenienti da società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato gli utili percepiti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e maturati in periodi d'imposta precedenti nei quali le società partecipate erano residenti o localizzate in Stati o territori non inclusi nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001”*.



La nuova norma è di grande importanza in quanto, in sostanza, supera la visione della **C.M. 35/E/2016**. Ora, pertanto, per giudicare la natura paradisiaca degli utili progressi, non si deve più far riferimento al criterio in vigore al momento della distribuzione, ossia attualmente quello del livello impositivo inferiore alla metà di quello italiano, bensì si deve tornare a far riferimento all'elenco dei Paesi contemplati nel D.M. 21.11.2001 vigente all'epoca di maturazione dei dividendi.

<sup>5</sup> Ribadiamo, infatti, che secondo la C.M. 35/E/2016, si deve valutare la natura paradisiaca del Paese estero non con i criteri vigenti pro tempore ma con quelli in vigore al momento della percezione. La Legge di bilancio 2018 ha tuttavia superato questa impostazione.

Il legislatore, peraltro, precisa anche che se la società che distribuisce i dividendi si trova in un Paese che non era mai stato incluso nel D.M. 21.11.2001, questo ammette di affermare che gli utili maturati dalla società in passato, non avranno mai natura paradisiaca. Se riprendiamo l'esempio precedente della Tunisia, paese che non è mai stato incluso nel D.M. 21.11.2001, i dividendi distribuiti, ad esempio nel 2018, non saranno mai considerati paradisiaci se riferiti ad annualità fino al 2014.



Dobbiamo sottolineare però che di deve far riferimento ancora al D.M. 21.11.2001 solo fino al 2014, mentre lo stesso decreto ha esplicitato la sua efficacia anche per il 2015. La questione verrà affrontata a breve.

Sempre nel **comma 1007 della Legge di Stabilità**, viene poi previsto che “le disposizioni del precedente periodo si applicano anche per gli utili maturati in periodi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 in Stati o territori non a regime privilegiato e, in seguito, percepiti in periodi d'imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'applicazione dell'articolo 167, comma 4”.



In sostanza vengono estese le previsioni poc'anzi illustrate sugli utili maturati fino al 2014, anche agli utili relativi alle annualità dal 2015 in poi.

Riassumendo, se l'utile viene maturato in un Paese che non è considerato paradisiaco al momento della maturazione, detto utile non sarà mai tassato integralmente, anche se l'utile viene distribuito in un anno in cui il Paese è considerato paradisiaco secondo la disciplina ora vigente (tassazione nominale inferiore al 50% di quella italiana).

Dal 2016, infatti, è venuto definitivamente meno il riferimento al D.M. 21.11.2001 ed il contribuente deve valutare in via autonoma se il livello impositivo generale o speciale del paese estero è inferiore al 50% di quello italiano.

Nonostante la lettera della norma della Legge di Bilancio 2018 faccia riferimento solo a “Stati o territori non a regime privilegiato” e non anche ai regimi speciali, riteniamo che gli stessi debbano intendersi comunque inclusi.

Infine, l'ultimo periodo del **comma 1007** prevede che:

“in caso di cessione delle partecipazioni la preesistente stratificazione delle riserve di utili si trasferisce al cessionario”.

Il comma 1008, inoltre, prevede che:

*"ai fini del comma 1007, gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli da considerare non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato".*

## 8. PROBLEMATICHE RIMANENTI

### 8.1. Differimento IRI

<b>NOVITÀ &gt;</b>	Viene differita al 2018 l'entrata in vigore dell'Iri inizialmente prevista per il 2017
<b>ADEMPIMENTO &gt;</b>	Regime di tassazione opzionale IRI (Imposta sul Reddito d'Impresa) nella misura fissa del 24% che, analogamente all'IRES per le società di capitali, è finalizzato alla tassazione proporzionale del reddito prodotto dall'impresa, fermo restando la tassazione progressiva al momento del prelievo da parte dei soggetti partecipanti all'impresa.
<b>SOGGETTI INTERESSATI &gt;</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• imprese individuali / società di persone in contabilità ordinaria;</li> <li>• Srl con i requisiti della cd. "piccola trasparenza" (max 10 soci PF e ricavi &lt; 5,16 milioni di euro).</li> </ul>
<b>PROCEDURE &gt;</b>	<p>L'opzione per il regime IRI può essere esercitata con effetto dal 2018 ed ha una durata minima di 5 anni. Successivamente può essere rinnovata di quinquennio in quinquennio.</p> <p>L'opzione è manifestata nella dichiarazione dei redditi di competenza del primo di periodo di effetto dell'opzione e pertanto sarà manifestata per la prima volta nel mod. REDDITI 2019.</p>
<b>RIFERIMENTI NORMATIVI &gt;</b>	Art. 55-bis, TUIR

#### 8.1.1. Premessa

La Legge di Bilancio 2018 prevede il **differimento al 2018 per l'entrata in vigore dell'Iri**. I soggetti che si devono interrogare sulla convenienza o meno di esercitare l'opzione per la nuova imposta - a questo punto dall'anno 2018 - sono tutti i soggetti IRPEF (imprese individuali e società di persone) che adottano il regime di contabilità ordinaria.

Tale requisito è indispensabile, in quanto per la determinazione del tributo è essenziale la contabilizzazione dei prelievi degli utili e delle riserve da parte del titolare dell'impresa o dei soci della società di persone (art. 55-bis, comma 1, TUIR).

Slitta quindi al 2018 l'introduzione del regime di tassazione opzionale IRI (Imposta sul Reddito d'Impresa) **nella misura fissa del 24%** che, analogamente all'IRES per le società di capitali, è finalizzato alla tassazione proporzionale del reddito prodotto dall'impresa, fermo restando la tassazione progressiva al momento del prelievo da parte dei soggetti partecipanti all'impresa.

La disciplina, contenuta nel nuovo art. 55-bis, TUIR, è applicabile:

- alle imprese individuali / società di persone in contabilità ordinaria;
- alle Srl con i requisiti della cd. "piccola trasparenza" (max 10 soci PF e ricavi < 5,16 milioni di euro).

#### Imprese familiari

La possibilità di optare per il regime IRI è riconosciuta anche alle imprese familiari, in considerazione del fatto che hanno comunque natura individuale: è soltanto in capo al titolare dell'impresa, e non anche in capo ai collaboratori familiari, che competono, infatti, tutti gli obblighi di natura fiscale conseguenti alla posizione di imprenditore (soggettività passiva IVA, obblighi connessi alla posizione di sostituto di imposta e formazione del reddito derivante dall'attività esercitata dall'impresa familiare).

In senso conforme, si veda anche la prassi dell'Agenzia delle Entrate (R.M. 28.8.2015, n. 75/E) e la giurisprudenza di legittimità (Cass. 29.4.2009, n. 10017 e Cass. 23.6.1993, n. 6951).

#### Azienda coniugale

Il novellato regime IRI potrebbe anche essere invocato dall'azienda coniugale, che rientra nell'ambito dell'istituto della comunione legale, in considerazione del fatto che, nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi, l'azienda coniugale è assimilata alla società personale, se costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria, ovvero all'impresa individuale, con attribuzione del reddito all'altro coniuge nella misura del 50% o in quella diversa stabilita con convenzione matrimoniale.

#### Società tra professionisti

L'esercizio dell'opzione potrebbe essere altresì prospettabile per le società tra professionisti (art. 10, co. 3-8, L. 12.11.2011, n. 183, e D.M. 8.2.2013, n. 34) costituite nella forma di società di persone commerciali, purché adottino il regime della contabilità ordinaria, e in quanto tali

producano reddito d'impresa – come sostenuto anche dall'Agenzia delle Entrate, in risposta ad alcune istanze di interpello (16.10.2014, n. 954-55, e 9.5.2014, n. 954-93) – e non di lavoro autonomo.

#### S.r.l. a ristretta base proprietaria

L'opzione per l'IRI è riconosciuta anche alle s.r.l. a ristretta base proprietaria di cui all'art. 116, co. 1, del D.P.R. 917/1986, a norma del successivo co. 2-bis, introdotto dall'art. 1, co. 547, lett. c), n. 2), L. 232/2016, in alternativa all'opzione per la «piccola trasparenza fiscale», che permette a queste società di imputare direttamente ai soci i redditi prodotti secondo il modello tipico delle società di persone, ovvero indipendentemente dall'effettiva percezione ed in relazione alle rispettive quote di partecipazione.

L'opzione per l'IRI può, quindi, essere esclusivamente esercitata dalla s.r.l. interamente partecipata da persone fisiche – in numero non superiore a 10, elevato a 20 nel caso delle s.r.l. di tipo cooperativo – purchè non realizzi un volume di ricavi superiore ai limiti previsti per l'applicazione degli studi di settore (euro 5.164.569), e non risulti assoggettata a procedure concorsuali (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo ed amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

#### Soggetti esclusi

Sono, invece, esclusi dall'applicazione dell'art. 55-bis del D.P.R. 917/1986, i lavoratori autonomi, gli studi associati e le società semplici.

### **8.1.2. Opzione e durata**

La volontà di accedere al regime IRI deve essere manifestata in sede di dichiarazione dei redditi, con durata minima di **5 anni** e con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione e per i quattro periodi d'imposta successivi (art. 55-bis, co. 4, del D.P.R. 917/1986): l'esercizio dell'opzione è, pertanto, effettuato a consuntivo rispetto al primo anno di applicazione del regime, consentendo così al contribuente di pervenire a tale decisione dopo avere operato una valutazione comparativa tra l'imposizione ordinaria e quella opzionale IRI. In altri termini, la scelta per l'ingresso nel regime già dal periodo d'imposta 2018 è operata nel modello «Redditi 2019».

**Al termine del quinquennio di validità dell'opzione, la stessa è rinnovabile per ulteriori 5 periodi d'imposta**, mediante comunicazione all'interno del modello «Redditi»: non appare, infatti,

invocabile l'istituto del tacito rinnovo, recentemente introdotto dall'art. 7-quater, co. 7, D.L. 193/2016, conv. con modif. con L. 225/2016.

Si segnala, inoltre, che l'art. 55-bis del D.P.R. 917/1986 si limita a regolamentare la fattispecie del rinnovo, senza esprimersi in merito alla revocabilità dell'opzione, che dovrebbe, tuttavia, ritenersi preclusa, per ragioni di natura logico-sistematica, considerato che è stabilita una durata minima di applicazione obbligatoria del regime, salva la perdita dei requisiti di permanenza nello stesso.

#### OPZIONE E DURATA

- L'opzione per il regime IRI può essere esercitata con effetto dal 2018 ed ha una durata minima di 5 anni. Successivamente può essere rinnovata di quinquennio in quinquennio.
- L'opzione è manifestata nella dichiarazione dei redditi di competenza del primo di periodo di effetto dell'opzione e pertanto sarà manifestata per la prima volta nel mod. REDDITI 2019.

#### 8.1.3. Determinazione del reddito

Nonostante l'applicazione della stessa aliquota prevista ai fini Ires, il reddito nella disciplina Iri è determinato in base alle **ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa Irpef** previste dal Capo VI del D.P.R. 917/1986, artt. da 55 a 66 .

Dal reddito d'impresa così determinato sono ammesse in deduzione le somme prelevate dall'imprenditore individuale, dai suoi collaboratori familiari o dai soci, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili - nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata. Tale deduzione, tuttavia, subisce un limite in presenza di perdite dichiarate nel periodo di vigenza dell'opzione.

La suddetta disciplina non riguarda la distribuzione di riserve pregresse di utili (ossia, maturate in periodi d'imposta precedenti l'ingresso nel nuovo regime), seppure la distribuzione medesima sia effettuata successivamente all'ingresso nel regime Iri.

È stata, infatti, prevista l'irrilevanza reddituale delle somme prelevate dall'imprenditore/socio a carico di riserve costituite da utili già tassati per trasparenza; tali riserve, formate antecedentemente l'ingresso nel regime Iri, si presumono distribuite in via prioritaria.

In termini operativi, le somme prelevate dall'imprenditore/soci, ammesse in deduzione in capo all'impresa/società, formano contemporaneamente reddito all'imprenditore/socio e sono

assoggettate all'aliquota Irpef progressiva; ne discende, in sostanza, che il solo reddito non distribuito dall'impresa è assoggettato all'aliquota del 24%

#### 8.1.4. Eliminazione della doppia imposizione

##### Una volta esercitata l'opzione IRI è previsto che:

- il reddito prodotto dall'impresa non concorre alla formazione del reddito complessivo IRPEF dell'imprenditore/collaboratore familiare/socio ma è assoggettato a tassazione "separata" con l'aliquota del 24%, ossia pari all'aliquota IRES;
- le somme che il soggetto partecipante (imprenditore/collaboratore familiare/socio) preleva dall'impresa sono tassate con le regole ordinarie IRPEF e soggette alle relative addizionali.

Per evitare che la ricchezza prodotta sia soggetta all'IRI e successivamente anche all'IRPEF, è previsto che le somme prelevate siano dedotte dal reddito d'impresa nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata (IRI) al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi

#### 8.1.5. Elementi da considerare per la scelta

Il predetto meccanismo impone la necessità di monitorare in maniera analitica i prelievi effettuati, nonché di memorizzare le somme che scontano o hanno già scontato la tassazione IRI (plafond IRI).

Ferma restando la complessità di tale monitoraggio, la convenienza o meno nell'adottare il regime dipende in via principale dai seguenti fattori:

<b>Ammontare dei prelievi effettuati dal titolare/collaboratore/socio rispetto al reddito</b>	Se, come accade frequentemente nelle imprese individuali e nelle società di persone, il reddito prodotto è quasi tutti prelevato, l'opzione IRI non risulta conveniente e ciò indipendentemente dal reddito dei partecipanti all'impresa. Verificandosi tale situazione infatti, il reddito tassato IRI tende ad azzerarsi e le somme prelevate sono tassate a IRPEF in maniera analoga a quanto accade nell'ordinario regime di trasparenza.
---	---

<p><b>Reddito del singolo partecipante e relativa aliquota media IRPEF</b></p>	<p>La convenienza del regime IRI è tanto più elevata quanto più l'aliquota media di tassazione IRPEF supera il 24%. Nell'effettuare tale valutazione va tenuto presente che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il titolare/collaboratore/socio iscritto all'INPS deduce i contributi pagati dal reddito complessivo con conseguente riduzione del reddito imponibile e dell'aliquota media IRPEF</li> <li>• qualora le somme prelevate dall'impresa non siano elevate, il reddito complessivo IRPEF del singolo partecipante che non possiede altri redditi potrebbe risultare non capiente rispetto agli oneri deducibili e alle detrazioni di cui il contribuente può beneficiare</li> </ul>
<p><b>Presenza di interessi passivi (Srl)</b></p>	<p>Per le Srl con i requisiti per la trasparenza potrebbe risultare conveniente l'opzione per il regime IRI in presenza di interessi passivi indeducibili in quanto eccedenti il ROL. L'opzione IRI consente di evitare l'applicazione dell'art. 96, TUIR, mantenendo un regime di tassazione proporzionale</p>

### 8.1.6. Casi particolari

?  
Domanda

**Quali sono i soggetti che possono aderire all'Iri ?**

Possono aderire al regime di tassazione separata IRPEF con l'aliquota del 24% (dall'1/1/17) i soggetti IRPEF che, indipendentemente dalla dimensione, svolgono attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, vale a dire:

- imprenditori individuali;
- società in nome collettivo e in accomandita semplice (a prescindere dalla natura dei soci);
- Srl con requisiti ex art. 116 TUIR.

Possono rientrare nel nuovo regime anche l'azienda coniugale e l'impresa familiare, nonché le società di fatto esercenti attività commerciale.



Domanda

### In caso di opzione per l'Iri cosa succede alle somme prelevate dall'imprenditore?

Le somme prelevabili dall'imprenditore/socio e deducibili dall'impresa/società sono a carico dell'utile e delle riserve nei limiti del reddito dell'esercizio e dei redditi dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata. Reddito dell'esercizio e redditi dei periodi d'imposta precedenti già assoggettati a tassazione separata rappresentano, secondo quanto afferma la relazione illustrativa, il limite entro il quale rilevano fiscalmente - ai fini della deducibilità in capo alla società/impresa individuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori - i prelievi dell'imprenditore (o dei soci). I prelievi dell'imprenditore/socio sono deducibili entro i limiti evidenziati di seguito.

- **Ipotesi 1** Utile d'esercizio maggiore del reddito I prelievi fiscalmente deducibili possono avvenire nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata.
- **Ipotesi 2** Reddito maggiore dell'utile di esercizio I redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento.



Domanda

### Che regole si applicano alle perdite conseguite nel regime Iri?

Le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione dell'IRI sono computate in diminuzione del reddito (dell'impresa) dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi, in deroga all'art. 8, comma 3, del TUIR secondo cui, invece, sono computate in diminuzione dai redditi (dei soci, pro quota) conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. In sostanza, nel regime IRI per tutte le perdite (e non solo per quelle maturate nei primi 3 periodi d'imposta) non sussiste il limite temporale del quinquennio per la loro riportabilità, bensì sono sempre riportabili in avanti.



Domanda

### Che trattamento si applica ai compensi prelevati, a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve, dall'imprenditore o dai collaboratori familiari o dai soci?

I compensi prelevati, a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve, dall'imprenditore o dai collaboratori familiari o dai soci – somme, come si è visto, deducibili dal reddito d'impresa -

concorrono a formare il reddito imponibile in capo al percettore come reddito di partecipazione (reddito d'impresa). Tali somme costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF di tali soggetti come reddito ordinario assoggettato alla progressività propria dell'IRPEF.



Domanda

#### Come si determina il reddito assoggettato ad Iri?

L'IRI prende a prestito l'aliquota prevista ai fini IRES e le regole di determinazione del reddito IRPEF previste dal capo VI del TUIR, artt. da 55 a 66. Dal reddito d'impresa così determinato sono ammesse in deduzione le somme prelevate dai soci, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili - nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata.



Domanda

#### La disciplina dell'Iri si applica anche alle riserve pregresse di utili?

La disciplina non riguarda la distribuzione di riserve pregresse di utili (ossia, maturate in periodi d'imposta precedenti l'ingresso nel nuovo regime), seppure la distribuzione medesima sia effettuata successivamente all'ingresso nel regime IRI. È stata, infatti, prevista l'irrelevanza reddituale delle somme prelevate dall'imprenditore/socio a carico di riserve costituite da utili già tassati per trasparenza; tali riserve, formate antecedentemente l'ingresso nel regime IRI, si presumono distribuite in via prioritaria.



Domanda

#### Agli utili da partecipazioni in S.r.l. a ristretta base proprietaria che hanno optato per l'IRI si applica la ritenuta del 26%?

Agli utili da partecipazioni in S.r.l. a ristretta base proprietaria che hanno optato per l'IRI, posto che non sono considerati redditi di capitale, non si applicano in presenza di partecipazione non qualificata la ritenuta a titolo d'imposta del 26% prevista dagli artt. 26 e ss. del D.P.R. n. 600/1973 e in caso di partecipazione qualificata l'utile percepito è tassato per il 100% del suo ammontare.



Domanda

### Quali sono le variabili da considerare nella scelta o meno dell'Iri?

Gli elementi da considerare sono: il livello di reddito di impresa prodotto; l'ammontare dei prelevamenti usualmente effettuati dal titolare o dai soci; l'esistenza di altri redditi che possono determinare (sulla quota prelevata) un incremento delle aliquote progressive Irpef; la necessità di disporre di un reddito imponibile Irpef per avere capienza di eventuali deduzioni o detrazioni presenti sul soggetto; le previsioni di reddito imponibile ad aliquota progressiva futura, al fine di ipotizzare se i successivi prelevamenti possano scontare un aggravio impositivo di aliquota rispetto a quello applicabile anno per anno; la presenza di interessi passivi (nel caso della S.r.l. a ristretta base azionaria).



Domanda

### Cosa succede in caso di fuoriuscita dal regime dell'Iri ?

In caso di uscita dal regime Iri, anche a seguito di cessazione dell'attività, le somme prelevate a carico delle riserve di utili formate nei periodi d'imposta di applicazione di tale regime, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata, concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, collaboratori o soci. In tal caso è riconosciuto un credito d'imposta pari al 24%.



Domanda

### Una società di persone che sia attiva da diversi anni, in regime di contabilità ordinaria a seguito di opzione a suo tempo eseguita tramite comportamento concludente come si deve comportare per accedere al regime dell'Iri?

L'opzione per il regime ordinario, eseguita fino al 2016 prevede, ai sensi dell'articolo 3 del Dpr 442/1997, un vincolo annuale, e successivamente il rinnovo fino a revoca esplicita. Quindi, nel caso si volesse aderire al regime Iri dal periodo d'imposta 2017, con opzione nel modello Unico 2018, il vincolo quinquennale di tale opzione dovrebbe comportare un conseguente vincolo quinquennale di tenuta della contabilità ordinaria. Tale conclusione è conforme a quanto è stato affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 60/2008, paragrafo 4, in materia di vincolo triennale dell'opzione per determinare l'Irap in base al conto economico, in cui si è stabilito che l'opzione triennale Irap rende necessario mantenere per la stessa durata minima il regime di contabilità ordinaria.

## 8.2. WEB TAX

<b>DEFINIZIONE &gt;</b>	La <i>web tax</i> è un'imposta che grava sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici
<b>NOVITÀ &gt;</b>	Si sostanzia in una <i>flat tax</i> del 3% sui corrispettivi netti delle prestazioni di servizi effettuate con mezzi elettronici dalle <i>web companies</i> siano esse residenti o meno in Italia
<b>AMBITO SOGGETTIVO &gt;</b>	La <i>web tax</i> si applica nei confronti del soggetto prestatore, residente o non residente in Italia, limitatamente ai rapporti <i>business to business</i> e solo se il soggetto ha effettuato nel corso di un anno solare un numero di transazioni "digitali" superiore alle 3.000 unità. Sono escluse le transazioni digitali effettuate nell'ambito di rapporti <i>business to consumer</i> . Sono altresì escluse le prestazioni rese nei confronti dei soggetti aderenti al regime forfettario ex art. 1, co. 54 e ss. della Legge n. 190/2014 e dei soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'art. 27 del D.L. n. 98/2011
<b>AMBITO OGGETTIVO &gt;</b>	La <i>web tax</i> grava sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, concluse sia in Italia che all'estero. Sono escluse tutte le transazioni di commercio elettronico indiretto, in cui i mezzi elettronici servono esclusivamente per l'ordine, mentre l'oggetto del contratto è un bene fisico
<b>ALIQUTA E BASE IMPONIBILE</b>	La base imponibile è individuata nel valore della singola transazione, intendendosi per tale il corrispettivo dovuto al netto dell'IVA. L'aliquota da applicare è del 3%
<b>ADEMPIMENTI &gt;</b>	Le modalità applicative della nuova imposta sono da determinare mediante apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate
<b>RIFERIMENTI &gt;</b>	Art. 1, co. 1011 e ss. della Legge di Bilancio 2018
<b>DECORRENZA &gt;</b>	Dal 1° gennaio 2019



L'articolo 1 co. 1011 ss. della Legge di Bilancio 2018 prevede l'introduzione di un'imposta gravante sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, la c.d. *web tax*. Anche se la delimitazione del perimetro della base imponibile e del presupposto impositivo è demandata a un successivo decreto del dicastero dell'Economia e delle Finanze, in questa sede si cercherà di definire le linee principali della nuova imposta sulle transazioni digitali.

La *web tax* sarà introdotta in Italia a partire dal **1° gennaio 2019** e colpirà i **servizi resi tramite mezzi elettronici** ossia *quelli forniti attraverso Internet o rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*. Sono dunque **escluse** dalla *web tax* tutte le **transazioni di commercio elettronico indiretto**, ossia quelle **transazioni telematiche con consegna materiale del prodotto**. In questo caso, i mezzi elettronici servono esclusivamente per l'ordine, mentre l'oggetto del contratto è un bene fisico (es. l'avvocato Rossi acquista un libro professionale sul negozio online della casa editrice e riceve il prodotto presso il suo studio. In questo caso, la transazione non rientra nell'ambito applicativo della *web tax*, in quanto trattasi di commercio elettronico indiretto). Tale tipologia di commercio va distinta dal **commercio elettronico diretto**, c.d. *e-commerce*, che fa riferimento a un **servizio effettuato completamente per via telematica**, sia per la consegna che per il pagamento (es. fornitura di prodotti digitali quali testi, immagini, musica, software, etc.; servizi di asta *on line* o vendita *on line*; servizi relativi a siti o pagine web; etc.). Solo quest'ultima tipologia di transazione è soggetta alla nuova *web tax*.



La nuova imposta verrà applicata **ai soli rapporti business to business** e non anche a quelli B2C, che rappresentano, in realtà, la quota più significativa del *business* in oggetto. La *web tax* è dovuta solo se la transazione è effettuata nei confronti:

- di uno dei sostituti d'imposta di cui all'art. 23 co.1 del DPR n. 600/73 (società di capitali, enti commerciali e non commerciali, società di persone, imprenditori individuali, persone fisiche che esercitano arti e professioni, curatore fallimentare e commissario liquidatore, condominio);
- di una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente.

Affinché la transazione sia soggetta al nuovo tributo è necessario che il **committente della prestazione sia residente in Italia**: le prestazioni rese dalle *web companies* italiane nei confronti di non residenti, infatti, non sono assoggettate ad imposta.

Per espressa disposizione di legge restano comunque **esclusi** i soggetti aderenti al **regime forfettario** ex lege n. 190/2014 e quelli che rientrano nel cosiddetto “**regime di vantaggio**” per l’imprenditoria giovanile di cui all’art. 27 del D.L. n. 98/2011. Si precisa che, sebbene inizialmente escluse, con la versione definitiva della Legge di Bilancio, **sono state incluse anche le imprese agricole**.

L’imposta si applica solo se il soggetto ha effettuato nel corso di un anno solare un **numero di transazioni “digitali” superiore alle 3.000 unità**. In merito a questa soglia, dalla disamina della legge, non si evince se ai fini del suo computo debbano essere prese in considerazione le prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici effettuate nei confronti dei sostituti d’imposta o se, al contrario, debbano computarsi tutte le prestazioni di servizi di tale natura effettuate nei confronti di qualsivoglia soggetto.

La *web tax* si sostanzia in una *flat tax* del 3% da applicare alle prestazioni di servizi, al netto dell’IVA, effettuate con mezzi elettronici dalle *web companies*, come ad esempio Google, Facebook, Amazon, etc, indipendentemente dal luogo di conclusione della transazione.



L’urgenza di porre freno agli atteggiamenti elusivi posti in essere negli anni da queste imprese, ha portato all’introduzione di un’imposta che **richiede di ben tre provvedimenti attuativi** al fine di renderla operativa. In particolare, **entro il 30 aprile 2018, il MEF dovrà emanare un DM** che fissi il perimetro della base imponibile, ossia l’individuazione delle prestazioni da assoggettare alla nuova imposta digitale; successivamente, **entro sessanta giorni, il Direttore dell’Agenzia delle Entrate dovrà indicare le modalità di segnalazione al Fisco delle operazioni che derivano da prestazioni di servizi con mezzi elettronici**; in ultimo, sempre il Direttore dell’Agenzia dovrà altresì definire gli adempimenti dichiarativi e di pagamento della *web tax* italiana.

I ricavi da tassare, come già detto, dovranno essere individuati dal DM in emanazione entro il 30 aprile prossimo; tuttavia, come confermato dalla relazione tecnica della Ragioneria, è pacifica inclusione dei **ricavi prodotti dalla pubblicità online** tra quelli da assoggettare alla nuova *web tax*.

L’imposta dovrà essere versata con le medesime modalità ed entro gli stessi termini già previsti per il pagamento delle imposte sui redditi.

In concreto, la *web tax* è prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dai soggetti committenti dei servizi che rivestono la natura di sostituti d'imposta. Questi ultimi versano la somma dovuta entro il 16 del mese successivo. Il tributo in esame è stato concepito alla stregua di una ritenuta a titolo d'imposta (con le eccezioni che si illustreranno a breve), nonostante la sua natura "ibrida", essendo dovuto sui corrispettivi e non sul reddito.

Si ponga il caso, ad esempio, di una società che vende capi d'abbigliamento e che pubblicizza la propria attività tramite Facebook. Sulla base della nuova normativa, dal 1° gennaio 2019, la società committente, fungendo da sostituto d'imposta, dovrà operare la ritenuta del 3% all'atto del pagamento del corrispettivo, che poi dovrà versare entro il giorno 16 del mese successivo. Restano ancora da chiarire gli ulteriori adempimenti ai quali sarà assoggettato sostituto (certificazione, dichiarazione, ecc.)

Con riferimento, invece, alle prestazioni di servizi rese da **soggetti non residenti senza stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, è stata prevista l'attribuzione del ruolo di sostituti d'imposta alle banche e agli intermediari finanziari operanti in Italia. Questi dovranno applicare una **ritenuta a titolo d'imposta** con obbligo di rivalsa sul soggetto che percepisce i corrispettivi. Per poter attuare tale adempimento, gli istituti di credito dovrebbero essere messi nelle condizioni di poter individuare l'oggetto della cessione o prestazione che ha dato origine alla movimentazione finanziaria. A tal fine, probabilmente, sarà chiesto alle imprese italiane di sostenere l'onere di comunicare, di volta in volta, l'oggetto della transazione tramite un particolare *format* per eseguire il bonifico.

#### CREDITO D'IMPOSTA IMPRESE ITALIANE

Per le **imprese italiane e per quelle residenti nel territorio dello Stato**, è stato previsto un **credito d'imposta** pari all'importo della *web tax* utilizzabile solo ai fini del versamento delle imposte sui redditi. Di fatto, **per le imprese italiane, l'imposta sui servizi digitali altro non è che una ritenuta in acconto sull'IRES**. La *ratio* è quella di evitare la doppia imposizione in capo alle imprese italiane o che hanno una stabile organizzazione in Italia. L'eventuale eccedenza potrà, poi, essere utilizzata in compensazione per il pagamento dei debiti tributari di cui al c. 2 lettere a), d), f) e g) dell'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997, vale a dire IRPEF o IRES, IRAP, Contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa nonché di contributi INAIL.

Si badi che, al fine della compensazione anzidetta, dovrà essere utilizzato solo ed esclusivamente il **modello di versamento F24 in formato digitale**, pena lo scarto dell'operazione di pagamento e solo a partire dal giorno 16 del mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.



Sul punto, è doverosa una critica. Il credito in questione sterilizza l'imposta applicata solo nel caso in cui la compensazione sia potenzialmente realizzabile, in caso contrario, se per qualsiasi ragione ciò non potesse accadere, per le imprese italiane, la *web tax* si rivelerebbe un mero onere aggiuntivo, con conseguente discriminazione rispetto alle imprese potenzialmente beneficiarie.

Per meglio chiarire, si ponga l'esempio delle *start up* italiane attive nei servizi *web* che, fisiologicamente, non producono alcun utile nei primi anni di vita. Tali imprese, proprio perché in perdita continua in quegli anni, difficilmente potranno godere del credito d'imposta istituito con lo scopo di evitare la doppia imposizione ai danni delle imprese italiane. Tale circostanza andrebbe a violare i principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

**Per approfondire seguici anche su:** <http://www.fiscal-focus.it/>

## ARTICOLI FISCO

➤ 3 gennaio 2018

**WEB TAX: SOGLIA DEL 3% SUPERANDO LE 3 MILA TRANSAZIONI**

### 8.3. Nuovo Regime di cassa per le imprese minori

<b>DEFINIZIONE</b>	Il <b>regime di cassa per le imprese minori</b> , ossia per i contribuenti in contabilità semplificata, prevede la <b>determinazione del reddito secondo il principio di cassa</b> , vale a dire sulla base dei ricavi effettivamente incassati durante l'anno e dei costi effettivamente pagati, analogamente a quanto già previsto per gli esercenti arti e professioni
<b>AMBITO SOGGETTIVO</b>	Il <i>regime di cassa</i> 2017 è obbligatorio per le <b>imprese minori</b> , ossia, quelle imprese in possesso dei requisiti per la tenuta della contabilità semplificata ma senza opzione per il regime ordinario.  Il regime per cassa 2017 è obbligatorio per: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Imprese individuali;</b></li> <li>• <b>Società di persone;</b></li> <li>• <b>Enti non commerciali,</b></li> </ul> che nell'anno precedente non hanno superato i seguenti limiti di ricavi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>euro 400.000</b> per chi svolge attività di <b>prestazioni di servizi;</b></li> <li>• <b>euro 700.000</b> per chi svolge tutte le <b>altre attività.</b></li> </ul>
<b>AMBITO OGGETTIVO</b>	Il nuovo criterio di cassa vale oltre che ai fini delle imposte sui redditi, anche ai fini IRAP. Il nuovo criterio ha comportato: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la <b>modifica dell'art. 66 del TUIR</b>, recante la disciplina a fini reddituali delle imprese minori (attuata attraverso i co. 17-19 dell'art.1 della L. n. 232/2016);</li> <li>• la <b>modifica dell'art. 5-bis del D. Lgs. n.446/97</b> in relazione alle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori (attuata attraverso i co. 20 e 21 della L. n. 232/2016);</li> <li>• la <b>completa sostituzione dell'art. 18 del DPR n. 600/73</b>, per adeguare al nuovo regime di determinazione del reddito l'intero impianto contabile (ad opera del co. 22 dell'art.1 della L. n. 232/2016).</li> </ul>
<b>CRITICITÀ</b>	Ad un anno dall'introduzione del nuovo regime di cassa per le imprese minori rimangono insolte alcune questioni inerenti l'applicazione del nuovo regime
<b>RIFERIMENTI</b>	Art. 1, co. 17 e ss. della Legge di Bilancio 2017
<b>DECORRENZA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dal 1 gennaio 2017</li> </ul>

Una tra le più importanti novità introdotte dalla Legge n. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017) è quella che ha previsto l'introduzione del c.d. **Regime di cassa per le imprese minori** ovvero per i contribuenti in contabilità semplificata. Tale regime, in estrema sintesi, prevede la **determinazione del reddito secondo il principio di cassa**, ossia, sulla base dei ricavi effettivamente incassati durante l'anno e dei costi effettivamente pagati (analogamente a quanto previsto per gli esercenti arti e professioni).

Appare evidente, che tale meccanismo contabile porterà degli indubbi vantaggi ad una specifica tipologia di contribuenti ossia coloro che, avendo tempi particolarmente lunghi di incasso dei

crediti, in applicazione del principio di competenza nell'imputazione di costi e ricavi, si trovavano sempre nella condizione di dovere pagare le imposte su delle somme che effettivamente non sono state ancora incassate.



Nota bene

Alla luce di ciò, obiettivo della modifica legislativa operata era quello di agevolare le imprese di minori dimensioni, facendo ricadere il prelievo fiscale **sulle concrete disponibilità finanziarie** delle medesime, attenuando così le difficoltà in cui queste ultime versavano a causa dei ritardi nella riscossione dei propri crediti.

Tuttavia, se da una parte appare evidente che lo scopo della norma in commento era l'equità del prelievo, ossia evitare che i contribuenti si trovassero a dover pagare IRPEF o IRAP su redditi mai incassati effettivamente, dall'altra la formulazione della norma presta il fianco a non poche **critiche**.



Ricorda

La modifica ha riguardato un gran numero di contribuenti. Si ricorda, infatti, che **le imprese in regime di contabilità semplificata** sono costituite dalle imprese individuali e le società di persone con ricavi fino 400.000 euro (se svolgenti attività di prestazioni di servizi) o fino a 700.000 euro (per le imprese aventi per oggetto altre attività).

Ebbene, per effetto della disposizione normativa richiamata, **dal 1° gennaio 2017, tutte le imprese che rientravano nel regime richiamato sono passate automaticamente dal regime di competenza a quello di cassa ai fini della determinazione del reddito d'impresa**. Si trattava, infatti, di un passaggio obbligatorio a cui non era possibile rinunciare, a meno di optare per la contabilità ordinaria.

Ed invero, ad oggi, le imprese che scelgono il regime di contabilità semplificata dovranno determinare il proprio reddito alla luce delle nuove regole.

**Il nuovo criterio di cassa, vale non solo ai fini delle imposte sui redditi ma anche ai fini IRAP infatti, la riforma, ha comportato:**

- la modifica dell'art. **66 del TUIR**, recante la **disciplina a fini reddituali** delle imprese minori (attuata attraverso i co. 17-19 dell'art.1 della L. 232/2016);
- la modifica dell'art. **5-bis del D.lgs. 446/97** in relazione alle modalità di determinazione della base imponibile **IRAP** delle imprese minori (attuata attraverso i co. 20 e 21 della L. 232/2016);

- ↳ la completa sostituzione dell'art. 18 del DPR 600/73, per adeguare al nuovo regime di determinazione del reddito l'intero **impianto contabile** (ad opera del co. 22 dell'art.1 della L. 232/2016).

**Il riformato art. 66, 1 co. del TUIR dispone, ad oggi, che:**

→ *«Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano il regime di contabilità semplificata, è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 **percepiti nel periodo d'imposta** e quello delle **spese sostenute nel periodo stesso** nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'articolo 57, dei proventi di cui all'articolo 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101».*

Con le nuove regole, dunque **il reddito viene determinato come differenza tra componenti positivi "percepiti" e spese "sostenute"** nel periodo d'imposta. Pertanto, come anticipato, il principio di cassa prende il posto di quello di competenza.



Attenzione

**Ma, dal tenore letterale della norma si intuisce che, invero, il regime in commento non è un vero e proprio "regime di cassa" tipico degli esercenti arti e professioni, in realtà si tratta di un regime misto, il quale prevede comunque delle componenti da imputare al reddito d'impresa secondo il classico criterio della competenza.**

L'applicazione del principio di cassa, e dunque il riferimento all'effettivo momento di incasso/pagamento, dovrà farsi esclusivamente per i componenti positivi e negativi espressamente indicati al primo periodo dell'art. 66 in commento (ricavi, dividendi, interessi attivi e spese sostenute nell'esercizio dell'attività d'impresa). Continuano a concorrere alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal testo unico i componenti reddituali (positivi o negativi) la cui disciplina è espressamente richiamata dall'art. 66 del Tuir.

Infatti, il risultato ottenuto applicando il principio di cassa è poi aumentato e diminuito degli altri componenti positivi e negativi di reddito espressamente richiamati dal nuovo art. 66 co. 1 secondo periodo del TUIR (ossia ricavi da destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ex art. 57 del TUIR, proventi immobiliari ex art. 90 co. 1 del TUIR, plusvalenze e

sopravvenienze attive ex artt. 86 e 88 del TUIR, minusvalenze e sopravvenienze passive ex art. 101 del TUIR).

Inoltre, continuano a concorrere alla formazione del reddito gli altri componenti indicati ai co. 2 (quote di ammortamento, perdite su crediti e di beni strumentali, accantonamenti di previdenza e quiescenza) e 3 primo e secondo periodo (**spese di lavoro dipendente, oneri di utilità sociale, spese relative a più esercizi, oneri fiscali e contributivi**) dell'art. 66 del TUIR.



Dunque permane in vigore il regime di **competenza** per: le **plusvalenze** e le **minusvalenze**, le **sopravvenienze attive o passive**, il **valore normale dei beni** nel caso di assegnazione degli stessi ai soci o di loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (stabilendo che la concorrenza alla formazione del reddito si verifica nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'assegnazione o la destinazione dei beni), le **quote di ammortamento**, i **canoni di leasing**, le **spese per prestazioni di lavoro** e gli **oneri di utilità sociale**.

Orbene, se per alcune componenti reddituali le ragioni delle deroghe sopra esposte sono intuibili, per altre non si intuisce la ragione per la quale questi non seguono il regime di cassa.

I ricavi dovuti alle operazioni di autoconsumo ex art. 57 del TUIR, ad esempio, non danno mai luogo alla percezione di un corrispettivo, pertanto, se il legislatore non avesse previsto espressamente tale eccezione, questo componente reddituale sarebbe risultato sempre escluso dalla tassazione.

Le medesime argomentazioni afferiscono i c.d. immobili "patrimonio", i quali concorrono alla formazione del reddito di impresa considerando tra i componenti positivi di reddito la rendita catastale. Si tratta, evidentemente, di componenti forfetari di tipo figurativo che non potranno mai essere incassati. Pertanto anche in questo caso la deroga espressa al principio di cassa è stata necessaria al fine di evitare che i predetti proventi fossero in ogni caso esclusi dalla tassazione.

Per quanto riguarda le plusvalenze e le sopravvenienze si può ritenere che la conferma dell'applicazione del principio di competenza sia dovuta in ragione della loro straordinarietà.

Non si capisce tuttavia perché per le spese di prestazioni di lavoro e gli oneri di utilità sociale, ad esempio, il legislatore non abbia previsto il regime di cassa.



Sul punto, la **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 11 del 13.4.2017** non ha mancato di precisare che, laddove si faccia richiamo all’applicazione di specifiche norme del TUIR, si rinvia per queste ultime anche ai loro criteri ordinari di imputazione temporale che potranno essere, a seconda dei casi, il criterio di competenza (ad esempio, per gli ammortamenti) oppure il principio di cassa (ad esempio, per gli interessi di mora).

Per quanto, poi, concerne **le spese relative a più esercizi di cui all’art. 108 del TUIR**:



- il criterio di competenza opera nel caso in cui tali spese abbiano natura pluriennale (ad esempio, costi di impianto, spese di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dall’OIC 24);
- il criterio di cassa opera, invece, per le spese deducibili interamente nel periodo d’imposta in cui sono state sostenute (conseguentemente, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d’imposta in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando i limiti di deducibilità previsti dall’art. 108 co. 2 del TUIR).



Ricorda

Si ricorda, che a seguito delle modifiche al codice civile apportate dal D. Lgs. 18.8.2015 n. 139, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) non sono più capitalizzabili. La circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2017 n. 11 ha precisato che le stesse non rientrano più nell’ambito di applicazione dell’art. 108 co. 1 del TUIR, limitato alle “spese relative a più esercizi”, pertanto, le spese di pubblicità e le spese di ricerca (di base e applicata) sono deducibili secondo il criterio di cassa.

Il nuovo regime, come anticipato, è il regime naturale per le imprese minori, che possono dunque sottrarsi al medesimo solo attraverso l’opzione per la contabilità ordinaria.

Alla luce di quanto esposto, appare evidente, tuttavia, che la misura risulta particolarmente gravosa per molti imprenditori o lavoratori autonomi, come ad esempio i commercianti al minuto o per tutti coloro che hanno i corrispettivi giornalieri.

La disposizione in commento, infatti, nel tentativo di ottenere una tassazione più equa soprattutto per tali soggetti ha tuttavia reso molto complessa - dal punto di vista operativo - la gestione delle contabilità semplificate, al punto che - complice anche la notevole rilevanza assunta dalla

documentazione afferente incassi e pagamenti - ha portato non pochi contribuenti a scegliere di adottare la contabilità ordinaria, nonostante il consistente **aumento dei costi amministrativi**.

Questi ultimi, infatti, sia che decidano di entrare nel nuovo regime di cassa sia che scelgano, di optare per il regime ordinario dovranno sostenere maggiori costi amministrativi poiché gli adempimenti contabili sono destinati ad intensificarsi.

A ciò si aggiunga che le imprese minori, in generale, sono soggetti poco o per nulla strutturati per una gestione della contabilità in regime ordinario, il quale per loro rappresenta pertanto un regime poco calzante.

### ALTERNATIVA ALLA CONTABILITÀ ORDINARIA

potrebbe allora essere quella proposta dal **comma 5 dell'art. 18, D.P.R. n. 600/1973**, la quale consente ai contribuenti di tenere i registri IVA, senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti in quanto, per finalità di semplificazione, si considera operante una presunzione legale – definita come “assoluta” dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2017 n. 11 – secondo cui la data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso o pagamento. Resta fermo l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione IVA.

L'opzione è tuttavia esclusa per i soggetti che effettuano operazioni fuori campo IVA e che non sono tenuti agli adempimenti contabili ai fini IVA.

Tuttavia anche questa soluzione non appare scevra da criticità.

Infatti, proprio in quanto regime guidato da un principio di registrazione documentale, esso è svincolato dalle effettive manifestazioni dei fatti economici o finanziari, cosicché questa soluzione, potrebbe portare a **esiti reddituali anomali** (si pensi ad esempio che due soggetti economici aventi gli stessi ricavi e gli stessi costi potrebbero avere redditi notevolmente diversi a seconda del momento in cui avviene la relativa annotazione delle fatture, soprattutto per quanto concerne ricavi e costi a cavallo di due anni.)



Attenzione

**Al contempo, appare evidente, che il contribuente potrà opportunamente decidere di ritardare o, più raramente, anticipare la registrazione dei documenti rispetto agli incassi, stabilendo di fatto il momento più opportuno affinché i relativi ricavi partecipino alla determinazione del reddito.**



Ricorda

Si ricorda infatti che ai fini IVA il diritto di detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto (ossia il momento di esigibilità dell'imposta determinato ai sensi dell'art. 6 co. 5 del DPR 633/72). Parimenti, il documento va annotato sul registro IVA degli acquisti al massimo "entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno" (così l'art. 25 co. 1 del DPR 633/72, come modificato dal DL 50/2017).

Pertanto, con tale opzione si legittima «lo spostamento» del componente negativo (e in alcuni casi di quello positivo) in altre annualità, lasciando **libero il contribuente di decidere in quale anno d'imposta portare in deduzione il costo o tassare il ricavo**.

Inoltre il regime della "cassa presunta" potrebbe provocare complicazioni da non sottovalutare anche in caso di futuri accertamenti fiscali basati sulle **indagini bancarie**.

Nell'ambito, infatti, dei controlli fiscali di tipo finanziario, ex art. 32, D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, D.P.R. n. 633/1972, gli Uffici possono porre a base delle rettifiche i versamenti bancari (e, con limiti legali, anche i prelevamenti), se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta, o che non hanno rilevanza allo stesso fine.

In sostanza, se il contribuente non evidenzia che gli importi riconducibili alle operazioni bancarie emergono dalle sue scritture contabili e, quindi, sono stati considerati ai fini della determinazione del reddito, l'Ufficio può procedere alla rettifica sulla base di tali dati.

Appare evidente che un contribuente in contabilità ordinaria potrà difendersi più agevolmente da tali indagini rispetto a colui che sceglie di adottare l'opzione ex art. 18 comma 5.

Invece è chiaro che in chiave difensiva, tale opzione priva il contribuente della possibilità di poter opporre le scritture contabili/finanziarie al Fisco che intendesse riprendere a tassazione come ricavo una determinata movimentazione bancaria.



Nota bene

**In conclusione, anche per coloro che opteranno per la mera tenuta dei registri IVA avvalendosi del regime di "cassa presunta", appare altamente consigliabile non perdere comunque memoria completa delle date di effettivo incasso (o pagamento) dei componenti reddituali da dichiarare.**

Ed ancora tra le nuove disposizioni, sin da subito, ha destato parecchie preoccupazioni quella relativa al trattamento delle **rimanenze di magazzino**.

La novellate disposizioni prevedono, infatti, che ai fini della determinazione del reddito non assumono più rilevanza le rimanenze finali e iniziali di cui agli artt. 92, 93 e 94 del TUIR. Infatti, in applicazione del principio di cassa, le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo.

Tuttavia, **per il primo anno di adozione del nuovo regime di cassa, il reddito d'impresa determinato per cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali** che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza (co. 18 dell'art. 1 della L. 232/2016).



Così, ad esempio, l'impresa Beta che evidenzi, al 31.12.2016, rimanenze finali per 50.000,00 euro porterà tale importo a riduzione del reddito d'impresa determinato per cassa nel periodo d'imposta 2017 (mod. REDDITI 2018).

La norma ha precisato che la deduzione comprende sia le rimanenze di cui all'art. **92 del TUIR** (tipicamente, rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale), che quelle di cui ai successivi **artt. 93** (rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale) e **94 del TUIR** (rimanenze dei titoli).



**L'Agenzia ha specificato, inoltre, che tale disposizione opera non solo in sede di prima applicazione del regime, ma anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata.**

Nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e dedotto nel corso dell'applicazione del regime di cassa non assumono rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato. Diversamente, qualora con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.



La già citata Circolare 11/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate precisa sul punto che è necessario redigere un prospetto iniziale delle attività e delle passività esistenti alla data del 1 gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria a norma del DPR 23.12.74 n. 689. In tale sede, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, è necessario evidenziare l'eventuale disallineamento tra il valore delle esistenze iniziali determinato a norma dell'art. 6 del citato DPR 689/74 e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse.

Tuttavia la previsione in base alla quale le rimanenze finali devono essere portate interamente in deduzione del reddito nel primo periodo di applicazione del regime non è priva di conseguenze.

Si consideri ad esempio che se il primo periodo di applicazione del regime è il 2017, ne deriva che le rimanenze finali del 2016 dovranno essere portate in deduzione, integralmente, proprio nell'anno 2017.

È chiaro che la conseguenza, soprattutto per chi si trova ad avere un valore di rimanenze elevato, è quella di chiudere il periodo d'imposta 2017 con una rilevante perdita.

Ora, l'art. 8, comma 3 del TUIR prevede che:



*"le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66".* Ciò vuol dire che, per le imprese in contabilità semplificata, le perdite sono computate in diminuzione del periodo d'imposta in cui si sono verificate, senza alcuna possibilità di riporto in avanti.



Pertanto, il **non poter riportare in avanti le perdite** rappresenta il vero problema di chi è passato alla contabilità per cassa, specie se, come detto, ha un ingente magazzino.

Infatti, nell'esempio fatto, a fronte del beneficio di non dover versare imposte per il 2018, per gli anni seguenti, il carico fiscale del contribuente aumenterà notevolmente non potendo più dedurre i costi delle rimanenze.

Ma si pensi ad esempio a cosa succede nel caso in cui il contribuente dovrà vendere prodotti giacenti in magazzino: a fronte del ricavo derivante dalla vendita non ci sarà alcun costo da poter dedurre.

Da più parti, invero, si auspicava sul punto un intervento del legislatore al fine di risolvere il cortocircuito generato dalla norma in commento. Intervento che tuttavia non è arrivato.

L'Agenzia delle Entrate ha in parte cercato di risolvere il problema prevedendo che per le società c.d. di comodo, le società non operative, e le società in perdita sistematica, non si rileva il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza.

**Per quanto concerne l'Irap il nuovo art. 5-bis, co. 1-bis del D.Lgs. 446/97 sancisce che:**



*«Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66.»*

L'art. 1 co. 20 della L. 232/2016 interviene sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il co. 1-bis all'interno dell'art. 5-bis del DLgs. 446/97. Si dispone, in particolare, che, **per le società e gli imprenditori individuali ammessi al regime di contabilità semplificata, la base imponibile IRAP è determinata secondo i criteri di cui all'art. 66 del TUIR.**

A partire dal periodo d'imposta 2017, anche il valore della produzione netta delle imprese in contabilità semplificata andrà dunque determinata applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa. Per effetto delle novità apportate dalla L. 232/2016, **non mutano, tuttavia, i proventi e gli oneri concorrenti alla formazione del valore della produzione netta** (individuati ai sensi dell'art. 5-bis co.1 del D.lgs. 446/97), ma soltanto il criterio di imputazione temporale.

**Ad esempio, per le società di persone e gli imprenditori individuali in contabilità semplificata:**

- le plusvalenze e le minusvalenze continuano a risultare non imponibili o indeducibili;
- i costi relativi al personale, ove deducibili (es. dipendenti a tempo indeterminato, addetti alla ricerca e sviluppo), lo sono in base al principio di competenza.

Ai soggetti in esame si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 1 co. 18 e 19 della L. 232/2016, in materia, rispettivamente, di:

- deducibilità dal reddito determinato per cassa delle rimanenze finali dell'esercizio precedente;
- concorso alla formazione del reddito dei diversi componenti in caso di passaggio dal regime semplificato al regime ordinario, e viceversa.



La Circ. Agenzia Entrate 13.4.2017 n. 11 ribadisce che le citate disposizioni operano solo riguardo *"ai componenti reddituali rilevanti ai fini del tributo regionale"*.

Così, ad esempio, la plusvalenza realizzata a fronte della cessione di un bene strumentale, la cui consegna all'acquirente è avvenuta nel 2017, ma il cui corrispettivo è stato incassato nel 2016, è comunque irrilevante in capo alle imprese che calcolano l'IRAP a norma dell'art. 5-bis del D.Lgs. 446/97. Pertanto, a differenza di quanto accade con riferimento al reddito d'impresa, nel 2017 il provento non concorrerà in ogni caso alla formazione del valore della produzione netta.



Nota bene

Ed ancora, **per quanto concerne l'IVA**, va tenuto conto che la registrazione del documento costituisce il presupposto per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta attribuita in rivalsa ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72. Per effetto dell'art. 2 del DL 50/2017 (da convertire in Legge entro il 23.6.2017), a decorrere dal 24.4.2017, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto (ossia il momento di esigibilità dell'imposta determinato ai sensi dell'art. 6 co. 5 del DPR 633/72). Parimenti, il documento va annotato sul registro IVA degli acquisti al massimo *"entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"* (così l'art. 25 co. 1 del DPR 633/72, come modificato dal DL 50/2017).

Pertanto, l'adeguamento del sistema contabile delle imprese minori al criterio di cassa non ha ricadute sull'IVA.

Appare evidente dunque che l'adozione di questo nuovo regime semplificato misto non potrà che generare dei **disallineamenti tra imposte dirette e indirette**. Infatti, indipendentemente dagli effettivi incassi e pagamenti, le liquidazioni periodiche ai fini di tale imposta sono eseguite con le consuete modalità in base ai documenti registrati.

Per evitare disallineamenti IVA-imposte dirette potrebbe essere adottato il regime di IVA per cassa, di cui all'art. 32-bis del DL 22.6.2012 n. 83, che consentirebbe di rendere esigibile l'imposta al momento dell'incasso del corrispettivo dal cliente e detraibile in funzione del pagamento al fornitore.

Infine, applicando la nuova disciplina, **il reddito può subire notevoli variazioni da un periodo all'altro**, specialmente per quelle categorie economiche che devono fare ingenti approvvigionamenti in certi periodi, a fronte di corrispettivi percepiti successivamente (imprese edili, ecc.).

Alla luce di ciò sarà necessario, per alcune attività, il passaggio al regime ordinario di contabilità.

## 9. NUOVO CALENDARIO FISCALE

<b>NOVITÀ</b>	La Legge di Bilancio 2018 ha rivisto il calendario degli adempimenti fiscali (dichiarativi / comunicativi).
<b>RIFERIMENTI</b>	Legge di bilancio 2018
<b>ADEMPIMENTO</b>	Per il mod. REDDITI/IRAP e il mod. 770 il termine di presentazione è fissato al 31.10

### 9.1. Premessa

La Legge di Bilancio 2018 ha rivisto il calendario degli adempimenti fiscali (dichiarativi / comunicativi). In particolare, dal 2018:

- per il mod. 730, sia precompilato che ordinario, il termine di presentazione è fissato al 23.7. In caso di presentazione diretta al sostituto d'imposta la scadenza rimane fissata al 7.7.

Gli adempimenti in capo ai professionisti abilitati / CAF sono così "scalettati":

- ✓ 29.6 per le dichiarazioni presentate dai contribuenti entro il 22.6;
- ✓ 7.7 per le dichiarazioni presentate dai contribuenti dal 23.6 al 30.6;
- ✓ 23.7 per le dichiarazioni presentate dall'1.7 al 23.7;
- per il mod. REDDITI / IRAP e il mod. 770 il termine di presentazione è fissato al 31.10. Dalla lettura della nuova disposizione il differimento del termine di presentazione del mod. REDDITI/IRAP è applicabile "per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 21 del decreto – legge 31 maggio 2010, n. 78", ossia fintanto che è in vigore la comunicazione dei dati delle fatture emesse/ricevute;
- le CU contenenti esclusivamente redditi esenti / non dichiarabili mediante il mod.730 precompilato possono essere trasmesse entro il termine di invio del mod. 770 (31.10);
- l'invio dei dati delle fatture emesse/ricevute relative al 2° trimestre / 1° semestre (in caso di scelta dell'invio con cadenza semestrale) è fissato al 30.9.

## NUOVE SCADENZE

Nel 2018, sono fissate:

- al **23 luglio** il termine di presentazione del modello 730 (precompilato o ordinario);
- al **30 settembre** il termine per l'invio dello spesometro del secondo trimestre (o primo semestre se si opta per l'invio semestrale);
- al **31 ottobre** il termine di presentazione del modello Redditi e IRAP;
- al **31 ottobre** il termine di presentazione del modello 770 e del modello CU con redditi che non vanno nel modello 730.

I CAF devono trasmettere le dichiarazioni entro:

- ✓ il **29 giugno** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno;
- ✓ il **7 luglio** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno;
- ✓ il **23 luglio** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 23 luglio.

## 9.2. Il nuovo calendario

Scadenze	
<b>16 gen</b>	Versamento unitario F24 – (ritenute, Iva, contributi previdenziali e assistenziali)
<b>29 gen</b>	Ravvedimento dichiarazione Redditi 2017 e Irapp 2017
<b>16-feb</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva - Liquidazione quarto trimestre 2017; i trimestrali particolari (benzinai, autotrasportatori c/terzi) devono eseguire il versamento, senza alcuna maggiorazione</li> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute, Iva, contributi previdenziali e assistenziali)</li> </ul>
<b>28 feb</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spesometro – Comunicazione “corretta” dati fatture emesse e ricevute primo semestre 2017</li> <li>• Iva – Comunicazione dati liquidazioni periodiche Iva del quarto trimestre</li> <li>• Modello integrativo Unico 2017 o Irapp 2017 – Modifica del rimborso in credito d'imposta</li> </ul>
<b>07 Mar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modello CU/2018 Invio telematico</li> </ul>
<b>16 mar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IVA 2018, per anno 2017 – Versamento saldo 2017 o prima rata</li> <li>• Tassa libri contabili - Versamento annuale per le società di capitali</li> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute, Iva, contributi previdenziali e assistenziali)</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Rata Iva – Versamento rata Iva 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> </ul>
<b>31 Mar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consegna Cu/2018</li> </ul>
<b>Dal 1° febbraio al 30 aprile</b>	Data entro cui presentare la dichiarazione annuale Iva relativa al 2017
<b>16 mag</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva - Versamento primo trimestre 2018</li> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute, Iva, contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> <li>• Contributi Inps artigiani e commercianti, pagamento prima rata 2018 con F24</li> </ul>
<b>31 mag</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva - Comunicazione dati liquidazioni periodiche Iva del primo trimestre da parte di mensili e trimestrali</li> <li>• Spesometro - Comunicazione dati fatture emesse e ricevute nel primo trimestre. Un provvedimento delle Entrate stabilirà le date per chi opererà per l'invio semestrale</li> </ul>
<b>16 giu (slitta a lunedì 18 giugno)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute, Iva, contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> <li>• Imu e Tasi - Versamento prima rata Imu 2018</li> </ul>
<b>30 giu (slitta a lunedì 2 luglio 2018)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva 2018, per anno 2017 con lo 0,40% in più</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 e Irap 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires - Versamento saldo 2017 e prima rata acconto 2018 in unica soluzione</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche . Contributi Inps artigiani e commercianti IVS e gestione separata – saldo 2017 e primo acconto 2018</li> </ul>
<b>01 Lug</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fatturazione elettronica obbligatoria per le cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per le prestazioni dei subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con una P.A.</li> </ul>
<b>16 lug</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute – Iva – contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Dichiarazione dei redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires – Rata per imposte e contributi per i titolari di partita Iva</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> </ul>
<b>23 lug</b>	<p>730/2018 – Presentazione in via telematica da parte di Caf e intermediari abilitati 3 date disponibili:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 29 giugno per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno;</li> <li>• 7 luglio per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno;</li> <li>• 23 luglio per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1 al 23 luglio.</li> </ul>

<p><b>31 lug</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Non titolari di partita Iva - Rata per imposte e contributi Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires - Rata non titolari di partita Iva</li> </ul>
<p><b>01 ago</b></p>	<p>Sospensione estiva - Sospensione parziale di controlli e pagamenti dal 1° agosto al 4 settembre 2018</p>
<p><b>20 ago</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva 2018, per anno 2017 con lo 0,40% in più e ulteriore 0,40% in più</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 e Irap 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires - Versamento saldo 2017 e prima rata acconto 2018 in unica soluzione con aumento dello 0,40%, o prima rata in caso di pagamento rateale</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche . Contributi Inps artigiani e commercianti IVS e gestione separata – saldo 2017 e primo acconto 2018 con 0,40% in più.</li> </ul>
<p><b>20 ago</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva - Versamento secondo trimestre 2018</li> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Contributi Inps artigiani e commercianti, pagamento seconda rata 2018 con F24</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires - Pagamento rata</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> </ul>
<p><b>31 ago</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Non titolari di partita Iva - Rata per imposte e contributi Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires - Rata non titolari di partita Iva</li> </ul>
<p><b>16 set (slitta a lunedì 17 settembre)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires - Rata</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> <li>• Iva. Comunicazione dati liquidazioni periodiche Iva del secondo trimestre per mensili e trimestrali</li> </ul>
<p><b>30 set (slitta a lunedì 1 ottobre 2018)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spesometro. Comunicazione dati fatture emesse e ricevute secondo trimestre 2018, per mensili e trimestrali o primo semestre in caso di opzione per invio semestrale</li> <li>• Non titolari di partita Iva - Rata per imposte e contributi Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires - Rata non titolari di partita Iva</li> </ul>
<p><b>16 ott</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires - Rata per imposte e contributi per i titolari di partita Iva</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> </ul>

<p><b>31 ott</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires - Presentazione "on line" delle dichiarazioni dei redditi con esercizio che coincide con l'anno solare</li> <li>• Irap 2018, per il 2017 - Presentazione "on line" delle dichiarazioni Irap per le persone fisiche, società di persone, studi associati e società di capitali con esercizio che coincide con l'anno solare</li> <li>• Non titolari di partita Iva - Rata per imposte e contributi Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires - Rata non titolari di partita Iva</li> <li>• Modello 770/2018 – Presentazione in via telematica del modello 770</li> </ul>
<p><b>16 nov</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva - Versamento terzo trimestre 2018</li> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute - Iva - contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Contributi Inps artigiani e commercianti, pagamento terza rata 2018 con F24</li> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires - Ultima rata imposte e contributi per i titolari di partita Iva</li> <li>• Rata Iva - Versamento rata Iva per anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018</li> </ul>
<p><b>30 nov</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires - Versamento secondo acconto Ires, Irpef e Irap per il 2018</li> <li>• Contributi Inps artigiani e commercianti IVS – versamento secondo acconto per il 2018</li> <li>• Non titolari di partita Iva - Rata per imposte e contributi Dichiarazione redditi 2018 per anno 2017 PF, SP e soggetti Ires – Ultima rata non titolari di partita Iva</li> <li>• Cedolare secca – Versamento secondo acconto per il 2018</li> <li>• Comunicazione dati liquidazioni periodiche Iva del terzo trimestre. Si devono comunicare al Fisco i dati della liquidazione Iva del terzo trimestre 2018</li> <li>• Spesometro. Comunicazione dati fatture emesse e ricevute nel terzo trimestre 2018</li> </ul>
<p><b>16 dic (slitta a lunedì 17 dicembre)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento unitario F24 (ritenute - Iva - contributi previdenziali e assistenziali)</li> <li>• Imu e Tasi – Versamento saldo Imu e Tasi 2018</li> </ul>
<p><b>27 dic 18</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iva - Versamento acconto per il 2018</li> </ul>
<p><b>1° gennaio 2019</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fatturazione elettronica obbligatoria nell'ambito dei rapporti tra privati (B2B) (esclusi regime forfettario e regime dei minimi)</li> </ul>
<p><b>29 gennaio 2019</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Termine presentazione dichiarazione dei redditi/IRAP/770 tardiva</li> </ul>
<p><b>31 gennaio 2019</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stampa-conservazione Registri contabili</li> </ul>

**Ogni 16 del mese versamento Iva su base mensile mese precedente**

### 9.3. Le modifiche

#### Spesometro

In termini generali la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute mantiene la scadenza originaria, secondo la quale i dati dovranno essere oggetto di trasmissione entro la fine del secondo mese successivo al trimestre di riferimento. A tale regola generale già era prevista un'eccezione per quanto riguarda il secondo trimestre, il cui termine di invio era previsto per il 16 settembre (in luogo del 31 agosto "naturale"). Tale termine viene ulteriormente spostato in avanti con la Legge di Bilancio, al 30 settembre. Peraltro, si ricorda che con il cd. "collegato fiscale" è stata introdotta la possibilità di optare, per l'anno 2018, per l'invio dei dati a cadenza semestrale, in luogo di quella ordinaria trimestrale. A regime, pertanto, le scadenze risultano essere le seguenti:

- 31 maggio, dati del primo trimestre (a meno che non si opti per l'invio semestrale);
- 30 settembre (ovvero 1 ottobre 2018, posto che il 30 cade di domenica), dati del secondo trimestre o dell'intero primo semestre, in caso di opzione in tal senso;
- 30 novembre, dati del terzo trimestre (a meno che non si opti per l'invio semestrale);
- 28 febbraio dell'anno successivo, dati del quarto trimestre o dell'intero secondo semestre, in caso di opzione in tal senso.

Questo per quanto riguarda gli invii telematici da effettuare con riferimento ai documenti contabilizzati nel 2018. E' opportuno ricordare che entro il 28 febbraio 2018 dovranno comunque essere inviati i dati relativi al secondo semestre 2017, e sempre entro tale data si potranno inviare eventuali correzioni ai dati inviati con riferimento al primo semestre 2017, correzioni che, sempre ai sensi del collegato alla manovra, non saranno sanzionabili.

Quanto alle modalità di esercizio dell'opzione per l'invio dei dati semestralmente piuttosto che trimestralmente (a partire dal 2018), le modalità operative non sono ancora state rese note.

Agli operatori la scelta in merito a quale cadenza prediligere, per quanto, al di là di eventuali limitazioni imposte dai software utilizzati, non si ravvede vantaggio alcuno ad effettuare quattro invii in luogo di due all'anno.

#### Altri adempimenti IVA

Giova ricordare che non sono variati i termini di trasmissione degli ulteriori adempimenti dichiarativi o comunicazioni in ambito IVA. Sono pertanto confermati i termini di trasmissione delle comunicazioni periodiche delle liquidazioni IVA, che coincidono con quelle previste per lo spesometro, ma esclusivamente con cadenza trimestrale, e eccezion fatta per il secondo trimestre, che dovrà essere trasmesso entro il 16 settembre.

Per quanto riguarda, invece, la Dichiarazione IVA Annuale, si ricorda che dal 2018 il termine di trasmissione telematica è fissato in data 30 aprile.

#### Certificazione Unica e modello 770

Doppio termine per la Certificazione Unica, a seconda che la medesima sia o meno relativa a redditi dichiarabili nella dichiarazione precompilata.

Laddove la CU riguardi redditi che interessano la precompilata non è previsto nessuno slittamento: la CU dovrà essere trasmessa telematicamente entro il 7 marzo, e consegnata al percipiente entro il 31 marzo. Laddove, invece, la CU interessi redditi che non possono confluire in dichiarazione precompilata (o redditi esenti), il termine viene uniformato a quello previsto per la trasmissione del modello 770. Termine, quest'ultimo, anch'esso oggetto di spostamento: slitta tutto al 31 ottobre.

La scadenza del 7 marzo, pertanto, andrà certamente ad interessare in particolar modo gli operatori del mondo “paghe”, tuttavia attenzione dovrà essere posta anche da chi non si occupa di tale ambito, per verificare se sussista comunque l'obbligo di inviare qualche CU relativa a redditi non professionali (è il caso, ad esempio, dei redditi di lavoro autonomo occasionale, oppure derivante dalla cessione di diritti d'autore).

#### Redditi e IRAP

Onde evitare l'accavallamento con lo spesometro del secondo trimestre/primo semestre, il termine di trasmissione telematica dei modelli Redditi e delle Dichiarazioni IRAP viene spostato al 31 ottobre. In tale data, pertanto, saranno in scadenza di trasmissione ben 4 adempimenti importanti: Redditi, Irap, 770 e CU (che non possono concorrere alla precompilata).

Lo slittamento dei termini, peraltro, porta con sé una serie di conseguenze a catena, legate principalmente ai termini di presentazione tardiva. A tal proposito si sottolinea che si considereranno presentate tardivamente, ma non omesse, le dichiarazioni dei Redditi 2018 presentate entro il 29 gennaio 2019.

Un aspetto che necessiterà ulteriori futuri approfondimenti è la conferma se la scadenza del 31 ottobre resterà tale anche per gli anni successivi, oppure, una volta scomparso lo “spesometro”, (cancellato dall'introduzione della fattura elettronica obbligatoria), e venendo pertanto meno la scadenza del 30 settembre, le trasmissioni telematiche di tali dichiarativi saranno nuovamente anticipati.

#### Modello 730

La dichiarazione, con la relativa documentazione a supporto, dovrà essere consegnata al CAF o Professionista entro il 23 luglio. Per quanto riguarda la trasmissione delle risultanze all'Agenzia, la consegna della copia della dichiarazione al contribuente e la trasmissione telematica della stessa, tutti e tre gli adempimenti dovranno essere eseguiti entro la medesima scadenza. Tale scadenza è scaglionata su tre possibili date, che discendono dalla data in cui la documentazione è stata presentata dal contribuente, come segue:

- 29 giugno per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno;
- 7 luglio per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno;
- 23 luglio per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1 al 23 luglio.

#### E-fattura

L'obbligo di fatturazione elettronica, che interesserà tutti gli operatori a partire dal 1 gennaio 2019 (esclusi minimi e forfettari), è anticipato al 1 luglio 2018 con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica. Vi è tuttavia da considerare che sarà nel corso dell'anno 2018 che dovranno essere approntati tutti i passaggi preliminari a non farsi trovare impreparati nel 2019 alla rivoluzione telematica fiscale.

## 9.4. Slittamento Isa

La Legge di Bilancio 2018, prevede lo slittamento al 2018 dell'entrata in vigore degli indici sintetici di affidabilità che avrebbero dovuto sostituire gli studi di settore.

Si ricorda che il decreto fiscale collegato alla Stabilità 2017 (D.L. 193/2016) prevedeva che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2017, fossero introdotti gli ISA, ossia gli Indicatori di affidabilità fiscale. Disciplinati dal D.L. del n. 50/2017, gli ISA sono stati introdotti, in sostituzione degli studi di settore, per favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e incentivare l'emersione spontanea di redditi imponibili.

Nella sezione "Bozze modello reddito 2018" del sito dell'Agenzia delle Entrate, da settembre è possibile scaricare le bozze dei modelli riguardanti le imprese (Quadro F) e i soggetti professionisti (Quadro G), insieme con i modelli per le singole attività (cd. Modelli dati ISA). Dai Modelli Dati ISA, inerenti ai dati contabili di imprese, non si rileva alcuna differenza tra le imprese in contabilità ordinaria e quelle in contabilità semplificata; ciò fa supporre che anche alle imprese che adottano il regime di contabilità semplificata, improntato al criterio di cassa, potranno essere richiesti i dati relativi alle valorizzazioni delle rimanenze finali. Invece nel quadro G, dedicato ai professionisti, è confermata la spartizione tra tipologie di incarico, già adottata per gli studi di settore.

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ [2 gennaio 2018](#)

**2018, un anno fitto di adempimenti**

➤ [8 gennaio 2018](#)

**NUOVO SPESOMETRO, LE REGOLE PER LA SCADENZA DEL 28 FEBBRAIO 2018**

## 10. NUOVA DECADENZA TERMINI ACCERTAMENTO

<b>NOVITÀ</b>	La Legge di Bilancio 2018 ha previsto i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti effettuati / ricevuti relativi ad operazioni di importo superiore a € 500 il termine per l'accertamento ex artt. 57, comma 1, DPR n. 633/72 e 43, comma 1, DPR n. 600/73, è ridotto di 2 anni
<b>RIFERIMENTI</b>	Legge di bilancio 2018
<b>ECCEZIONE</b>	La riduzione non è applicabile ai commercianti al minuto/soggetti assimilati di cui all'art. 22, DPR n. 633/72 salvo che abbiano esercitato l'opzione per la memorizzazione/trasmisione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate.

### 10.1. Premessa

Come noto, l'Ufficio deve notificare l'avviso di accertamento entro gli specifici termini individuati:

- dall'art. 43, DPR n. 600/73 per le imposte sui redditi e, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 25, D.Lgs. n. 446/97, per l'IRAP;
- dall'art. 57, DPR n. 633/72 per l'IVA.

In presenza di reati fiscali, relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione, opera il raddoppio dei termini di accertamento.

**Come disposto dai citati artt. 43 e 57, i termini ordinari di accertamento sono i seguenti.**

- 31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (omessa dichiarazione).

## 10.2. Raddoppio dei termini

In presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331, C.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, i termini ordinari di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione. Di conseguenza, la notifica può intervenire entro i seguenti termini.

### Notifica da parte dell'Ufficio:

- 31.12 dell'8° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- 31.12 del 10° anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (omessa dichiarazione).

Il raddoppio dei termini per l'attività di accertamento opera anche in presenza di illeciti correlati al possesso di attività in Stati "black list". In particolare, l'art. 12, DL n. 78/2009 prevede:

- il raddoppio dei termini per l'accertamento basato sulla presunzione ex art. 12, comma 2, DL n. 78/2009, secondo il quale le attività detenute in Stati "black list" in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale "si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione";
- il raddoppio dei termini di accertamento delle violazioni relative al monitoraggio fiscale ex art. 4, commi 1, 2 e 3, DL n. 167/90, ossia derivanti dall'omessa / errata compilazione del quadro RW del mod. UNICO per le attività detenute in Stati "black list".

### Di conseguenza l'Ufficio può notificare:

#### ↳ l'avviso di accertamento entro il 31.12

- ▶ dell'8° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (10° anno in caso di omessa dichiarazione);

#### ↳ l'atto di contestazione (di irrogazione sanzioni amministrative ed accessorie) entro il 31.12

- ▶ del 10° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

### 10.3. Riduzione dei termini

<b>Regime premiale studi di settore</b>	Per i contribuenti "virtuosi" rispetto agli studi di settore, nei cui confronti opera il regime premiale ex art. 10, commi da 9 a 13, DL n. 201/2011, è prevista la riduzione di 1 anno del termine di decadenza dell'attività di accertamento di cui ai citati artt. 43 e 57. Va evidenziato che la disposizione non opera in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi del citato art. 331, C.p.c. per uno dei reati penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000
<b>Trasmissione telematica fatture/corrispettivi</b>	Per i soggetti che optano per la trasmissione telematica delle fatture / corrispettivi prevista dal D.Lgs. n. 127/2015, il termine per l'accertamento ex artt. 43 e 57 è ridotto di 1 anno qualora gli stessi garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati come stabilito dal DM 4.8.2016.  In sede di conversione del DL n. 193/2016 la riduzione del termine di accertamento è stabilita in 2 anni.

### 10.4. Novità Legge di Bilancio 2018

La Legge di Bilancio 2018 ha previsto per i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti effettuati / ricevuti relativi ad operazioni di importo superiore a € 500 il termine per l'accertamento ex artt. 57, comma 1, DPR n. 633/72 e 43, comma 1, DPR n. 600/73, è ridotto di 2 anni.

La riduzione non è applicabile ai commercianti al minuto/soggetti assimilati di cui all'art. 22, DPR n. 633/72 salvo che abbiano esercitato l'opzione per la memorizzazione/trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate.

# COLLEGATO FISCALE

## 11. LE NOVITÀ IN SINTESI

### 11.1. Premessa

Il D. L. n. 148/2017 recante disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili e collegato alla “Manovra di bilancio per il 2018” è stato convertito in Legge n. 172 il 4 dicembre 2017 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 284 del 5/12/2017).

In esso sono contenute, tra l’altro, una serie di misure di carattere fiscale, di cui nella tabella che segue, se ne espone di seguito una sintesi.

D.L. 148/2017 convertito nella L. 172/2017		
TEMATICA	Rif. normativo	DESCRIZIONE
<b>Estensione della definizione agevolata dei carichi e rottamazione ruoli</b>	<b>Articolo 1</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si proroga dal 30 novembre al 7 dicembre 2017 il termine per il pagamento delle rate, riferite al 2017, in cui può essere dilazionato il pagamento delle somme necessario per aderire alla definizione agevolata dei carichi pendenti per l’anno 2017, (definizione 2016, disciplinata dall’articolo 6 del decreto-legge n. 193 del 2016), nonché da aprile a luglio quello per la rata da versare nel 2018.</li> <li>• Si riaprono i termini per la definizione agevolata dei carichi affidati nel periodo 2000-2016, anche se non sono stati oggetto di dichiarazione secondo le prescrizioni del decreto-legge n. 193 del 2016;</li> <li>• Si permette di estinguere con modalità agevolate i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017, riaprendo dunque i termini per accedere al beneficio (cd. definizione agevolata 2017);</li> <li>• Si riammette alla definizione agevolata 2016 i carichi precedentemente esclusi - compresi in piani di dilazione – a causa del mancato tempestivo pagamento di tutte le rate scadute;</li> <li>• Si permette alle Università che hanno aderito al beneficio della definizione agevolata 2016 di pagare le rate in scadenza nel mese di novembre 2017 entro il mese di novembre 2018;</li> <li>• Si estendono i termini per disciplinare, da parte delle regioni e degli enti locali, la definizione agevolata delle proprie entrate non riscosse oggetto di provvedimenti di ingiunzione fiscale.</li> </ul>
<b>Spesometro</b>	<b>Art. 1-ter</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• È stabilita la disapplicazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti passivi IVA per l’errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute per il primo semestre 2017, a condizione che le comunicazioni siano effettuate correttamente entro il 28 febbraio 2018;</li> <li>• Si stabilisce, in via generale, la facoltà dei contribuenti di effettuare la trasmissione dei dati con cadenza semestrale</li> </ul>

		<p>e che i dati da inviarsi possono limitarsi: alla partita IVA dei soggetti coinvolti nelle operazioni o, per i soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese arti e professioni, al codice fiscale, alla data ed al numero della fattura, alla base imponibile, all'aliquota applicata e all'imposta nonché alla tipologia dell'operazione ai fini IVA nel caso in cui l'imposta non sia indicata in fattura;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In luogo dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute di importo inferiore a 300 euro, registrate cumulativamente, è possibile trasmettere i dati del documento riepilogativo il quale deve indicare i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata. Tali dati devono peraltro essere trasmessi insieme alla partita IVA del cedente o del prestatore per il documento riepilogativo delle fatture attive, la partita IVA del cessionario o committente per il documento riepilogativo delle fatture passive, la data e il numero del documento riepilogativo;</li> <li>• Si esonerano le amministrazioni pubbliche dalla comunicazione dei dati delle fatture emesse nei confronti dei consumatori finali;</li> <li>• Si esonera dalla comunicazione i produttori agricoli con un volume d'affari al di sotto dei 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 dalla cessione dei prodotti agricoli.</li> </ul>
<p><b>Sospensione versamenti soggetti alluvionati</b></p>	<p><b>Articolo 2 e 2-bis</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sono sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da avvisi di accertamento esecutivi, con scadenza compresa tra il 9 settembre 2017 e il 30 settembre 2018, per i soggetti (persone fisiche e imprese) che, alla data del 9 settembre 2017, avevano la residenza e/o la sede legale (ovvero la sede operativa) nei comuni di Livorno, Rosignano Marittimo e Collesalveti;</li> <li>• Gli adempimenti ed i versamenti sospesi vanno eseguiti in unica soluzione entro il 16/10/2018;</li> <li>• Al fine di ottenere la sospensione è necessario presentare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in cui si va a dichiarare l'inagibilità della casa di abitazione, dello studio professionale o dell'azienda;</li> <li>• In mancanza della dichiarazione di cui al punto precedente, la sospensione si applica dal 9 settembre 2017 al 6/12/2017 (ossia la data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in commento) e gli adempimenti/versamenti sospesi vanno eseguiti entro il 19/12/2017 (e non 16/10/2018);</li> <li>• Le sospensioni in esame non si applicano alle ritenute che devono essere operate e versate dai sostituti d'imposta. In caso di impossibilità dei sostituti a effettuare gli adempimenti e i versamenti nei termini previsti, è applicabile la causa di non punibilità della forza maggiore di cui all'articolo 6, comma 5, D. lgs 472/1997 .</li> </ul>
<p><b>Sospensione/ripresa versamenti soggetti terremotati</b></p>	<p><b>Articolo 2 e 2- bis</b></p>	<p>Per le persone fisiche, che alla data del 21 agosto 2017 (data del terremoto), avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni di Casamicciola Terme, Lacco Ameno e Forio (<b>comuni dell'isola di Ischia</b>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• è prorogata dal 19/12/2017 al 30/09/2018, la scadenza della sospensione dei termini relativi ai versamenti e agli adempimenti tributari;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• si subordina la predetta sospensione alla richiesta del contribuente (da presentarsi all’Agenzia delle Entrate territorialmente competente) in cui si dichiara anche l’inagibilità, in tutto o in parte, della casa di abitazione, dello studio professionale o dell’azienda;</li> <li>• gli adempimenti e i versamenti sospesi sono da effettuarsi in unica soluzione entro il 16 ottobre 2018</li> <li>• i redditi dei fabbricati ubicati nei tre comuni sopra indicati, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 31 dicembre 2017, non concorrono alla formazione del reddito imponibile Irpef e Ires, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati e, comunque, fino all’anno di imposta 2018</li> <li>• per gli stessi fabbricati è stabilita l’esenzione Imu/Tasi, a decorrere dalla rata scadente successivamente al 21 agosto 2017 fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati e, comunque, fino all’anno di imposta 2018</li> <li>• per accedere ai suddetti ultimi due benefici (esenzione IRPEF/IRES ed esenzione IMU/TASI) i contribuenti hanno facoltà di dichiarare la distruzione o l’inagibilità totale o parziale del fabbricato all’autorità comunale entro la data del 28 febbraio 2018. Nei successivi venti giorni l’autorità comunale è tenuta a trasmettere copia dell’atto di verifica all’ufficio dell’Agenzia delle entrate territorialmente competente.</li> </ul> <p>Per i territori delle <b>Regioni Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria</b> interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• è prorogato al 31/05/2018 (in luogo del 30/10/2017) il termine per la ripresa degli adempimenti e versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali (compresi quelli INAIL) per i soggetti che ne hanno beneficiato. Tali soggetti, potranno versare quanto dovuto in unica soluzione entro il predetto nuovo termine del 31/05/2017 senza vedersi applicare sanzioni e interessi, anche mediante rateizzazione fino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2018;</li> <li>• riprenderanno dal 1° giugno 2018 i termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per la riscossione delle somme risultanti dagli atti di accertamento esecutivo e delle somme dovute all’INPS, nonché le attività esecutive da parte degli agenti della riscossione e i termini di prescrizione e decadenza relativi all’attività degli enti creditori, ivi compresi quelli degli enti locali.</li> </ul>
<p><b>SPLIT PAYMENT</b></p>	<p><b>Articolo 3</b></p>	<p>Si modifica la vigente disciplina recata dall’articolo 17-ter del DPR n. 633/1972 in materia di scissione dei pagamenti (split payment), che rappresenta una speciale modalità di versamento dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) introdotta con la Legge n. 190/2014.</p> <p>In particolare viene ulteriormente esteso l’ambito applicativo soggettivo di tale meccanismo, includendo tra i soggetti destinatari di tale disciplina fiscale anche:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;</li> <li>• fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• società controllate direttamente dalla presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri;</li> <li>• società controllate direttamente o indirettamente da amministrazioni pubbliche o da enti e società assoggettate allo split payment;</li> <li>• società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche o da enti e società assoggettate allo split payment;</li> <li>• società quotate inserite nell'indice Ftse Mib della Borsa italiana identificate agli effetti dell'Iva.</li> </ul> <p>Si dispone inoltre che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, saranno stabilite le modalità di attuazione delle nuove norme di cui all'articolo in esame. Si specifica infine che le novità hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2018 e si applicheranno alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla medesima data.</p>
<b>Bonus pubblicità</b>	<b>Articolo 4</b>	<p>Viene modificato l'articolo 57-bis del decreto-legge n. 50 del 2017, annoverando tra i soggetti beneficiari del c.c. "bonus pubblicità", anche gli enti non commerciali. Si ricorda che il citato art. 57-bis prevede un credito di imposta, a decorrere dal 2018, in favore di imprese e lavoratori autonomi che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica, nonché sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, il cui valore superi almeno dell'1 per cento quelli, di analoga natura, effettuati nell'anno precedente.</p> <p>Il beneficio (che è utilizzabile esclusivamente in compensazione, previa istanza al Dipartimento per l'informazione e l'editoria) è pari al 75 per cento del valore incrementale degli investimenti effettuati, innalzato al 90 per cento nel caso di piccole e medie imprese, microimprese e start-up innovative.</p> <p>La definizione delle modalità e dei criteri di attuazione è demandata ad un D.P.C.M., che deve essere adottato, su proposta del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge in esame.</p> <p>Dunque, oltre alle imprese ed ai lavoratori autonomi, il beneficio viene esteso anche agli enti non commerciali.</p>
<b>Sterilizzazione aumenti aliquote iva</b>	<b>Articolo 5</b>	<p>Si reperiscono ulteriori risorse per evitare l'aumento delle aliquote Iva previsto nel 2018.</p>
<b>Detrazione fiscale per contributi a società di mutuo soccorso</b>	<b>Articolo 5-quater</b>	<p>Si modifica l'articolo 83, comma 5, del D. lgs 117/2017 (Codice del Terzo settore) variando la soglia massima della detrazione del 19% dei contributi associativi versati alle società di mutuo soccorso. In particolare, è stabilito che la soglia massima di onere detraibile è pari a 1.300 euro.</p>
<b>Detraibilità per gli alimenti ai fini medici speciali</b>	<b>Articolo 5-quinquies</b>	<p>Si inserisce nel novero delle spese sanitarie detraibili dall'IRPEF nella misura del 19% quelle sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali inseriti nella sezione A1 del Registro nazionale di cui all'articolo 7 del D.M. 8 giugno 2001, e successive modificazioni, con l'esclusione di quelli destinati ai lattanti.</p> <p>Tale disposizione si applica limitatamente ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 ed al 31 dicembre 2018.</p>
<b>Codice del terzo settore</b>	<b>Articolo 5-sexies</b>	<p>L'articolo 99, comma 3, del Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117 del 2017) prevede che fino all'abrogazione dell'articolo 14, commi 1-6, del decreto-legge n. 35 del 2005 (prevista dall'articolo 102 del Codice) a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione richiesta della Commissione europea, e,</p>

		<p>comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore) sono soppressi i riferimenti alle ONLUS e alle associazioni di promozione sociale nella norma che prevede la deducibilità dal reddito del 10 per cento delle liberalità in denaro (articolo 14, comma 1, del decreto-legge n. 35 del 2005, c.d. "Più dai, meno versi").</p> <p>Con l'art. 5-sexies si stabilisce che tale soppressione decorre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017. Pertanto, fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 continua ad essere applicabile la deducibilità del 10 per cento, nella misura massima di 70.000 euro annui, per le liberalità a favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale, prevista dall'articolo 14 del D.L. n. 35 del 2005.</p>
<b>Sanatoria ex frontalieri</b>	<b>Articolo 5 - septies</b>	<p>È prevista la possibilità di regolarizzare attività depositate e somme detenute all'estero (alla data di entrata in vigore del decreto in commento) in violazione degli obblighi di dichiarazione, da soggetti fiscalmente residenti in Italia ovvero dai loro eredi, in precedenza residenti all'estero, iscritti all'AIRE o che hanno prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera e in Paesi limitrofi, derivanti da redditi prodotti all'estero. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la regolarizzazione avviene con il versamento del 3% del valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016 a titolo di imposte, sanzioni e interessi. Inoltre è consentito regolarizzare anche le somme e le attività derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa.</li> <li>• il contribuente che vuole beneficiare dovrà presentare apposita istanza entro 31 luglio 2018 ed il versamento di quanto dovuto potrà avvenire in unica soluzione entro il 30 settembre 2018 (senza possibilità di compensazione) oppure in tre rate mensili consecutive di pari importo (il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2018);</li> <li>• il perfezionamento della procedura di regolarizzazione avviene dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione o dell'ultima rata;</li> <li>• i termini per l'accertamento che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2018, sono fissati al 30 giugno 2020 limitatamente alle somme e alle attività oggetto della procedura di regolarizzazione;</li> <li>• con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate saranno emanate ulteriori disposizioni attuative;</li> <li>• sono escluse dalla regolarizzazione le attività e le somme già oggetto della voluntary disclosure.</li> </ul>
<b>Lavoratori impatriati</b>	<b>Articolo 8-bis</b>	<p>È modificato il regime speciale per i lavoratori rimpatriati (di cui all'articolo 16, D. lgs 147/2015). In particolare è stabilito che i lavoratori rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015 possono applicare, per il 2016, il regime previgente disciplinato dalla legge 238/2010. L'opzione per il nuovo regime produce effetti per il quadriennio 2017-2020</p> <p>Sarà un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate a stabilire le modalità di restituzione delle maggiori imposte eventualmente versate per il 2016.</p>
<b>Fondo garanzia</b>	<b>Articolo 9</b>	<p>Si incrementa il Fondo di garanzia per le PMI, disponendone l'incremento anche a seguito di parziale riassegnazione di risorse incassate nel 2016 in virtù di sanzioni amministrative irrogate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato.</p>

<p><b>Interventi in favore di grandi imprese in crisi</b></p>	<p><b>Articolo 11</b></p>	<p>Si introduce una ulteriore nuova finalizzazione del Fondo crescita sostenibile di cui all'articolo 23 del D.L. n. 83/2012 che viene destinato anche agli interventi di sostegno a favore di imprese in crisi di grande dimensione. Si tratta delle imprese di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a) del D.L. n. 347/2003, dunque imprese in stato di insolvenza, con lavoratori subordinati non inferiori a 500 unità che presentano rilevanti difficoltà finanziarie ai fini della continuazione delle attività produttive e del mantenimento dei livelli occupazionali. Per tale specifica nuova finalità, l'articolo incrementa il Fondo di 300 milioni di euro per il 2018 (con conseguente costituzione di nuova apposita Sezione del Fondo).</p>
<p><b>Firma digitale atti d'impresa</b></p>	<p><b>Articolo 11-bis</b></p>	<p>Si estende la facoltà di utilizzo della firma digitale alla sottoscrizione di determinati atti concernenti le imprese. In particolare l'articolo in esame aggiunge il comma 1-ter all'articolo 36 del decreto-legge n. 112 del 2008 (in materia di class action e sottoscrizione dell'atto di trasferimento di partecipazioni societarie), al fine di estendere la facoltà di utilizzo della firma digitale alla sottoscrizione delle seguenti tipologie di atti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gli atti di trasformazione delle società (art. 2498 del codice civile);</li> <li>• gli atti di scissione delle società (art. 2506 del codice civile);</li> <li>• i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento delle imprese soggette a registrazione (art. 2556 del codice civile).</li> </ul> <p>L'utilizzo della firma digitale deve avvenire nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione dei documenti informatici.</p> <p>In luogo di poterli sottoscrivere con firma digitale, i medesimi atti possono essere stipulati con atto pubblico informatico.</p>
<p><b>Trasparenza societaria</b></p>	<p><b>Articolo 13</b></p>	<p>L'articolo 13 modifica ed integra gli articoli 120 e 193 del decreto legislativo 24 febbraio 1998 n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria T.U.F.), estendendo il contenuto degli obblighi di comunicazione che incombono su chi acquisisca una partecipazione rilevante in una società quotata, imponendo allo stesso di chiarire altresì le finalità ed altre informazioni perseguite con l'acquisizione (c.d. norma "anti-scorrerie"). La CONSOB può individuare con proprio regolamento i casi in cui la dichiarazione non è dovuta, tenendo conto delle caratteristiche del soggetto che effettua la dichiarazione o della società di cui sono state acquistate le azioni.</p>
<p><b>Golden Power</b></p>	<p><b>Articolo 14</b></p>	<p>Si apportano modifiche alla disciplina dell'esercizio dei poteri speciali del Governo in ordine alla governance di società considerate strategiche nel comparto della sicurezza e della difesa, dell'energia, dei trasporti e delle comunicazioni, di cui al decreto-legge n. 21 del 2012.</p> <p>Si inserisce il Ministro della difesa tra i soggetti (il Ministro dell'interno, Ministro degli affari esteri, Ministri competenti per settore) con cui va concertata la proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per la redazione, previo parere delle Commissioni parlamentari competenti, dei regolamenti volti all'individuazione dei settori ad alta intensità tecnologica, ai fini della verifica della sussistenza di un pericolo per la sicurezza e l'ordine pubblico.</p>
<p><b>5 per mille</b></p>	<p><b>Articolo 17-ter</b></p>	<p>Si includono gli enti gestori delle aree protette tra i soggetti che i contribuenti possono indicare quali beneficiari del 5 per mille dell'Irpef.</p>

<p><b>Riforma della disciplina sul diritto d'autore</b></p>	<p><b>Articolo 19</b></p>	<p>Si apportano alcune modifiche alla legge n. 633 del 1941 in materia di protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio. In particolare, si estende a tutti gli organismi di gestione collettiva (e non anche alle entità di gestione indipendente) stabiliti in Italia, la possibilità di operare direttamente sul territorio italiano come intermediari per la gestione dei diritti d'autore, affiancandosi alla Società italiana autori ed editori (SIAE), che attualmente opera in regime di esclusiva.</p>
<p><b>Disposizioni in materia di riscossione</b></p>	<p><b>Articolo 19 - octies</b></p>	<p>Diverse solo anche le disposizioni in materia di adempimenti dei contribuenti e attività di accertamento e riscossione. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• si chiarisce che il Ministero dell'Economia e delle finanze esercita la vigilanza sull'operato dell'ente Agenzia delle entrate-Riscossione in relazione alla garanzia della trasparenza, dell'imparzialità e della correttezza nell'applicazione delle norme, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti;</li> <li>• si dispone che, ove la notifica della cartella di pagamento sia effettuata dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale, se per il perfezionamento della notifica sono necessarie più formalità, queste possono essere compiute, in un periodo non superiore a trenta giorni, da soggetti diversi, alle condizioni previste dalla norma;</li> <li>• si chiarisce che Agenzia delle entrate-Riscossione rientra nel novero degli enti che sono tenuti a completare le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali con efficacia esecutiva e che comportano il pagamento di denaro entro 120 giorni dalla notifica del titolo esecutivo;</li> <li>• si consente (in presenza di eventi o circostanze che comportino gravi difficoltà per la loro regolare tempestiva esecuzione e comunque in caso di ritardo nella pubblicazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi agli adempimenti stessi), di posticipare i termini per l'adempimento degli obblighi comunicativi e dichiarativi mediante provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, senza dover attendere apposito DPCM. La proroga deve garantire un termine congruo, comunque non superiore a 60 giorni, per l'effettuazione degli adempimenti.</li> <li>• si qualificano come regolari i registri IVA relativi a fatture e acquisti tenuti in formato elettronico anche in difetto di trascrizione su supporto cartaceo, a specifiche condizioni, se in sede di accesso, ispezione o verifica, gli stessi risultano aggiornati e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza.</li> </ul>
<p><b>Equo compenso</b></p>	<p><b>Articolo Art. 19- quaterdecies</b></p>	<p>Si introducono disposizioni volte a garantire all'avvocato, nonché a tutti gli altri lavoratori autonomi, nei rapporti con clienti diversi dai consumatori (quindi con clienti c.d. «forti») il diritto a percepire un compenso equo. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Si definisce equo il compenso dell'avvocato determinato nelle convenzioni quando è «proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto» nonché «al contenuto e alle caratteristiche della prestazione legale», tenuto conto dei parametri determinati dal decreto del Ministro della Giustizia per la determinazione del compenso dell'avvocato</li> </ul>

		<p>per ogni ipotesi di mancata determinazione consensuale e liquidazione giudiziale.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sono qualificate come "vessatorie" le clausole contenute nelle convenzioni sopra indicate che determinano, anche in ragione della non equità del compenso pattuito, un significativo squilibrio contrattuale a carico dell'avvocato.</li> <li>• Si estende il diritto all'equo compenso previsto per la professione forense, in quanto compatibile, anche a tutti i rapporti di lavoro autonomo che interessano professionisti, iscritti o meno agli ordini e collegi.</li> </ul> <p>La manovra 2018 è poi intervenuta prevedendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• un più stretto rapporto del compenso con i parametri tariffari previsti da un DM Giustizia;</li> <li>• la presunzione assoluta di vessatorietà di una serie specifica di clausole, che mantengono tale natura anche quando siano state oggetto di specifica trattativa e approvazione;</li> <li>• l'eliminazione della disposizione che prevede che l'azione di nullità possa essere esercitata entro 24 mesi dalla sottoscrizione del contratto che viola la disciplina sull'equo compenso (conseguentemente l'azione di nullità diviene imprescrittibile).</li> </ul>
<p><b>Detrazione studenti universitari fuori sede</b></p>	<p><b>Articolo 20</b></p>	<p>Si estende la detrazione d'imposta per canoni di locazione, prevista per gli studenti universitari fuori sede, anche all'ipotesi in cui l'università sia ubicata in un comune distante da quello di residenza almeno 50 km e gli studenti fuori sede siano residenti in zone montane o disagiate. È soppressa la previsione secondo cui il comune di ubicazione dell'università deve essere situato in una provincia diversa da quella di residenza dello studente.</p> <p>La novità si applica per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e al 31 dicembre 2018.</p>

## 12. ROTTAMAZIONE CARTELLE ESATTORIALI

<b>DEFINIZIONE</b>	definizione agevolata delle cartelle di pagamento e degli avvisi di accertamento esecutivi, con riferimento ai carichi affidati agli agenti della riscossione in un prestabilito intervallo temporale, ottenendo lo stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora.
<b>NOVITÀ</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) apertura della rottamazione ai carichi consegnati all'agente della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017.</li> <li>2) possibilità di rottamare anche i carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2016 purchè gli stessi non abbiano formato oggetto della precedente edizione della "rottamazione".</li> <li>3) riammissione degli esclusi ovvero di coloro che avevano in corso rateizzazioni con l'agente della riscossione al 24 ottobre 2016 e non sono stati ammessi alla precedente edizione a causa del mancato pagamento delle rate pregresse scadute entro il 31 dicembre 2016;</li> <li>4) possibilità per gli enti territoriali di stabilire, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, la definizione agevolata delle proprie entrate non riscosse oggetto di provvedimenti di ingiunzione fiscale.</li> </ol>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Contribuenti titolari di carichi definibili ai sensi dell'art. 1 comma 4 del DL 148/2017
<b>SOGGETTI ESCLUSI</b>	Contribuenti che hanno già presentato una domanda di rottamazione ex dl 193/2016 che l'Agente della riscossione ha <b>accolto</b> oppure <b>rigettato</b> in quanto i carichi non erano definibili in base alla legge. Contribuenti titolari di carichi rientranti nelle preclusioni espressamente previste dall'art. 6 comma 10 del D.L 193/2016.
<b>RIFERIMENTI</b>	Art.1 DL 148/2017
<b>ADEMPIMENTI</b>	La domanda di adesione alla nuova rottamazione deve improrogabilmente essere presentata entro il 15 maggio 2017. I versamenti degli importi dovuti ai fini della definizione devono inderogabilmente avvenire secondo le prefissate scadenze (differenziate a seconda della data di affidamento del carico all'agente della riscossione).

## 12.1. Novità Legge di Bilancio 2018

 <p>Novità</p>	<p>Una delle più rilevanti novità contenute nel collegato Fiscale alla Legge di Stabilità 2018 (Decreto Legge n. 148 del 16/10/2017) è la riapertura della cd. rottamazione delle cartelle esattoriali, istituito introdotto lo scorso anno dall'art. 6 del D.L. n. 193/2016, che consentiva ai contribuenti di chiedere la <b>definizione agevolata delle cartelle di pagamento e degli avvisi di accertamento esecutivi, con riferimento ai carichi affidati agli agenti della riscossione in un prestabilito intervallo temporale, ottenendo lo stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora.</b></p>
---	--

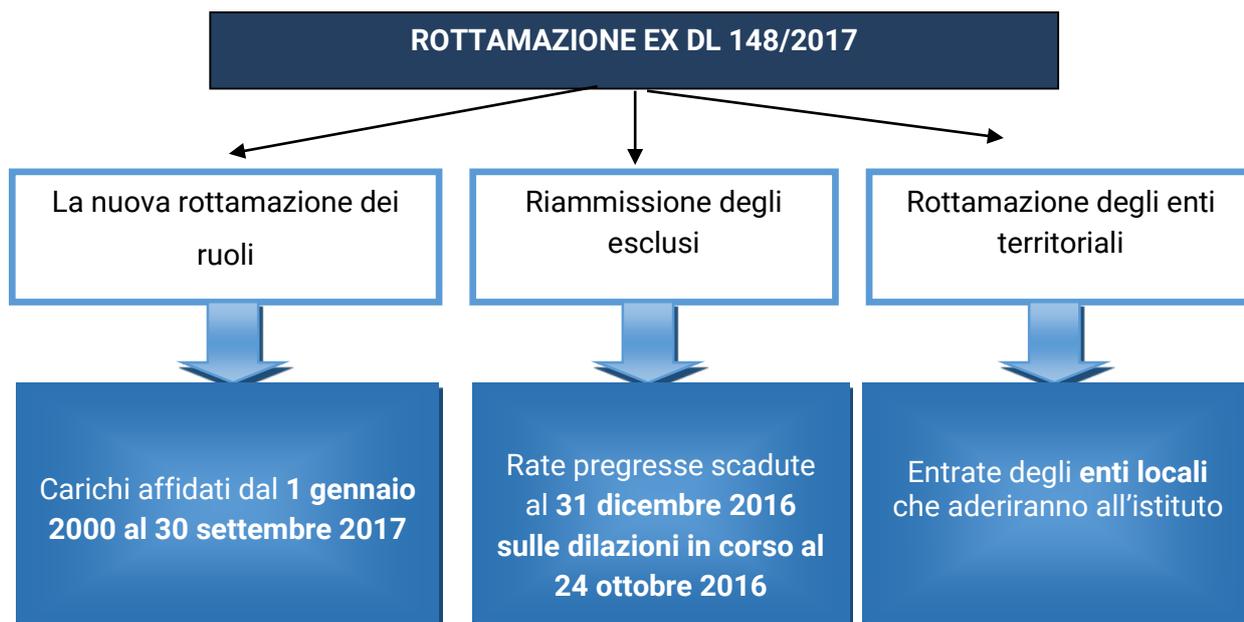
Per quanto concerne, invece, i compensi di riscossione (aggi) e le altre spese, i primi venivano riparametrati agli importi da versare con la rottamazione, mentre le spese di rimborso per le attività esecutive/cautelative e per la notifica della cartella di pagamento rimanevano dovuti.

<p>Ebbene, la procedura prevista per quella che è stata definita "rottamazione-bis" rispetta pedissequamente la vecchia procedura prevista dall'art. 6 del D.L. n. 193/2016 ma a differenza della precedente opera su quattro fronti:</p>

<p>1) apertura della rottamazione ai carichi consegnati all'agente della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017.</p>
<p>2) possibilità di rottamare anche i carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2016 purché gli stessi non abbiano formato oggetto della precedente edizione della "rottamazione".</p>
<p>3) riammissione degli esclusi ovvero di coloro che avevano in corso rateizzazioni con l'agente della riscossione al 24 ottobre 2016 e non sono stati ammessi alla precedente edizione a causa del mancato pagamento delle rate pregresse scadute entro il 31 dicembre 2016;</p>
<p>4) possibilità per gli enti territoriali di stabilire, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, la definizione agevolata delle proprie entrate non riscosse oggetto di provvedimenti di ingiunzione fiscale.</p>



Si ricorda, inoltre, che il DL 148/2017 ha altresì posticipato i termini per il pagamento delle rate previste per la precedente edizione dell'istituto di cui all'art. 6, del DL. 193/2016, che sono stati postergati al 7 dicembre 2017 per le prime tre rate (rimettendo *in bonis* i contribuenti che non avevano pagato *pro tempore* le rate in scadenza a luglio e settembre 2017) e a luglio 2018 (per la quarta rata originariamente prevista per aprile). La scadenza dell'ultima rata è invece rimasta invariata a settembre 2018.



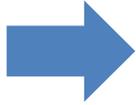
Analizziamo in dettaglio cosa prevede la nuova rottamazione.

Per quanto concerne coloro che **vogliono aderire per la prima volta all'istituto**, il comma 4 dell'art.1 del DL n.148/2017, prevede che possano aderire alla cd. nuova "rottamazione" delle cartelle, i contribuenti con carichi affidati all'Agente della riscossione dal **1° gennaio 2000 al 30 settembre 2017**,

a eccezione dei debiti:



non definibili in base alla legge (ex art.6 comma 10 DL 193/2016);



interessati da una precedente dichiarazione di definizione agevolata (presentata in base al D.L. n. 193/2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225/2016), che l'Agente della riscossione ha accolto oppure rigettato in quanto i carichi non erano definibili in base alla legge.

Si tratta, quindi, di tutti i carichi affidati agli enti che si occupano delle attività di riscossione, ivi compresi i contributi INPS e INAIL.

**Sono esclusi dalla nuova rottamazione, al pari della precedente, solo i carichi rientranti nelle preclusioni espressamente previste dall'art. 6 comma 10 del D.L. 193/2016 ovvero:**

- le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada;
- le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.



Nota bene

Si precisa che, relativamente alle violazioni del Codice della Strada, la nuova rottamazione, al pari della precedente, non causa lo stralcio delle sanzioni amministrative ma dei soli interessi, compresi quelli di cui all'art. 27 co. 6 della L. 689/81 (ovvero gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo).

Inoltre, in base a quanto previsto dall'art. 1 comma 4 lett. a) n.1, sono espressamente esclusi dal nuovo beneficio, i carichi interessati da una precedente dichiarazione di definizione agevolata (presentata in base al D.L. n. 193/2016), che l'Agente della riscossione ha **accolto** oppure **rigettato** in quanto i carichi non erano definibili in base alla legge.

Come testè illustrato il legislatore ha previsto che possano essere rottamabili solo i carichi rientranti in un ben preciso intervallo temporale: 1 gennaio 2000 - 30 settembre 2017.

Si precisa tuttavia sul punto, che ai fini della definibilità, occorre riferirsi non alla data di notifica/spedizione della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo/avviso di addebito al contribuente, ma alla data in cui il ruolo è stato consegnato all'ente per la riscossione o è stato affidato il credito (accertamento esecutivo).



Nota bene

Il comma 7 dell'art.1 del DL 148/2017 a tal fine prevede che entro il 31 marzo 2018 l'Agenzia delle entrate-Riscossione invierà ai contribuenti, con posta ordinaria, una comunicazione sulle somme che le sono state affidate entro il 30 settembre del 2017 ma per le quali non risultano ancora notificate le relative cartelle di pagamento.

#### Il comma 7 dell'art.1 del DL 148/2017 sancisce che



entro il **31 marzo 2018**



l'Agenzia delle Entrate-Riscossione invierà ai contribuenti



una comunicazione sulle somme che le sono state affidate entro il 30 settembre del 2017

Una rilevante novità rispetto alla precedente edizione dell'istituto è quella prevista per i contribuenti aventi dilazioni in corso con l'agente della riscossione.

Questi ultimi, infatti, contrariamente a quanto sancito per la vecchia rottamazione potranno comunque accedere al beneficio.

#### Sul punto però appare doveroso precisare che:

→ se la dilazione ha ad oggetto carichi affidati all'agente della riscossione dal 1/01/2017 al 30/09/2017, per effetto del comma 10-bis del DL 148/2017, il contribuente può esercitare la facoltà di definizione dei carichi di cui al comma 4, senza che risultino adempiti versamenti relativi ai piani rateali in essere.

→ nel caso in cui, invece, il carico richiesto in definizione sia antecedente al 01/01/2017 la presenza di dilazioni in corso al 24/10/2016 con rate non saldate al 31/12/2016 comporterà per il contribuente, ai fini dell'accesso al beneficio, la preventiva regolarizzazione, entro luglio 2018, dei versamenti pregressi, in merito ai quali il debitore riceverà apposita comunicazione da parte di Agenzia delle Entrate-Riscossione entro giugno 2018. Dopo l'avvenuto pagamento, entro settembre 2018, Agenzia delle entrate-Riscossione dovrà inviare al medesimo, una seconda Comunicazione con le somme da versare a titolo di definizione agevolata.



La dichiarazione di adesione alla rottamazione va necessariamente presentata utilizzando un apposito modello (denominato "Modello DA-2000/17" - "Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata"), entro e non oltre il 15.5.2018.

#### Tale dichiarazione può essere presentata:



- **attraverso l'area "Fai D.A. te"**, il form reso disponibile sul portale [www.agenziaentrateriscossione.gov.it](http://www.agenziaentrateriscossione.gov.it), che permette di compilare e inviare la domanda di adesione, tramite pc, tablet e smartphone (allegando il documento di riconoscimento);
- **mediante posta elettronica certificata (pec)**, inviando la stessa alla casella pec della Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate-Riscossione di riferimento;
- **consegnando il modulo DA-2000/17 agli sportelli** presenti sul territorio nazionale (esclusa la regione Sicilia).

La presentazione può anche essere delegata, compilando l'apposito prospetto "Delega alla presentazione" contenuto nel modello e allegando copia del documento d'identità del delegante e del delegato.



Si precisa che è possibile rottamare anche solo alcuni dei carichi portati dalle cartelle/avvisi oggetto di definizione. In tal caso il contribuente dovrà specificare nel modello i carichi che intende definire.



A seguito della presentazione del Modello DA-2000/17 l'**Agenzia delle Entrate-Riscossione deve comunicare al debitore l'esito della domanda di rottamazione presentata**, inviando al medesimo una comunicazione di accoglimento o di diniego entro il 30 giugno 2018 (per i carichi affidati alla riscossione nel 2017) o entro il 30 settembre 2018 (per quelli affidati dal 2000 al 2016). Si precisa che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione può opporre il diniego di sanatoria, solo per motivi di legittimità (ad esempio domanda su carichi non definibili).

Per quanto concerne i versamenti degli importi dovuti ai fini della definizione il DL 148/2017 prevede scadenze differenziate a seconda della data di affidamento del carico all'agente della riscossione.

Infatti per la definizione agevolata di cartelle/avvisi riferiti a carichi consegnati all'Agente della riscossione **dal 1° gennaio al 30 settembre 2017** il versamento delle somme dovute può avvenire in unica soluzione, a luglio 2018, oppure a rate fino ad un massimo di 5, alle seguenti scadenze:

→ luglio 2018 (20%);
→ settembre 2018 (20%);
→ ottobre 2018 (20%);
→ novembre 2018 (20%);
→ febbraio 2019 (20%).

Per quanto invece concerne le cartelle/avvisi riferiti a carichi consegnati all'Agente della riscossione **dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016** il pagamento può essere effettuato in un'unica soluzione, a ottobre 2018, oppure a rate, fino ad un massimo di 3, alle seguenti scadenze:

→ ottobre 2018 (40%);
→ novembre 2018 (40%);
→ febbraio 2019 (20%).

Si riepilogano di seguito le scadenze della nuova rottamazione:

<b>Le scadenze per i carichi affidati all'agente della riscossione tra il 1 gennaio e il 30 settembre 2017</b>	
<b>31 marzo 2018</b>	L'agente della riscossione dovrà comunicare ai contribuenti, a mezzo posta ordinaria, l'ammontare dai carichi definibili per i quali non risultino ancora notificate le relative cartelle di pagamento
<b>15 maggio 2018</b>	Presentazione da parte dei contribuenti di apposita richiesta di adesione alla definizione
<b>30 giugno 2018</b>	Agenzia delle entrate – riscossione comunicherà ai contribuenti gli importi dovuti ai fini della rottamazione
<b>31 luglio 2018</b>	Pagamento della prima o unica rata della rottamazione
<b>30 settembre 2018</b>	Pagamento della seconda rata della rottamazione
<b>31 ottobre 2018</b>	Pagamento della terza rata della rottamazione
<b>30 novembre 2018</b>	Pagamento della quarta rata della rottamazione
<b>28 febbraio 2019</b>	Pagamento della quinta rata della rottamazione

<b>Le scadenze per la rottamazione dei carichi affidati all'agente della riscossione tra il 2000 e il 2016</b>	
<b>15 maggio 2018</b>	Presentazione da parte dei contribuenti di apposita richiesta di adesione alla definizione
<b>30 giugno 2018</b>	L'agente della riscossione comunica al contribuente l'importo delle eventuali rate non pagate scadute al 31 dicembre 2016
<b>31 luglio 2018</b>	Il contribuente deve pagare l'importo delle rate scadute e non pagate al 31 dicembre 2016
<b>30 settembre 2018</b>	L'agente della riscossione comunica al contribuente l'importo delle somme dovute ai fini della definizione
<b>31 ottobre 2018</b>	Il contribuente deve pagare la prima rata pari al 40% delle somme complessivamente dovute per la rottamazione
<b>30 novembre 2018</b>	Il contribuente deve pagare la seconda rata pari al 40% delle somme complessivamente dovute per la rottamazione
<b>28 febbraio 2019</b>	Il contribuente deve pagare l'ultima rata pari al 20% delle somme complessivamente dovute per la rottamazione

A seguito della presentazione della domanda di definizione sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi che sono oggetto della medesima.

Sono altresì sospesi, per i carichi oggetto della domanda di definizione, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere relativamente alle rate di tali dilazioni in scadenza (art. 1, comma 9 del DL n.148/2017).

Tuttavia, se nella dilazione sono presenti carichi definibili e non, le rate non possono essere sospese nella loro interezza. In tali casi il pagamento rateale deve continuare per la quota non definibile o non definita e sarà dunque necessario un sostanziale ricalcolo del piano di ammortamento.

**L'agente della riscossione, relativamente ai carichi definibili, non può avviare nuove azioni esecutive**



ovvero iscrivere nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della domanda, e non può altresì proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione ovvero non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati (art.6, comma 5 DL193/2016).

All'integrale e tempestivo pagamento delle somme o delle rate il contribuente ottiene lo stralcio delle sanzioni amministrative, degli interessi di mora ed in certe ipotesi, l'attenuazione o non punibilità in alcuni reati fiscali.

Qualora invece il contribuente non paghi le rate o le paghi in misura ridotta o in ritardo, perde i benefici previsti della definizione agevolata. Gli eventuali versamenti effettuati saranno, comunque, acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto.



Attenzione

Il DL n.148/2017, prevede inoltre la **riammissione alla rottamazione** per tutti quei contribuenti che **avevano già presentato nel corso della prima edizione dell'istituto una domanda di adesione** ma non erano stati ammessi al beneficio in quanto, rispetto ai piani rateali in essere al 24 ottobre 2016, non avevano provveduto ad effettuare tutti i versamenti con scadenza al 31 dicembre 2016.

Appare doveroso precisare, che la formulazione letterale della norma sul punto induce a concludere che possano essere riammessi alla rottamazione solo quei contribuenti che avevano presentato la domanda di rottamazione e **si erano visti notificare dall'agente della riscossione il diniego a causa della morosità nei pagamenti.**

**Tali contribuenti per essere ammessi alla nuova rottamazione dovranno:**



- 1) presentare, entro il 15 maggio 2018, apposita istanza all'agente della riscossione, utilizzando sempre il modello DA 2000/17.
- 2) pagare in unica soluzione, entro il 31 luglio 2018, l'importo delle predette rate scadute e non pagate al 31 dicembre 2016. All'uopo entro il 30 giugno 2018 Agenzia delle Entrate - Riscossione comunica al contribuente l'ammontare delle rate scadute al 31 dicembre

<p>2016 da pagare per poter accedere alla nuova rottamazione. Il mancato, insufficiente o tardivo pagamento di tale importo determina automaticamente l'improcedibilità dell'istanza.</p>
<p>3) in seguito il contribuente dovrà versare nel numero massimo di tre rate, scadenti nei mesi di ottobre e novembre 2018 (l'80%) e febbraio 2019 (20%), le somme dovute ai fini della rottamazione.</p>

Anche in questo caso l'omesso, insufficiente o tardivo versamento delle somme dovute ai fini della rottamazione implica il mancato perfezionamento della definizione e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza. In tale caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto.

Le scadenze per i contribuenti respinti a causa della morosità sulle dilazioni in corso	
<b>15 maggio 2018</b>	Presentazione da parte dei contribuenti di apposita richiesta di adesione alla definizione
<b>30 giugno 2018</b>	L'agente della riscossione comunica al contribuente l'importo delle rate non pagate scadute al 31 dicembre 2016
<b>31 luglio 2018</b>	Il contribuente deve pagare l'importo delle rate scadute e non pagate al 31 dicembre 2016
<b>30 settembre 2018</b>	L'agente della riscossione comunica al contribuente l'importo delle somme dovute ai fini della definizione
<b>31 ottobre 2018</b>	Il contribuente deve pagare la prima rata pari al 40% delle somme complessivamente dovute per la rottamazione
<b>30 novembre 2018</b>	Il contribuente deve pagare la seconda rata pari al 40% delle somme complessivamente dovute per la rottamazione
<b>28 Febbraio 2019</b>	Il contribuente deve pagare l'ultima rata pari al 20% delle somme complessivamente dovute per la rottamazione

	<p>Infine, l'art.1 del DL 148/2017 al comma 11-quater ha previsto la <b>possibilità per gli enti locali di aderire alla nuova edizione della rottamazione.</b></p>
---	--

Il citato comma, in particolare, riapre la rottamazione con riferimento alle entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni per gli atti notificati entro il 16 ottobre 2017, dagli enti stessi e dai soggetti iscritti all'albo dei concessionari della riscossione (di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446).

La definizione agevolata per tali carichi però non è automatica: è infatti necessario un atto dell'ente locale o della regione che stabilisca, altresì, il numero di rate e la relativa scadenza, le

modalità con cui il debitore manifesta la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata e i termini per presentare l'istanza.



**Gli enti territoriali**, pertanto, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, **dovranno stabilire l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate.**

Alla definizione agevolata delle entrate di regioni e enti locali si applicano le disposizioni previste dall'art. 6 ter del decreto-legge n. 193/2016 ad esclusione del primo comma.

### 13. LE MISURE PER LE CALAMITÀ NATURALI

<b>RIFERIMENTO</b>	Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 (D.L. n. 148/2017, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 172/2017) – <b>art. 2</b>
<b>AMBITO DI INTERVENTO</b>	<b>Calamità naturali</b>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Contribuenti colpiti dall'alluvione di Livorno del 9 settembre 2017 (art. 2, commi da 1 a 4-ter)</li> <li>➤ Contribuenti colpiti dal sisma di Ischia del 21 agosto 2017 (art. 2, commi da 5-bis a 6)</li> <li>➤ Contribuenti colpiti dal sisma del Centro Italia di agosto e ottobre 2016 (art. 2, comma 7)</li> </ul>
<b>NOVITÀ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>Contribuenti colpiti dall'alluvione di Livorno del 9 settembre 2017</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sospensione versamenti e adempimenti tributari in scadenza nel periodo 09.09.2017 – 30.09.2018 (con ripresa versamenti in unica soluzione entro il 16.10.2018), previa richiesta all'Agenzia delle Entrate con dichiarazione di inagibilità</li> <li>- Per chi non ha presentato la richiesta, versamenti sospesi solo fino al 06.12.2017 (con ripresa versamenti in unica soluzione entro il 19.12.2017)</li> </ul> </li> <li>➤ <b>Contribuenti colpiti dal sisma di Ischia del 21 agosto 2017</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Proroga sospensione versamenti e adempimenti tributari fino al 30.09.2018 (anziché fino al 18.12.2017), con ripresa versamenti in unica soluzione entro il 16.10.2018, previa richiesta all'Agenzia delle Entrate con dichiarazione di inagibilità</li> <li>- Non concorrenza del reddito dei fabbricati inagibili alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi ed esenzione IMU e TASI fino al 2018</li> <li>- Per le PMI che hanno dovuto sospendere l'attività nei 6 mesi successivi al sisma, erogazione di un contributo in conto capitale pari al 30% della perdita di reddito subita</li> </ul> </li> <li>➤ <b>Contribuenti colpiti dal sisma del Centro Italia di agosto e ottobre 2016</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Proroga al 31.05.2018 (anziché 30.10.2017) del termine per effettuare i versamenti e adempimenti contributivi e dei premi Inail sospesi, anche mediante rateizzazione a decorrere dal mese di maggio 2018 fino a 24 rate mensili di pari importo (anziché 18)</li> <li>- Proroga (dal 01.12.2017) al 01.06.2018 della ripresa della decorrenza dei termini (sospesi nel periodo 01.01.2017 – 30.11.2017) di notifiche, attività di riscossione, attività esecutive</li> </ul> </li> </ul>

### 13.1. Premessa

**Il Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 contiene nuove norme a favore dei contribuenti dei territori che sono stati colpiti da calamità naturali, precisamente da:**



- **l'alluvione del 9 settembre 2017 in Toscana:** per essi si prevede la **sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari**, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da avvisi di accertamento esecutivi, con scadenza compresa **tra il 9 settembre 2017 e il 30 settembre 2018**, e ripresa degli stessi mediante **versamento in un'unica soluzione entro il 16 ottobre 2018**;
- **il terremoto del 21 agosto 2017 dell'isola di Ischia:** per essi si prevede:
  - la **proroga** del termine di scadenza della **sospensione** dei termini relativi ai **versamenti** e agli adempimenti tributari **al 30 settembre 2018** (anziché 18 dicembre 2017), e ripresa degli stessi mediante **versamento in un'unica soluzione entro il 16 ottobre 2018**;
  - **la non concorrenza dei redditi dei fabbricati inagibili** alla formazione del reddito imponibile;
  - **l'esenzione IMU e TASI** dei fabbricati inagibili o oggetto di sgombero;
  - un **contributo in conto capitale pari al 30% della perdita per le PMI** che hanno dovuto sospendere l'attività a seguito del sisma;
- **gli eventi sismici iniziati ad agosto 2016 in Centro Italia**, per cui si prevedono nuove e più favorevoli misure agevolative:
  - **gli adempimenti e versamenti oggetto di sospensione** devono essere effettuati **entro il 31 maggio 2018** senza applicazione di sanzioni e interessi, **anche mediante rateizzazione fino ad un massimo di 24 rate mensili** di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2018;
  - i **termini per la notifica** delle cartelle di pagamento e per la riscossione delle somme risultanti dagli atti di accertamento esecutivo e delle somme dovute all'Inps, nonché le **attività esecutive** da parte degli agenti della riscossione e i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti creditori, compresi quelli degli enti locali, **riprendono a decorrere dal 1° giugno 2018**.

<b>D.L. N. 148/2017 (COLLEGATO FISCALE ALLA LEGGE DI BILANCIO 2018): MISURE CALAMITÀ NATURALI</b>	<b>ALLUVIONE LIVORNO 09.09.2017:</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>sospensione</b> versamenti e adempimenti in scadenza nel periodo <b>09.09.2017 – 30.09.2018</b> (con successivo <b>versamento in unica soluzione entro il 16.10.2018</b>)</li> </ul>
	<b>SISMA ISOLA D'ISCHIA 21.08.2017:</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>proroga sospensione versamenti al 30.09.2018</b> (con successivo <b>versamento in unica soluzione entro il 16.10.2018</b>)</li> <li>• <b>non concorrenza dei redditi dei fabbricati inagibili</b> alla formazione del reddito ai fini Irpef/Ires</li> <li>• <b>esenzione IMU e TASI</b> per i fabbricati inagibili</li> <li>• per le <b>PMI, contributo in conto capitale</b> pari al 30% della perdita</li> </ul>
	<b>SISMA CENTRO ITALIA DA AGOSTO 2016</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>proroga termine versamenti al 31.05.2018, anche in rate fino a 24 rate mensili</b> a partire da maggio 2018</li> <li>• <b>ripresa decorrenza termini notifiche atti dal 01.06.2018</b></li> </ul>

### 13.2. Agevolazioni per i territori della provincia di Livorno colpiti dall'alluvione del 9 settembre 2017 (art. 2, commi da 1 a 4-ter)

Nei confronti delle **persone fisiche** che, alla data del **9 settembre 2017**, avevano la **residenza** ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni di **Livorno, Rosignano Marittimo e di Collesalvetti (provincia di Livorno)**, e anche nei confronti dei **soggetti, diversi dalle persone fisiche**, aventi la sede legale o la sede operativa nel territorio dei suddetti comuni, vengono **sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari**, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli atti di accertamento esecutivo previsti dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010, **scadenti nel periodo compreso tra il 9 settembre 2017 ed il 30 settembre 2018**.



Attenzione

Non è previsto il rimborso di quanto già versato.

La **sospensione non si applica alle ritenute**, che quindi devono essere comunque operate e versate dai sostituti d'imposta. In caso di impossibilità dei sostituti ad effettuare gli adempimenti e i versamenti delle ritenute nei termini previsti, si applica l'articolo 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997, in base al quale **"non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore"**.



La sospensione è **subordinata alla richiesta del contribuente** che deve **dichiarare**, ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, **l'inagibilità** della casa di abitazione, dello studio professionale o dell'azienda, con trasmissione della richiesta **agli uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti** (prima della conversione in legge del decreto, tale requisito era richiesto solo per il Comune di Livorno, mentre ora è stato esteso anche agli altri Comuni interessati dall'alluvione).



**Gli adempimenti e i versamenti** oggetto di sospensione **devono essere effettuati in un'unica soluzione entro il 16 ottobre 2018**.

**I soggetti che non hanno effettuato la richiesta relativa all'inagibilità** usufruiscono comunque della **sospensione** dei termini relativi agli adempimenti e versamenti tributari ma solo per quelli in scadenza **dal 9 settembre 2017 al 6 dicembre 2017**, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto collegato fiscale e devono provvedere ad **effettuare gli adempimenti ed i versamenti tributari oggetto di sospensione entro il 19 dicembre 2017**.

#### TERRITORI DELLA PROVINCIA DI LIVORNO COLPITI DALL'ALLUVIONE DEL 9 SETTEMBRE 2017:

<b>TIPO DI AGEVOLAZIONE</b>	<b>Sospensione dei termini dei versamenti (eccetto le ritenute) e degli adempimenti tributari</b> , inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli atti di accertamento esecutivo <b>scadenti nel periodo</b> <b>9 settembre 2017 - 30 settembre 2018</b>
<b>SOGGETTI BENEFICIARI</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>persone fisiche</b> residenti,</li><li>• <b>soggetti, diversi dalle persone fisiche</b>, aventi sede legale o operativa,</li></ul> <b>nei Comuni di:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Livorno;</b></li><li>• <b>Rosignano Marittimo;</b></li><li>• <b>Collesalveti;</b></li></ul>

<b>RIPRESA VERSAMENTI</b>	<b>Dal 1° al 16 ottobre 2018</b> , con versamento in <b>unica soluzione</b>
<b>CONDIZIONE</b>	<b>Richiesta del contribuente</b> che deve <b>dichiarare l'inagibilità</b> della casa di abitazione, dello studio professionale o dell'azienda, con trasmissione della richiesta <b>agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti</b>
<b>SE NON È STATA PRESENTATA LA RICHIESTA</b>	<b>Sospensione</b> dei termini relativi agli adempimenti e versamenti tributari in scadenza <b>dal 9 settembre 2017 al 6 dicembre 2017</b> , con <b>effettuazione</b> degli <b>adempimenti e dei versamenti tributari</b> oggetto di sospensione <b>entro il 19 dicembre 2017</b> .

### 13.3. Agevolazioni per i territori dell'Isola d'Ischia colpiti dal sisma del 21 agosto 2017 (art. 2, commi da 5-bis a 6)

Il comma 5-bis dell'art. 2 del decreto in esame **proroga il termine di scadenza della sospensione** dei termini relativi ai **versamenti** e agli adempimenti tributari previsto dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 20 ottobre 2017 per le persone fisiche residenti nei territori dei **Comuni di Casamicciola Terme e Lacco Ameno, dell'Isola d'Ischia colpiti dal sisma del 21 agosto 2017**, oltre che per i **soggetti, diversi dalle persone fisiche**, aventi la sede legale o la sede operativa nel territorio dei suddetti comuni.

Il Decreto MEF 20.10.2017, infatti, prevedeva la sospensione dei termini **dal 21 agosto 2017** al 18 dicembre 2017, con successivo versamento in unica soluzione entro il 19 dicembre 2017.

Ora, il Collegato fiscale stabilisce la **proroga del termine di sospensione al 30 settembre 2018**.

Si ricorda che anche in questo caso la sospensione è subordinata alla richiesta del contribuente che contenga anche la dichiarazione di inagibilità, in tutto o in parte, della casa di abitazione, dello studio professionale o dell'azienda, con trasmissione della stessa richiesta agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti.

**Gli adempimenti e i versamenti** che scadono nel periodo di sospensione dal 21 agosto 2017 al 30 settembre 2018 dovranno essere poi effettuati **in un'unica soluzione entro il 16 ottobre 2018**.

Le disposizioni vengono **estese anche al Comune di Forio**.

TERRITORI DELL'ISOLA D'ISCHIA COLPITI DAL SISMA DEL 21 AGOSTO 2017:	
<b>PROROGA</b>	<b>Sospensione dei termini dei versamenti (eccetto le ritenute) e degli adempimenti tributari</b> , inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli atti di accertamento esecutivo <b>scadenti nel periodo</b> <b>21 agosto 2017 - 30 settembre 2018</b> (anziché 18.12.2017)
<b>SOGGETTI BENEFICIARI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>persone fisiche</b> residenti,</li> <li>• <b>soggetti, diversi dalle persone fisiche</b>, aventi sede legale o operativa,</li> </ul> <b>nei Comuni di:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Casamicciola Terme;</b></li> <li>• <b>Lacco Ameno;</b></li> <li>• <b>Forio;</b></li> </ul>
<b>RIPRESA VERSAMENTI</b>	<b>Dal 1° al 16 ottobre 2018</b> , con versamento in <b>unica soluzione</b>
<b>CONDIZIONE</b>	<b>Richiesta del contribuente</b> che deve <b>dichiarare l'inagibilità</b> della casa di abitazione, dello studio professionale o dell'azienda, con trasmissione della richiesta <b>agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti</b>

Inoltre, viene stabilito che i **redditi dei fabbricati** ubicati nei comuni di Casamicciola Terme, Forio e Lacco Ameno, colpiti dagli eventi sismici verificatisi il 21 agosto 2017 nell'isola di Ischia, purché **distrutti** od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 31 dicembre 2017, in quanto **inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini Irpef/Ires**, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi e comunque **fino all'anno d'imposta 2018**.

Tali fabbricati sono, inoltre, **esenti dall'IMU e dalla TASI** a decorrere dalla rata scadente successivamente al 21 agosto 2017 fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi e comunque **fino all'anno di imposta 2018**.

A tal fine, il contribuente deve **dichiarare, entro il 28 febbraio 2018, la distruzione o l'inagibilità** totale o parziale del fabbricato **all'autorità comunale**, che nei successivi 20 giorni trasmette copia dell'atto di verifica all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente. Con

decreto del Ministro dell'Interno e del Ministro dell'Economia e delle finanze, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (quindi entro il 05.01.2018), sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, verranno stabiliti i criteri e le modalità per il rimborso ai comuni interessati del minor gettito connesso all'esenzione.

<b>FABBRICATI INAGIBILI SITI NEI COMUNI DI:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Casamicciola Terme;</b></li> <li>• <b>Lacco Ameno;</b></li> <li>• <b>Forio;</b></li> </ul> <b>dell'Isola d'Ischia</b>	<b>Non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini Irpef/Ires</b> fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi e comunque <b>fino all'anno d'imposta 2018.</b>
	<b>Sono esenti ai fini IMU e TASI,</b> fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi e comunque <b>fino all'anno d'imposta 2018</b> (a tal fine, il contribuente deve <b>presentare entro il 28.02.2018 dichiarazione di inagibilità o distruzione</b> del fabbricato al Comune)

Sempre in favore delle popolazioni dell'Isola d'Ischia colpite dal terremoto del 21 agosto 2017, il Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 prevede poi un contributo per **le piccole e medie imprese ubicate nei Comuni di Casamicciola Terme, Forio e Lacco Ameno**, per sostenere la ripresa delle attività produttive danneggiate dal sisma.

Il contributo è concesso, nei limiti di spesa complessivi di 10 milioni di euro per gli anni 2018 e 2019, come **contributo in conto capitale pari al 30% della perdita di reddito dovuta alla sospensione** parziale o totale **dell'attività nei 6 mesi successivi** agli eventi sismici stessi.

La perdita di reddito è calcolata sulla base dei dati finanziari dell'impresa colpita, confrontando i dati finanziari dei 6 mesi successivi al 21 agosto 2017 con la media dei 3 anni scelti tra i 5 anni (se disponibili) precedenti il verificarsi degli eventi sismici, escludendo il migliore e il peggiore risultato finanziario e calcolata per lo stesso semestre dell'anno.

I contributi in conto capitale sono concessi a **condizione** che venga **attestato** da un esperto indipendente, **con perizia giurata e asseverata, il nesso causale** diretto tra gli eventi sismici e la perdita di reddito.

I contributi, inoltre, sono concessi nel rispetto, per i diversi settori produttivi, del regolamento UE n. 651/2014, del regolamento UE n. 702/2014 e del regolamento UE n. 1388/2014.

Con **Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico**, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (quindi, **entro il 04.02.2018**), verranno individuati i criteri, le procedure e le modalità di concessione e di erogazione alle imprese e di calcolo dei contributi in conto capitale.

<b>PICCOLE E MEDIE IMPRESE</b> ubicate nei Comuni di: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Casamicciola Terme;</li> <li>• Lacco Ameno;</li> <li>• Forio;</li> </ul> dell'Isola d'Ischia	Contributo in conto capitale pari al 30% della perdita di reddito dovuta alla sospensione parziale o totale dell'attività nei 6 mesi successivi agli eventi sismici stessi.
	<b>CONDIZIONE:</b> perizia giurata e asseverata attestante il nesso causale diretto tra gli eventi sismici e la perdita di reddito

#### 13.4. Agevolazioni per i territori del Centro Italia colpiti dal sisma 2016 (art. 2, comma 7)

Il comma 7 dell'art. 2 del Decreto in esame, infine, modificano alcune norme del D.L. n. 189/2016 inerenti le **popolazioni del Centro Italia colpite dal sisma di agosto e ottobre 2016**.

In particolare, con riguardo agli <b>adempimenti ed ai versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi Inail oggetto di sospensione</b> , in scadenza nei periodi:

→ 24.08.2016 – 30.09.2017;
→ 26/10/2016 – 30.09.2017;

 Attenzione	Viene ora stabilito che essi <b>dovranno fossero effettuati entro il 31 maggio 2018</b> (anziché entro il 30 ottobre 2017) senza applicazione di sanzioni e interessi, <b>anche mediante rateizzazione fino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo</b> (anziché 18 rate) <b>a decorrere dal mese di maggio 2018</b> (anziché ottobre 2017).
Inoltre, in sede di conversione in legge del decreto, è stata <b>prorogata dal 1° dicembre 2017 al 1° giugno 2018 la data a decorrere dalla quale riprendono i termini</b> , sospesi nel periodo 01.01.2017 - 30.11.2017, di:	
	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>notifica</b> delle cartelle di pagamento;</li> <li>• <b>riscossione</b> delle somme risultanti dagli accertamenti esecutivi ai sensi dell'art. 29 del DL n. 78/2010 (per imposte sui redditi, IRAP e IVA), nonché dagli accertamenti esecutivi di cui all'art. 30, DL n. 78/2010 (somme dovute all'INPS);</li> <li>• <b>attività esecutive</b> degli Agenti della riscossione;</li> <li>• prescrizione o decadenza dell'attività degli Enti creditori (compresi gli Enti locali).</li> </ul>	

**TERRITORI DEL CENTRO ITALIA COLPITI DAGLI EVENTI SISMICI VERIFICATISI DA AGOSTO 2016:**

<b>PROROGHE</b>	<p>Proroga al <b>31 maggio 2018</b> (anziché 30 ottobre 2017) senza applicazione di sanzioni e interessi, del termine per effettuare <b>gli adempimenti ed i versamenti contributivi e dei premi Inail sospesi</b>.          Il versamento può essere effettuato <b>anche mediante rateizzazione fino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo</b> (anziché 18 rate) a <b>decorrere dal mese di maggio 2018</b> (anziché ottobre 2017)</p>
	<p>Proroga dal 1° dicembre 2017 al <b>1° giugno 2018 della data a decorrere dalla quale riprendono i termini</b>, sospesi nel periodo 01.01.2017 - 30.11.2017, di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>notifica</b> delle cartelle di pagamento;</li> <li>• <b>riscossione</b> delle somme risultanti dagli accertamenti esecutivi per imposte sui redditi, IRAP e IVA, nonché dagli accertamenti esecutivi di somme dovute all'INPS;</li> <li>• <b>attività esecutive</b> degli Agenti della riscossione;</li> <li>• prescrizione o decadenza dell'attività degli Enti creditori (compresi gli Enti locali).</li> </ul>

## 14. NOVITÀ IVA

<b>NOVITÀ</b>	Con il D.L. 148/2017 il legislatore ha provveduto ad ampliare nuovamente i soggetti interessati alla disciplina dello <i>split payment</i> ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972.
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;</li> <li>- le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;</li> <li>- le società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche o dagli enti precedentemente menzionati;</li> <li>- società controllate direttamente o indirettamente anche da enti di cui ai punti precedenti.</li> </ul>
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Articolo 17-ter, D.p.r. 633/1972</li> <li>- D.L. 148/2017</li> </ul>
<b>CASI PARTICOLARI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Acquisti effettuati da fondazioni universitarie;</li> <li>- Fatture relative a prestazioni in reverse charge emesse a soggetti che applicano lo <i>split payment</i>;</li> <li>- Acquisti certificati mediante scontrino o ricevuta fiscale;</li> <li>- Fatture emesse da enti che applicano regimi speciali forfetari a soggetti tenuti alla disciplina dello <i>split payment</i>.</li> </ul>

### 14.1. Premessa

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 242 del 16 ottobre 2017 è stato pubblicato il D.L. n. 148 del 16 ottobre 2017 recante "*Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili*". Il citato decreto legge prevede fra l'altro:

- la sterilizzazione parziale dell'aumento delle aliquote IVA per l'anno 2018;
- la riduzione delle maggiori entrate nette, previste per l'anno 2019, in relazione all'accisa sulla benzina e sulla benzina senza piombo, nonché sul gasolio usato come carburante;

- la "riscrittura" del comma 1-bis dell'art. 17-ter del DPR 633/72 riguardante l'ambito di applicazione del meccanismo dello "split payment" in relazione alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal primo gennaio 2018.

Inoltre, in una disposizione del maxiemendamento al D.L. è stato aggiunto il comma 4-quater all'articolo 7 del D.L. 357/1994 che introduce una deroga alla disposizione precedentemente contenuta nel comma 4-ter relativamente la tenuta meccanografica dei registri contabili.

Nella continuazione del presente elaborato si andranno ad analizzare le modifiche inserite nella c.d. "legge di bilancio per il 2018".

## 14.2. Sterilizzazione aumento aliquote IVA per il 2018

Attraverso la c.d. "Legge di bilancio 2018" è stato previsto un annullamento degli innalzamenti delle percentuali per l'anno 2018. Infatti, limitatamente all'anno 2018, è stato l'aumento previsto per le aliquote del 10% e del 22%. La variazione, invece, diventerà operativa dal 2019.

Ripercorrendo l'iter normativo in tema di aliquote IVA si nota come l'articolo 1, comma 718, della Legge di Stabilità 2015, aveva previsto un aumento delle aliquote IVA.

Con l'intervento della c.d. "Manovra correttiva", ovvero dell'articolo 9 del D.L. 50/2017 è stato previsto che:

- l'aliquota **IVA del 10%** venga **incrementata di 1,5 punti percentuali a partire dal 1° gennaio 2018** e di ulteriori 0,5 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2019 e di un ulteriore punto percentuale a decorrere dal 1° gennaio 2020. Pertanto, nel 2020 questa avrebbe raggiunto il 13%;
- l'aliquota **IVA ordinaria del 22%** venga **incrementata di 3 punti percentuali dal 1° gennaio 2018** e di ulteriori 0,4 punti percentuali dal 1° gennaio 2019. Inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2020 la nuova aliquota andrà "a regime" con l'importo del 25%.

Il D.L. 148/2017, "Legge di Bilancio", ha, invece, previsto una "sterilizzazione" dell'aumento delle aliquote IVA per l'anno 2018. Pertanto questo aumento è stato scongiurato per l'anno a venire, ma dovrebbe riproporsi per gli anni successivi nelle seguenti misure:

- l'aliquota IVA ridotta del 10% sarà incrementata di 1,5 punti percentuali dal 1° gennaio 2019 e di ulteriori 1,5 punti percentuali a partire dal 1° gennaio 2020;
- l'aliquota IVA ordinaria del 22% sarà incrementata di 2,2 punti percentuali dal 1° gennaio 2019, di 0,7 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2020 e di ulteriori 0,1 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2021.



Appare, però, utile precisare che l'aumento delle aliquote IVA previsto a partire dal 2019 potrebbe non avvenire nel caso in cui queste entrate siano compensate da risparmi di spesa o da altre fonti finanziarie differenti. Questa "sostituzione" delle fonti di finanziamento però deve avvenire necessariamente attraverso un provvedimento normativo.

Aliquota	2018	2019	2020	2021
10%	10%	11,5%	13%	13%
22%	22%	24,2%	24,9%	25%

### 14.3. Ampliamento dello split payment

#### 14.3.1. Premessa

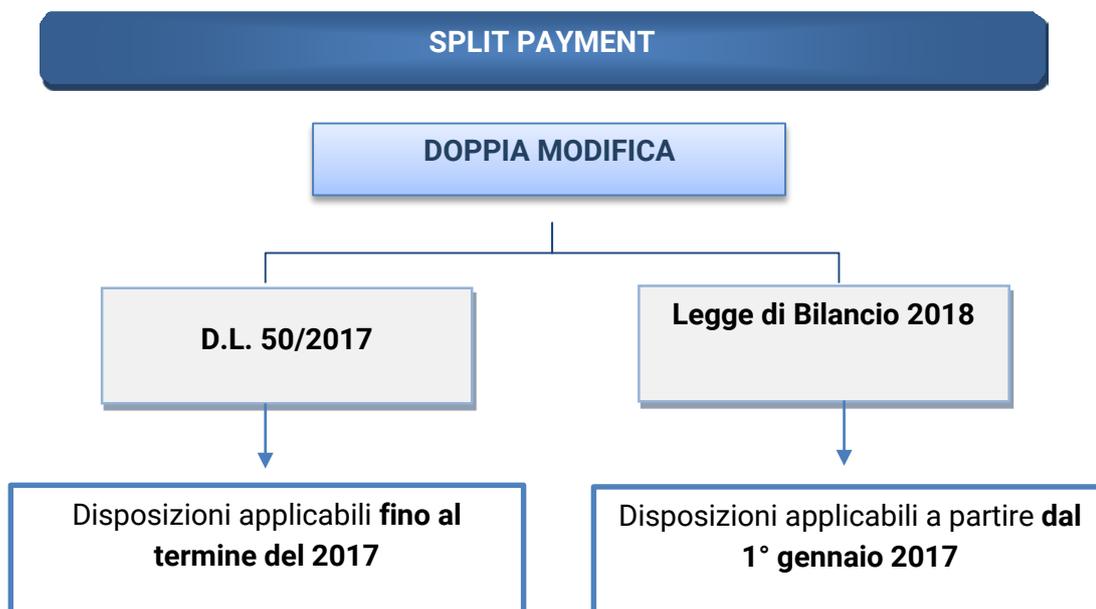
Nel corso del 2017 si è assistito ad una doppia modifica della disciplina dello *split payment*. La prima è avvenuta mediante l'articolo 1 del D.L. 50/2017, c.d. "manovra correttiva" e la seconda è avvenuta mediante il D.L. 148/2017, c.d. "Legge di Bilancio 2018", che, nell'articolo 3, ha riscritto il comma 1-bis dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972 **stabilendo che**:

la scissione dei pagamenti trova applicazione, oltre che per le amministrazioni pubbliche, anche per:

- gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alle persone (lettera 0a);
- le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche soggette allo *split payment* per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70% (lettera 0b);

- le società controllate direttamente dalla presidenza del Consiglio e dai ministeri attraverso voti sufficienti per esercitare un 'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (lettera a);
- le società controllate direttamente o indirettamente da Amministrazioni pubbliche, enti pubblici e società possessori della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (lettera b);
- le società partecipate, per una percentuale non inferiore al 70%, da Amministrazioni pubbliche o da enti o società di cui ai punti precedenti (lettera c);
- le società quotate, inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o con altro eventuale indice per il mercato azionario stabilito dal decreto MEF, identificate ai fini Iva nel territorio italiano, si ritiene anche tramite un rappresentante fiscale (lettera d).

Queste nuove disposizioni saranno applicabili a partire dal 1° gennaio 2017, mentre fino al termine del 2017 sarà applicabile la disciplina prevista dal D.L. 50/2017. Con quest'ultimo decreto era stata ampliata notevolmente la sfera applicativa della norma che, a partire dal 1° luglio 2017, andava a colpire anche le operazioni assoggettate a ritenuta alla fonte come le prestazioni effettuate da lavoratori autonomi o soggetti che esercitano arti o professioni, oltre che prestazioni di intermediazione, cessioni di brevetti e tutte le altre prestazioni per le quali è previsto l'obbligo di operare una ritenuta a titolo di acconto o di imposta da parte del committente ai sensi del D.p.r. 600/1973.



## 14.4. Applicazione dello split payment

Il meccanismo di applicazione dello *split payment*, è stato introdotto con la Legge di Stabilità 2015 con una funzione prevalentemente antielusiva volta a ridurre il c.d. *vat gap*. Questa normativa ha introdotto nel nostro ordinamento l'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972 il quale, non modificando le modalità di emissione della fattura previste dall'articolo 21 del medesimo Decreto IVA, prevede che l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata soggetto tenuto all'applicazione della scissione dei pagamenti direttamente all'Erario, scindendo il pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta.



Dal punto di vista pratico il fornitore della Pubblica Amministrazione emette la fattura addebitando la relativa imposta ed avrà cura, come già anticipato, di riportare la dicitura "scissione dei pagamenti".

L'imposta riportate in queste tipologie di fatture non concorrerà alla determinazione del saldo IVA in sede di liquidazione mensile o trimestrale. Mentre il soggetto ricevente sarà tenuto al versamento dell'IVA.

### Esempio fattura *split payment*

Ditta Alfa Spa

Spett.

Comune di Verona

Fattura n. 13 del 13/12/2017

Imponibile € 20.000,00

IVA 22% € 4.400,00

Totale fattura € 24.400,00

*Scissione dei pagamenti – IVA a vs. carico ex art. 17-ter D.p.r. 633/1972*

Netto a pagare € 20.000,00



In buona sostanza il cessionario o committente dovrà scindere il pagamento in due parti. Al fornitore sarà corrisposto il corrispettivo al netto dell'IVA (l'imponibile e le eventuali spese anticipate escluse dal tributo). Invece il tributo sarà versato direttamente nelle casse dell'Erario.

### 14.5. Rimborso IVA e split payment

Questo particolare meccanismo di liquidazione dell'imposta può creare delle problematiche finanziarie significative nei confronti degli operatori che prestano le loro opere prevalentemente o esclusivamente nei confronti di soggetti tenuti all'applicazione di questo meccanismo.



Infatti, quei soggetti che effettuano acquisti assoggettati ad IVA si trovano nell'impossibilità di compensare il tributo versato con l'imposta a debito derivante dalle cessioni.

Già dal 2015, il legislatore, ha previsto che queste operazioni possono rientrare tra quelle che consentono il rimborso annuale o infrannuale (attraverso il modello IVA TR) in base al requisito dell'aliquota media delle vendite inferiore a quella degli acquisti.

Inoltre questi soggetti possono godere del beneficio del rimborso in via prioritaria per un ammontare non superiore al quantitativo di imposta applicata alle operazioni fatturate con il meccanismo dello *split payment* effettuate nel periodo in cui è stata riscontrata l'eccedenza di imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso.

#### CASO 1



La società ESA srl, nel corso del terzo trimestre ha maturato un credito IVA complessivo di Euro 20.000 di cui 10.000 relativi ad operazioni assoggettate a *split payment*. Nel modello IVA TR presentato ad ottobre decide di chiedere a rimborso Euro 15.000.

Si avrà:

- Rimborso IVA erogato in via prioritaria € 10.000;
- Importo erogato secondo le regole ordinarie € 5.000.

## 14.6. Soggetti coinvolti nello split payment

Il D.L. 50/2017, a partire dal 1° luglio 2017 ha previsto un notevole ampliamento dei soggetti che in maniera attiva o passiva saranno coinvolti nell'applicazione di questo meccanismo.

In primo luogo, come già affermato, sono aumentate le tipologie di operazioni assoggettabili alla disciplina della scissione dei pagamenti. Infatti, fino al 30 giugno 2017, questo meccanismo non veniva applicato a quei soggetti che effettuavano prestazioni assoggettate a ritenuta alla fonte, come lavoratori autonomi o soggetti che esercitano arti o professioni, oltre che prestazioni di intermediazione, cessioni di brevetti e tutte le altre prestazioni per le quali è previsto l'obbligo di operare una ritenuta a titolo di acconto o di imposta da parte del committente ai sensi del D.p.r. 600/1973.



**Dal 1° luglio tutti questi soggetti, invece dovranno, seguire le nuove regole di fatturazione** ed il committente dovrà versare loro solo l'importo dell'imponibile (e di eventuali spese e cassa previdenziale, ove dovuta) al netto dell'IVA in *split payment* e della ritenuta d'acconto. Ai fini espositivi, come è logico immaginare, restano esclusi da questo meccanismo quei soggetti che, in via generale, determinano i loro versamenti IVA in maniera forfetaria, come per esempio le Associazioni che hanno optato per l'adesione al regime previsto dalla Legge 398/1991.

Oltre a queste tipologie di operazioni è aumentato anche il numero dei soggetti che saranno destinatari di questo meccanismo. Infatti, **oltre alla generalità delle Amministrazioni Pubbliche** ex articolo 1, comma 2, della Legge 196/2009, **vengono ricomprese:**

→ le società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio e dai Ministeri, sia mediante controllo "di diritto" ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) Codice civile, ovvero del possesso della maggioranza delle quote, sia mediante controllo "di fatto" ai sensi dell'articolo 2359 comma 1 n. 2) Codice civile, ovvero esercizio di un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria della controllata; le società controllate direttamente da Regioni, Province e Comuni, solo mediante controllo "di diritto" ex articolo 2359 comma 1 n. 1) Codice civile;

→ le società controllate direttamente o indirettamente ex articolo 2359, comma 1, n. 1) Codice civile, da parte delle società sopra menzionate;

→ le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana, con la possibilità che, con apposito decreto ministeriale, venga individuato un indice alternativo di riferimento.



Si nota quindi che i destinatari di questa tipologia di fattura andranno a coincidere con i soggetti che hanno l'obbligo di ricevere fatture elettroniche nel formato "PA". Ma, rispetto al passato, potranno anche esistere fatture in *split payment* in formato analogico, come per esempio quelle che verranno emesse nei confronti delle società quotate.

L'estensione è stata applicata anche alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana, con la possibilità che, con apposito decreto ministeriale, venga individuato un indice alternativo di riferimento. Questa possibilità non riguarda, però, le società quotate nell'indice FTSE MIB, per le quali, relativamente al 2018, si fa riferimento alle società incluse nell'indice alla data del 30 settembre 2017 e che attualmente sono:

→ Assicurazioni Generali Spa
→ Freni Brembo Spa
→ Unipol Gruppo Finanziario Spa
→ Unicredit Spa
→ Leonardo Spa
→ ENI Spa
→ Telecom Italia Spa alias TIM Spa
→ Mediobanca Banca di Credito Finanziario Spa
→ Recordati industria chimica e farmaceutica Spa
→ Intesa San Paolo Spa
→ ENEL Spa
→ Unipolsai Assicurazioni Spa
→ Saipem Spa
→ Banca Generali Spa
→ Luxottica Group Spa
→ Buzzi Unicem Spa
→ BPER Banca Spa
→ Fincobank Banca Fineco Spa
→ Yoox Net-a-porter group Spa
→ Banca Mediolanum Spa
→ Salvatore Ferragamo Spa
→ Unione di banche italiane Spa, in forma abbreviata UBI Banca
→ Azimut Holding Spa
→ Ferrari N.V.

→ Atlantia Spa
→ Moncler Spa
→ Prysmian Spa
→ Terna - rete elettrica nazionale Spa
→ Davide Campari - Milano Spa
→ Mediaset Spa
→ Italgas Spa
→ Banco BPM Spa
→ CNH Industrial N.V.
→ A2A S.p.a.
→ SNAM S.p.a.
→ Poste Italiane S.p.a.
→ FIAT Chrysler Automobili N.V.
→ EXOR N.V.
→ Stmicroelectronics N.V.
→ Tenaris S.A.

**CON LE RECENTISSIME MODIFICHE PREVISTE DAL D.L. 148/2017,  
C.D. "LEGGE DI BILANCIO 2018**

**sono stati ricompresi anche i seguenti soggetti:**

- gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
- le società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche o dagli enti precedentemente menzionati;
- società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co.1, n. 1, c.c., anche da enti di cui ai punti precedenti.

Alla luce di quanto affermato, appare utile fornire una tabella sintesi dei soggetti coinvolti:

<b>Soggetti che applicano la disciplina</b>
→ Amministrazioni pubbliche ex articolo 1, comma 2, Legge 196/2009
→ Società controllate dalla presidenza del consiglio dei ministri
→ Società controllate direttamente da Regioni, Province e Comuni
→ Società controllate direttamente o indirettamente da altre sottoposte al controllo della Presidenza del consiglio dei ministri, di Regioni, Province e Comuni
→ Società quotate nell'indice FTSE MIB
→ Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona
→ Fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento
→ Società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche o dagli enti precedentemente menzionati
→ Società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co.1, n. 1, c.c., anche da enti di cui ai punti precedenti

#### **14.7. Registrazione e contabilizzazione**

Il soggetto che emette la fattura con l'indicazione dell'applicazione della scissione dei pagamenti ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972 dovrà registrare la stessa nei propri registri IVA ma annotata in modo differenziato rispetto alle altre fatture di vendita in quanto queste non contribuiranno alla determinazione del saldo IVA in sede di liquidazione del tributo.

Inoltre, dal punto di vista contabile la fattura dovrà essere registrata come una normale fattura di vendita, nella quale però sarà necessario tenere conto del fatto che l'incasso complessivo non sarà pari al totale della fattura e di conseguenza pari al credito che si rileva nei confronti del committente/cessionario come avviene solitamente. Infatti, dal punto di vista finanziario l'entrata sarà pari "solamente" all'importo dell'imponibile mentre il controvalore dell'IVA sarà trattenuto dal committente/cessionario che sarà obbligato al versamento del tributo nelle casse dell'Erario.

Nel caso di un'operazione del valore di Euro 2.000 effettuata nei confronti di una Pubblica Amministrazione la scrittura contabile sarà la seguente:



### Esempio

Crediti vs. Pubblica Amministraz.	a	Diversi		2.440,00
		Ricavi di vendita	2.000,00	
		Iva C/Split payment	440,00	

Successivamente, ai sensi di quanto previsto 17-ter del D.p.r. 633/1972, si dovrà tenere conto della neutralizzazione dell'IVA di rivalsa che non viene incassata dal soggetto che emette la fattura.

Iva C/split payment	a	Crediti vs. Pubblica Amministraz		440,00
---------------------	---	----------------------------------	--	--------

Dal punto di vista del cessionario/committente le scritture contabili relative alla stessa operazione saranno:

Costo di acquisto	a	Diversi		2.440,00
		Debito verso fornitori	2.000,00	
		Iva C/Split payment	440,00	

Dovendo suddividere l'ipotesi in cui l'acquisto sia destinato alla sfera commerciale, la cui scrittura sarà la seguente:

Costo di acquisto	a	Diversi		2.440,00
		Debito verso fornitori	2.000,00	
		Iva C/Split payment	440,00	

Dal caso in cui l'acquisto sia destinato alla sfera istituzionale e quindi la scrittura sarà la seguente:

Costo di acquisto	a	Diversi		2.440,00
		Debito verso fornitori	2.000,00	
		Iva C/Split payment	440,00	

Da ultimo andrà rilevato il versamento dell'IVA all'Erario

Iva C/split payment	a	Erario		440,00
---------------------	---	--------	--	--------

## 14.8. Casi operativi

## CASO 2



**Una società deve emettere fattura ad una fondazione universitaria per della vendita di materiale, dovrà emettere fattura applicando il meccanismo dello *split payment* a partire dal 1° gennaio 2018?**

Secondo le modifiche introdotte dal D.L. 148/2017 vi è un ampliamento della sfera soggettiva dei soggetti coinvolti nella disciplina. Tra questi vi è stato un ampliamento rivolto anche alle fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%. Pertanto, nel caso di specie, sarà necessario verificare preventivamente l'interessenza di un'amministrazione pubblica all'interno della fondazione. Qualora la partecipazione fosse superiore al 70% è corretto procedere con l'emissione della fattura soggetta alla scissione dei pagamenti.

## CASO 3



**La disciplina dello *split payment* risulta applicabile anche nel caso di acquisti effettuati da un ente pubblico certificati mediante scontrino o ricevuta fiscale?**

La scissione dei pagamenti riguarda solamente operazioni documentate mediante fattura emessa dai fornitori ai sensi dell'articolo 21 del D.p.r. 633/1972.

## CASO 4



**Un idraulico effettua una manutenzione su di un edificio di proprietà di un'amministrazione pubblica tenuta all'applicazione dello *split payment* per l'importo di Euro 3.000 + eventuale IVA. Considerando che il servizio sarebbe soggetto a *reverse charge* ex articolo 17, comma 6, lettera a-ter del D.p.r. 633/1972, come dovrà essere emessa la fattura?**

Considerando che le prestazioni di servizi su edifici effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta vanno fatturate in *reverse charge* ai sensi dell'articolo 17, lettera a-ter) del D.p.r. 633/1972 vi è un'esclusione dell'applicazione dello *split payment*.

### CASO 5



Esempio

**Un'associazione sportiva dilettantistica (ASD) che abbia optato per il regime forfetario ex Legge 398/1991, nel caso debba emettere una fattura nei confronti di un ente pubblico dovrà applicare il meccanismo dello *split payment*?**

Il meccanismo della scissione dei pagamenti esclude espressamente i soggetti che applichino regimi forfetari di detrazione dell'IVA, come quello stabilito dalla Legge 398/1991. Pertanto l'A.S.D. dovrà emettere una fattura ordinaria senza indicazione "scissione dei pagamenti".

### CASO 6



Esempio

**Un professionista che effettui una prestazione nei confronti di un Ente assoggettato alla disciplina dello *split payment* come dovrà comportarsi?**

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017 è aumentato il numero dei soggetti coinvolti nel meccanismo della scissione dei pagamenti. In particolare, questo meccanismo si estende anche ai professionisti che dovranno:

- Emettere fattura con l'applicazione dell'IVA e l'indicazione "operazioni soggetta alla scissione dei pagamenti (*split payment*)" ai sensi dell'articolo 17-ter del D.p.r. 633/1972;
- Incassare il solo imponibile (oltre ad oneri previdenziali e rimborsi spese) al netto della ritenuta d'acconto.

### CASO 7



Esempio

**Un'associazione sportiva dilettantistica, che applica il regime previsto dalla Legge 398/1991, ha emesso in data 31/07/2017 una fattura ad un Comune applicando, erroneamente, la disciplina dello *split payment*. Il Comune ha pagato la fattura con il solo imponibile. E' possibile correggere l'errore, considerando che l'ASD in regime di 398/1991 può recuperare forfetariamente solo il 50% dell'IVA?**

Premesso che il meccanismo dello *split payment* non è applicabile se il fornitore della Pubblica Amministrazione è un'associazione in regime ex L. 398/1991. In questo caso l'associazione dovrà emettere una nota di accredito con *split payment* in modo da annullare la fattura precedentemente emessa e pagata. Successivamente verrà emessa una nuova fattura con l'indicazione dell'IVA ma non dell'applicazione della scissione dei pagamenti. Il Comune, dovrà provvedere semplicemente ad integrare il pagamento dell'importo dell'IVA.

**CASO 8**

Esempio

**Un lavoratore dipendente, in trasferta, richiede l'emissione di fattura ad un ristoratore in nome e per conto dell'azienda che lo ha incaricato della trasferta. La fattura riporta l'intestazione dell'azienda ed il nominativo del dipendente in trasferta. Nel caso l'azienda in questione sia una società quotata tenuta all'applicazione del meccanismo dello split payment, come dovrà avvenire il pagamento?**

Nel caso in esame, il dipendente in trasferta che effettui il pagamento del conto nel ristorante dove si è recato dovrà verificare che la fattura emessa rechi la dicitura "scissione dei pagamenti" e dovrà effettuare il pagamento al netto dell'IVA.

**CASO 9**

Esempio

**Una società ha emesso, in data 28 novembre 2017, una fattura ad un Comune relativa a provvigioni su un contratto di locazione. L'imposta era stata assolta con le modalità ordinarie. Successivamente vi è stata una modifica in aumento degli importi, per cui, in data 30 novembre 2017 la Società ha emesso una nota di variazione in aumento per la differenza. Come dovrà essere regolata l'IVA?**

L'IVA derivante dal maggior importo indicato nella nota di variazione, in deroga alle modalità ordinarie, andrà regolata attraverso il meccanismo della scissione dei pagamenti.

**CASO 10**

Esempio

**Un'agenzia di viaggi deve emettere una fattura elettronica nei confronti di un istituto scolastico per biglietti volo aereo nazionale. La prestazione è soggetta a split payment?**

La C.M. 6/E/2015 ha chiarito che la scissione dei pagamenti non trova applicazione relativamente alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole specifiche come, ad esempio, il regime di cui all'articolo 74-ter del D.p.r. 633/1972. Questo valevole anche per il regime monofase di cui all'articolo 74 del D.p.r. 633/1972 ed il regime del margine di cui all'articolo 36 del D.L. n. 41/1995

## 14.9. Spesometro 2017 - esclusione dalle sanzioni

Uno degli emendamenti al D.L. 148/2017 ha previsto alcune modifiche alla disciplina della **“Comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute”** effettuata ai sensi dell’articolo 21 del D.L. 78/2010.

In particolare, le novità più significative consistono:

- nell’estensione dell’invio semestrale anche per l’anno d’imposta 2018;
- nella possibilità di comunicare i dati del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad Euro 300;
- in una riduzione generalizzata dei dati informativi necessari ai fini di completare l’invio.

Passando ad una trattazione maggiormente dettagliata della previsione normativa il primo aspetto relativo all’invio semestrale permette il superamento, di fatto, della disciplina transitoria indicata nell’articolo 4, comma 1, del D.L. 193/2016 che prevedeva l’invio semestrale solo per il 2017.

Relativamente al secondo punto esposto si sottolinea che sarà sostanzialmente ripristinata *de facto* la possibilità prevista dall’articolo 6 del D.p.r. 695/96 di registrare in un unico documento riepilogativo le fatture emesse e ricevute di importo inferiore ad Euro 300.

Pertanto, in questo caso la trasmissione sarà effettuata correttamente qualora vengano indicati almeno:

- la partita IVA del soggetto cedente o prestatore per le fatture attive registrate nel documento riepilogativo;
- la partita IVA del cessionario o committente per le fatture passive registrate nel documento riepilogativo;
- la data ed il numero del documento riepilogativo contenente, inoltre, l’imponibile complessivo e l’imposta complessiva distinti per aliquota applicabile.



Attenzione

Da ultimo, per quanto riguarda la riduzione dell’obbligo informativo, si precisa che questo sarà assolto mediante l’indicazione, in sede di comunicazione, della partita IVA del soggetto cedente (o prestatore) oppure del cessionario (o committente)

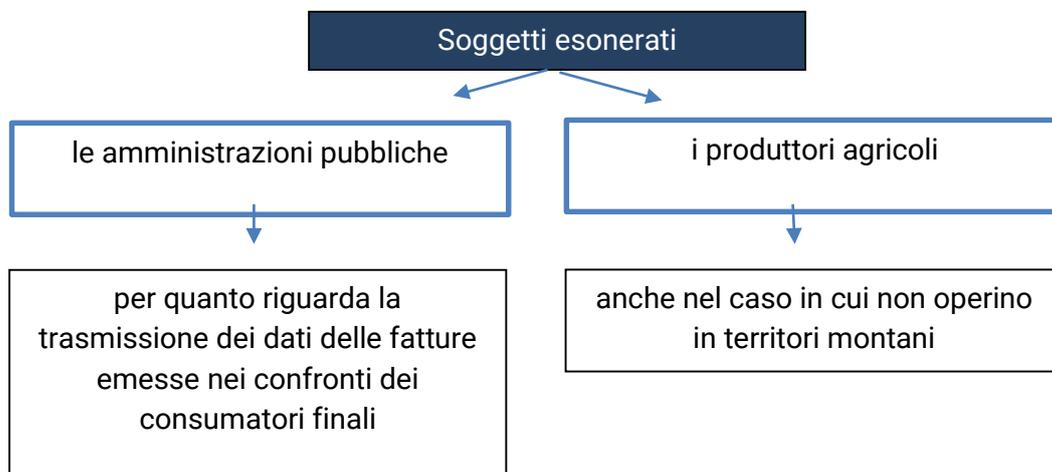
oppure, per i soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, del relativo codice fiscale. Inoltre, andranno riportati, sempre in sede di comunicazione, la data ed il numero della fattura, la base imponibile, l'aliquota applicata e la tipologia di operazione effettuata nel caso in cui non sia indicata alcuna imposta in fattura.

A tal fine appare utile sottolineare che questo obbligo informativo sarà applicato per tutto il 2018, mentre, a partire dal 2019, verrà abolito a seguito dell'estensione della fattura elettronica a tutti i soggetti passivi IVA.

#### 14.10. Novità sotto il profilo soggettivo

Dal punto di vista soggettivo, già a partire dal prossimo invio semestrale avente scadenza a febbraio 2018, saranno esonerati dalla comunicazione alcuni soggetti, quali:

- le amministrazioni pubbliche ex articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001, per quanto riguarda la trasmissione dei dati delle fatture emesse nei confronti dei consumatori finali;
- i produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 6 del D.p.r. 633/1972 anche nel caso in cui non operino in territori montani.



#### 14.11. Novità sotto il profilo sanzionatorio

Le modifiche apportate hanno stabilito tra l'altro l'esclusione dell'applicabilità sanzioni ex articolo 11, commi 1 e 2-bis del D.Lgs. 471/1997 in caso di errata trasmissione dei dati delle fatture, con riferimento alla comunicazione del primo semestre 2017. Questo esonero opera solo nel caso in cui i dati esatti siano trasmessi entro la scadenza per la seconda comunicazione semestrale, ovvero entro il 28 febbraio 2018.

Questa disapplicazione delle sanzioni vale sia per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute effettuata ai sensi dell'articolo 21 del D.L. 78/2011, c.d. "nuovo spesometro", che per la comunicazione opzionale ex articolo 1, comma 3, del D.Lgs. 127/2015.

Le sanzioni vengono così stabilite per tutte le tipologie di invii, ai sensi dell'articolo 11, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997 nell'importo di due euro per fatture con un massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre, con possibilità di ridurre il tutto alla metà se l'invio dei dati viene effettuato entro 15 giorni dal termine di legge.

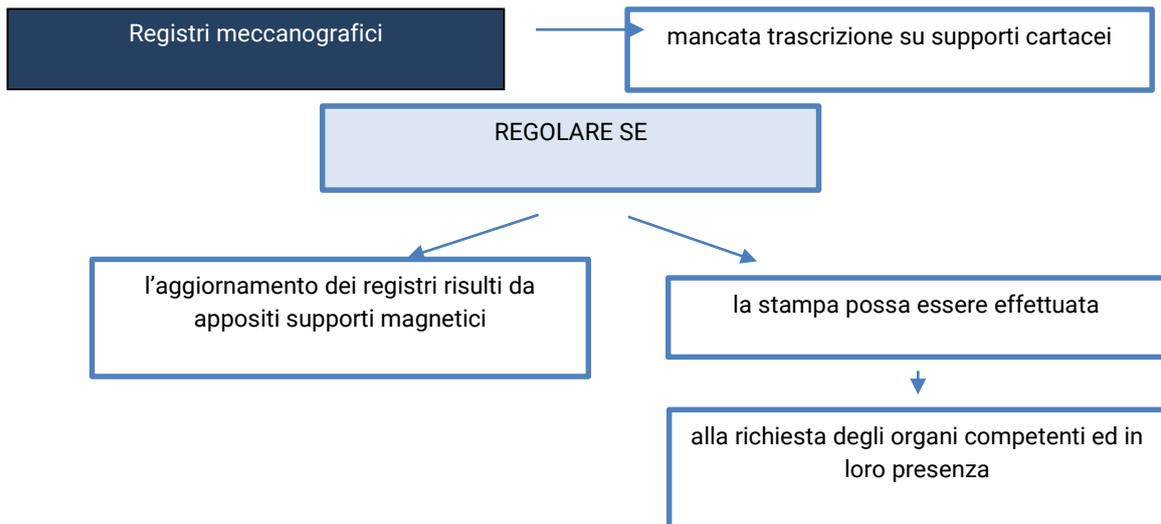
#### 14.12. Registri IVA: stampa cartacea facoltativa

Nelle modifiche, apportate tramite emendamento, al D.L. 148/2017 è stato introdotto il comma 4-quater all'articolo 7 del D.L. 357/1994, che introduce una deroga semplificatrice alla previgente disciplina contenuta nel comma 4-ter del medesimo articolo 7.

 <p>Attenzione</p>	<p>In particolare, secondo quest'ultimo comma, viene previsto che <i>"la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza"</i>.</p>
---	---

Pertanto, al fine di considerare regolare la mancata trascrizione su supporti cartacei il contenuto dei registri meccanografici, è necessario che:

- l'aggiornamento dei registri risulti da appositi supporti magnetici;
- la stampa possa essere effettuata contestualmente alla richiesta degli organi competenti ed in loro presenza.



La nuova disposizione normativa prevede che i registri IVA potranno essere tenuti su supporti di tipo elettronico senza la necessità di provvedere alla relativa stampa entro tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione annuale. In questo caso è sempre necessario che sia rispettata la possibilità, nell'eventualità in cui vi siano ispezioni o verifiche da parte delle autorità competenti, di stampare i registri a seguito di specifica richiesta. Questa semplificazione riguarda solamente i registri IVA degli acquisti e delle vendite, tenuti ai sensi degli articoli 23 e 25 del D.p.r. 633/1972, e non la totalità dei registri contabili previsti dalla normativa vigente.



La previsione contenuta nel comma 4-quater va a superare le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 46 del 10 aprile 2017 nella quale confermava che i tre mesi per l'effettuazione della stampa dei registri IVA sono calcolati con riferimento alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Da ultimo, per quanto riguarda l'aspetto che i registri IVA risultino aggiornati nel momento in cui avviene una verifica o un'ispezione significa i fatti registrati al loro interno devono risalire ad un massimo di 60 giorni rispetto alla data di effettuazione dell'operazione, come previsto dall'articolo 1, del D.M. 11 agosto 1975.

## 15. NOVITÀ SU BONUS PUBBLICITÀ

<b>RIFERIMENTO</b>	Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 (D.L. n. 148/2017, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 172/2017) – <b>art. 4</b>
<b>AMBITO DI INTERVENTO</b>	<b>Bonus Pubblicità (art. 4)</b> – ampliamento ambito soggettivo e temporale rispetto alla norma originaria della Manovra Correttiva 2017: <ul style="list-style-type: none"><li>- bonus esteso anche agli enti non commerciali;</li><li>- bonus riconosciuto anche per gli investimenti in campagne pubblicitarie su stampa periodica e quotidiana online (non più solo cartacea);</li><li>- bonus fruibile già per gli investimenti pubblicitari incrementali effettuati dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017, sebbene solo per quelli sulla stampa quotidiana e periodica, anche online;</li><li>- autorizzazione di spesa di 62,5 milioni di euro per l'anno 2018.</li></ul>

### 15.1. Premessa

Altre due novità importanti del Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 riguardano il **bonus pubblicità** e la  **riforma della disciplina del diritto d'autore**.

#### In particolare, il decreto in esame:



- **modifica, in senso migliorativo, la disciplina del bonus pubblicità** introdotta dalla Manovra Correttiva 2017, ampliandone l'ambito soggettivo e temporale;
- pone **fine al regime di monopolio della SIAE in tema di collecting diritti d'autore**, estendendo esplicitamente l'attività di intermediazione in tema di diritti d'autore **anche ad altri organismi di gestione collettiva**.

### 15.2. Novità per il bonus pubblicità (art. 4)

Il Collegato fiscale, all'art. 4, ha introdotto importanti novità sulla disciplina del cosiddetto "bonus pubblicità", il credito d'imposta istituito dall'art. 57-bis della Manovra Correttiva 2017 (D.L. n. 50/2017, convertito nella Legge n. 96/2017 in vigore dal 24.06.2017).



Si ricorda che la **Manovra Correttiva 2017** ha introdotto tale credito d'imposta a partire **dal 2018** a favore delle **imprese e dei lavoratori autonomi che effettuino investimenti in campagne pubblicitarie su quotidiani, periodici, televisioni e radio.**

Lo scopo perseguito dal legislatore è quello di accrescere e sviluppare l'attività aziendale o professionale, oltre che sostenere il comparto dell'editoria e dell'emittenza radiofonica e televisiva locale.

Il credito d'imposta è concesso **in proporzione al valore incrementale della spesa sostenuta** per tali campagne pubblicitarie.

Ora, il **Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 (D.L. n. 148 del 16.10.2017, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 172 del 04.12.2017), all'art. 4, apportando modifiche all'art. 57-bis del D.L. n. 50/2017, ha introdotto alcune importanti novità sul bonus pubblicità.**

#### In particolare, ne ha previsto:



- l'estensione **anche agli enti non commerciali;**
- l'ampliamento dell'ambito oggettivo del bonus **anche agli investimenti in campagne pubblicitarie su stampa periodica e quotidiana anche online, non più solo cartacea;**
- **l'autorizzazione di spesa di 62,5 milioni di euro per l'anno 2018, alle quali si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione, di cui all'art.1 della Legge n. 198/2016, da imputare:**
  - per 50 milioni di euro sulla quota spettante alla Presidenza del Consiglio dei ministri;
  - per 12,5 milioni di euro sulla quota spettante al Ministero dello sviluppo economico.
- la possibilità di fruire del **bonus già per gli investimenti pubblicitari incrementali sulla (sola) stampa quotidiana e periodica, anche online, effettuati dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017, sempre che il loro valore superi almeno dell'1% l'ammontare degli analoghi investimenti pubblicitari effettuati dai medesimi soggetti sugli stessi mezzi di informazione nel corrispondente periodo dell'anno 2016. A tal scopo, vengono destinate risorse per una quota pari a 20 milioni di euro, a valere sulla quota (di 50 milioni di euro) spettante alla Presidenza del Consiglio dei ministri dello stanziamento relativo all'anno 2018.**

Pertanto, alla luce delle novità del Collegato fiscale, si può così sintetizzare:

BONUS PUBBLICITA':		
DISCIPLINA ALLA LUCE DELLE NOVITA' DEL COLLEGATO FISCALE		
<b>TIPO DI AGEVOLAZIONE</b>	<b>Credito d'imposta per investimenti incrementali in campagne pubblicitarie</b> su quotidiani, periodici, televisioni e radio	
<b>SOGGETTI BENEFICIARI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>imprese</b> (a prescindere dalla forma giuridica)</li> <li><b>lavoratori autonomi</b> (a prescindere dall'iscrizione ad un Albo professionale)</li> <li><b>enti non commerciali (NOVITA')</b></li> </ul>	
<b>INVESTIMENTI AGEVOLABILI</b>	<b>PER IL 2017: (NOVITÀ)</b>	investimenti incrementali in campagne pubblicitarie su: <ul style="list-style-type: none"> <li><b>stampa</b> periodica e quotidiana, <b>anche online (NOVITA')</b></li> </ul> effettuati nel <b>periodo 24.06.2017 – 31.12.2017</b>
	<b>DAL 2018:</b>	investimenti incrementali in campagne pubblicitarie su: <ul style="list-style-type: none"> <li><b>stampa</b> periodica e quotidiana, <b>anche online (NOVITA')</b></li> <li><b>emittenti televisive</b></li> <li><b>emittenti radiofoniche locali</b>, analogiche o digitali</li> </ul> effettuati nel <b>periodo 01.01 – 31.12</b> di ogni anno
<b>CONDIZIONE</b>		Si deve trattare di <b>"investimenti incrementali"</b> , nel senso che: <p style="text-align: center;"><b>investimento anno "n+1" &gt;</b> <b>investimento anno "n" + 1%</b></p> (per il 2017, deve essere: investimento periodo 24.06.2017 - 31.12.2017 > investimento periodo 24.06.2016 - 31.12.2016 + 1%)
<b>MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li><b>75%</b> del valore incrementale – in generale</li> <li><b>90%</b> del valore incrementale – per microimprese, PMI e start up innovative</li> </ul>
<b>MODALITA' DI UTILIZZO DEL BONUS PUBBLICITÀ</b>		<b>Esclusivamente in compensazione in F24, previa istanza</b> al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri
<b>RISORSE STANZIATE</b>	<b>PER IL 2018:</b>	<b>62,5 milioni di euro (NOVITÀ)</b>
	<b>PER IL 2017:</b>	<b>20 milioni di euro</b> (a valere sui 60 milioni del 2018) <b>(NOVITÀ)</b>

## 16. NOVITÀ LIBERI PROFESSIONISTI

RIFORMA DELLA DISCIPLINA DEL DIRITTO D'AUTORE	
<b>RIFERIMENTO</b>	Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018 (D.L. n. 148/2017, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 172/2017) – <b>art. 19</b> .
<b>AMBITO DI INTERVENTO</b>	<b>Collecting diritti d'autore (art. 19)</b> – fine monopolio SIAE in tema di collecting diritti d'autore, con estensione dell'attività di intermediazione in tema di diritti d'autore anche ad altri organismi di gestione collettiva (liberalizzazione del settore, con adeguamento alla normativa europea).
EQUO COMPENSO	
<b>DEFINIZIONE</b>	Si definisce <b>equo</b> il compenso del professionista determinato nelle convenzioni quando è « <b>proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto</b> » nonché « <b>al contenuto e alle caratteristiche della prestazione</b> »
<b>NOVITÀ</b>	È stata introdotta la garanzia all'equo compenso del professionista e la nullità delle eventuali clausole vessatorie contenute nelle convenzioni con imprese bancarie e assicurative nonché con imprese diverse dalle microimprese e dalle piccole e medie imprese
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Lavoratori autonomi
<b>SOGGETTI ESCLUSI</b>	Imprenditori Agenti della Riscossione
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 1, co. 487 della Legge di Bilancio 2018</li> <li>• Art. 19-<i>quaterdecies</i> del Decreto Legge n. 148/2017</li> <li>• Art. 13-<i>bis</i> L. n. 247/2012</li> </ul>
<b>PROCEDURE</b>	Presunzione della natura vessatoria delle clausole contenute nelle convenzioni unilaterali delle imprese bancarie e assicurative che determinano un significativo squilibrio contrattuale a carico del professionista. Le <b>clausole vessatorie sono nulle</b> . La presunzione fa sì che spetti alle parti fornire la prova contraria, cioè dimostrare che quella disposizione contrattuale è stata oggetto di specifica trattativa
SPECIALIZZAZIONE PROFESSIONISTI	
<b>DEFINIZIONE</b>	Introduzione, nella <i>Sezione A</i> dell'Albo dei Dottori Commercialisti, di elenchi suddivisi per specializzazioni nei quali riportare gli iscritti in possesso di titolo di specializzazione professionale collegato ad una delle attività rientranti tra le competenze riconosciute
<b>NOVITÀ E PROCEDURE</b>	Possibilità per i Dottori Commercialisti di conseguire titoli di specializzazione attraverso: <ul style="list-style-type: none"> <li>• iscrizione nella <i>Sezione A</i> dell'albo da almeno cinque anni e frequenza con profitto di percorsi formativi della durata</li> </ul>

	<p>complessiva non inferiore a duecento ore attinenti alle attività di competenza;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• iscrizione nella Sezione A dell'albo da almeno cinque anni e conseguimento di un diploma di specializzazione universitario o la qualifica di professore universitario di ruolo in materie giuridiche ed economiche corrispondenti ai settori di specializzazione;</li> <li>• iscrizione nella Sezione A dell'albo da almeno dieci anni e adeguata dimostrazione dell'esercizio nell'ultimo quinquennio, in modo prevalente e continuativo, di attività professionale in uno dei settori di specializzazione.</li> </ul>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Dottori Commercialisti
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emendamento n. 19.0.48 alla Legge di Bilancio 2018 presentato dal Senato</li> <li>• D. Lgs. n. 139/2005</li> </ul>
<b>DECORRENZA</b>	La riforma dell'ordinamento professionale dei Dottori Commercialisti e l'introduzione dei percorsi specialistici non ha avuto seguito

### 16.1. Riforma della disciplina del diritto d'autore (art. 19)

Tra le novità del Collegato fiscale c'è un'importante disposizione che riguarda la **raccolta dei diritti d'autore**.

**Finora**, in Italia questo compito era stato affidato per legge **alla SIAE** (Società Italiana degli Autori ed Editori) **in regime di monopolio**. Ciò andava in contrasto con la direttiva europea Barnier che, invece, prevede la liberalizzazione del settore a livello europeo.

Per non incorrere in una procedura di infrazione, **il legislatore si è adeguato alla normativa europea liberalizzando il settore** anche in Italia.

A tal fine, l'**art. 19** del Collegato fiscale **modifica l'art. 15-bis, comma 2-ter, terzo periodo, Legge n. 633/1941** (Legge sulla protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio), il quale ora prevede che il **Mibact** (Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo) debba **controllare** che non solo **la SIAE, ma anche gli "altri organismi di gestione collettiva"**, in coerenza con le risultanze di bilancio, **remunerino in forma compensativa i titolari dei diritti d'autore**.

Con una **modifica all'art. 180** della stessa Legge n. 633/1941 viene, inoltre, stabilito esplicitamente che:

*"l'attività di intermediario, comunque attuata, sotto ogni forma diretta o indiretta di intervento, mediazione, mandato, rappresentanza ed anche di cessione per l'esercizio dei diritti di rappresentazione, di esecuzione, di recitazione, di radiodiffusione ivi compresa la comunicazione al pubblico via satellite e di riproduzione meccanica e cinematografica di opere tutelate, è riservata in via esclusiva alla Società italiana degli autori ed editori (S.I.A.E.) ed agli altri organismi di gestione collettiva di cui al decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 35" (di attuazione della direttiva 2014/26/UE sulla gestione collettiva dei diritti d'autore e dei diritti connessi e sulla concessione di licenze multiterritoriali per i diritti su opere musicali per l'uso online nel mercato interno).*

Viene, inoltre, stabilito che, per gli **organismi di gestione collettiva stabiliti in Italia, l'esercizio dell'attività di intermediazione è in ogni caso subordinata alla verifica del rispetto dei requisiti da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni**, ai sensi del D.Lgs. n. 35/2017.

LIBERALIZZAZIONE COLLECTING DIRITTI D'AUTORE: FINE MONOPOLIO SIAE	
SOCIETÀ DI COLLECTING (ATTIVITÀ DI INTERMEDIAZIONE)	SIAE
	Altri organismi di gestione collettiva di cui al decreto legislativo 15 marzo 2017, n. 35 <b>(NOVITÀ)</b>

## 16.2. Equo compenso del professionista

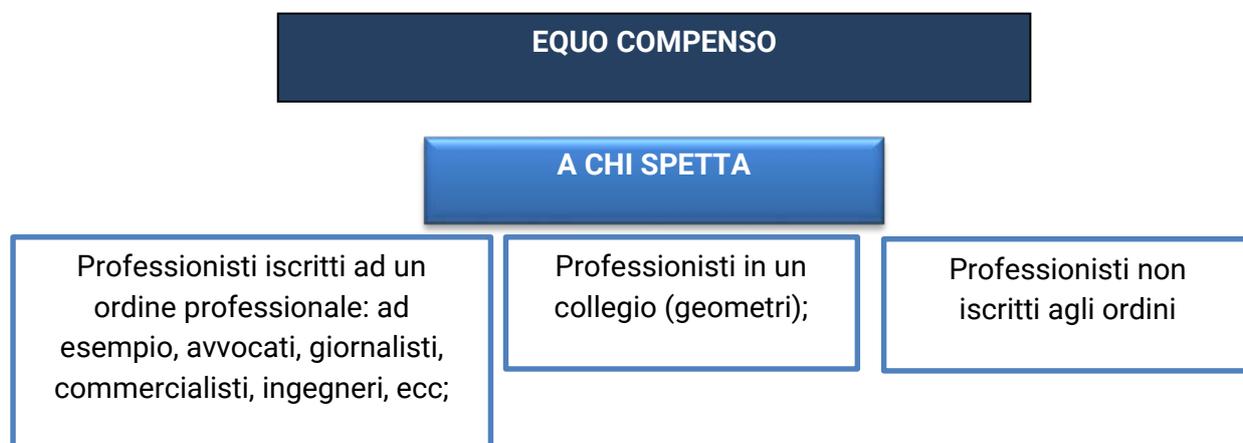
La nuova Legge di Bilancio, al comma 487 dell'articolo 1, apporta delle modifiche all'articolo 19-*quaterdecies* del D. L. n. 148/2017 nonché all'articolo 13-*bis* della Legge n.247/2012. In particolare, il comma in questione ha aggiunto che **le disposizioni di cui all'art. 19-*quaterdecies* del D. L. n. 148/2017 non si estendono agli Agenti della Riscossione**. Gli stessi, sono tenuti a garantire, al momento del conferimento dell'incarico professionale, *"la pattuizione di compensi*

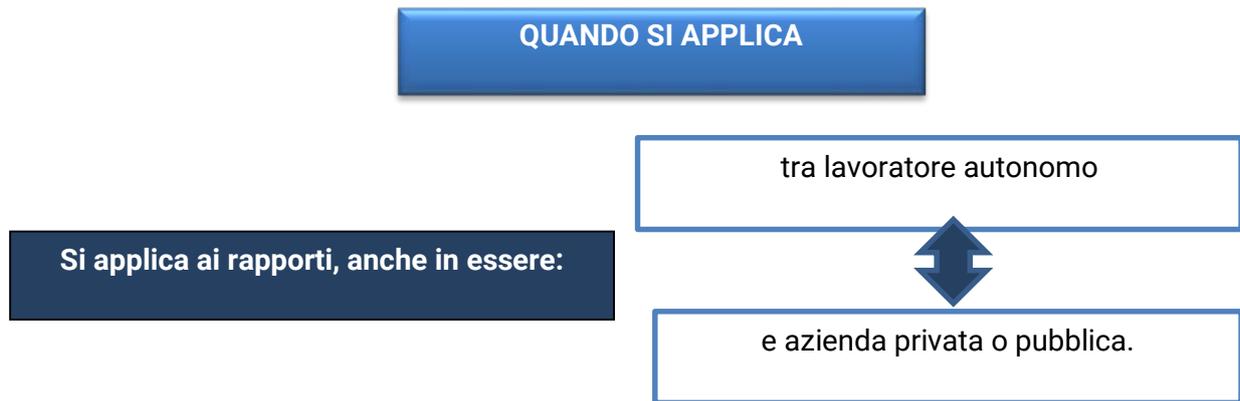
adeguati all'importanza dell'opera, tenendo conto, in ogni caso, dell'eventuale ripetitività delle prestazioni richieste".



Il **comma 1 dell'articolo 19-quaterdecies** introduce il nuovo art. 13-bis rubricato "**Equo compenso e clausole vessatorie**" alla Legge professionale forense, la L. n. 247/2012.

Il neo-introdotta articolo disciplina il **compenso degli avvocati** nei rapporti professionali regolati da convenzioni con imprese bancarie e assicurative nonché con imprese diverse dalle microimprese e dalle piccole e medie imprese, vale a dire con i c.d. clienti "forti".





La **disciplina sull'equo compenso** riguarda i rapporti professionali regolati da convenzioni aventi ad oggetto (art. 13-bis co. 1 della L. 247/2012):

• **con riferimento agli avvocati**, lo svolgimento delle seguenti specifiche attività (art. 2 co. 5 e 6 primo periodo della L. n. 247/2012):

- attività esclusive, quali l'assistenza, la rappresentanza e la difesa nei giudizi davanti a tutti gli organi giurisdizionali e nelle procedure arbitrali rituali (salvi i casi espressamente previsti dalla legge);
- attività professionale di consulenza legale e di assistenza legale stragiudiziale, qualora sia connessa all'attività giurisdizionale, se svolta in modo continuativo, sistematico e organizzato (salvo le competenze espressamente individuate relative a specifici settori del diritto e previste dalla legge per gli esercenti altre professioni regolamentate);

• **con riferimento alle altre professioni**, seguendo un'interpretazione sistematica della norma, tutte le attività ricomprese nell'oggetto stesso della professione e, quindi, ad esempio per i Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili quelle elencate all'art. 1 del D. Lgs. n. 139/2005.

Lo svolgimento della prestazione può avvenire sia da parte del singolo professionista, sia in forma associata o societaria.

Le convenzioni devono essere state predisposte in via unilaterale dai seguenti committenti:

- imprese bancarie e assicurative;
- imprese non rientranti nelle categorie delle microimprese o delle piccole o medie imprese (PMI).

Tali convenzioni si presumono, salvo prova contraria, predisposte unilateralmente (art. 13-bis co. 3 della L. n. 247/2012).

## QUANDO SCATTA IL DIRITTO ALL'EQUO COMPENSO

Il diritto scatta quando il **committente** è:

1

UNA BANCA

2

UN'ASSICURAZIONE

3

UNA GRANDE AZIENDA;

4

UN'AZIENDA DELLA PUBBLICA  
AMMINISTRAZIONE



Data la forza contrattuale della controparte a scapito del lavoratore autonomo, al fine di eliminare tale significativo squilibrio, è stata introdotta la garanzia all'equo compenso del professionista e la nullità delle eventuali clausole vessatorie contenute nelle convenzioni anzidette.

In particolare, il comma 2 del nuovo articolo 13-*bis* definisce **equo** il compenso dell'avvocato determinato nelle convenzioni quando è «**proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto**» nonché «**al contenuto e alle caratteristiche della prestazione legale**», tenuto conto dei parametri determinati dal decreto del Ministro della Giustizia finalizzato alla determinazione del compenso dell'avvocato per ogni ipotesi di mancata determinazione consensuale e liquidazione giudiziale.

Le **clausole contenute nelle convenzioni unilaterali delle imprese bancarie e assicurative, sono da considerarsi vessatorie se**, anche in ragione della non equità del compenso pattuito, **determinano un significativo squilibrio contrattuale a carico del professionista**. A tal proposito, il comma 5 opera una presunzione della natura vessatoria di alcune clausole salvo che siano state oggetto di specifica trattativa e approvazione. La presunzione fa sì che spetti alle parti fornire la prova contraria, cioè dimostrare che quella disposizione contrattuale è stata oggetto di specifica trattativa. In merito si precisa l'esclusione, come prova della specifica trattativa e approvazione, delle dichiarazioni contenute nelle convenzioni attestanti genericamente l'avvenuto svolgimento delle trattative senza specifica indicazione delle modalità. Ai sensi dell'art. 13-*bis*, co. 5 della L. n. 247/2012, la vessatorietà delle clausole è presunta in 9 ipotesi:

Clausole vessatorie

a) Facoltà per il cliente di modificare unilateralmente le condizioni del contratto;
b) Facoltà per il cliente di rifiutare la stipulazione in forma scritta degli elementi essenziali del contratto;
c) Facoltà per il cliente di pretendere prestazioni aggiuntive che il professionista deve eseguire a titolo gratuito;
d) Anticipazione delle spese della controversia a carico del professionista;
e) Rinuncia del professionista al rimborso delle spese direttamente connesse alla prestazione dell'attività professionale oggetto della convenzione;
f) Previsione di termini di pagamento superiori a sessanta giorni dalla data di ricevimento da parte del cliente della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente;
g) Riconoscimento al professionista, in ipotesi di liquidazione delle spese di lite in favore del cliente, solo del minore importo previsto nella convenzione, anche nel caso in cui le spese liquidate siano state interamente o parzialmente corrisposte o recuperate dalla parte;
h) In caso di nuova convenzione che sostituisce quella precedentemente stipulata con il cliente, applicazione della nuova disciplina sui compensi se la stessa comporti compensi inferiori a quelli previsti nella precedente convenzione, anche agli incarichi pendenti o, comunque, non ancora definiti o fatturati;
i) Limitazione del compenso pattuito per l'assistenza e la consulenza in materia contrattuale soltanto in caso di sottoscrizione del contratto.

Sul punto si precisa che, l'art. 1, co. 487 della Legge di Bilancio 2018 ha soppresso dall'art. 13-bis co. 5 della Legge n. 247/2012, ai fini del regime di validità di tali clausole, l'enunciato "salvo che siano state oggetto di specifica trattativa e approvazione". Pertanto, la trattativa tra le parti non è più elemento di valutazione per l'esclusione della natura vessatoria delle clausole, che sono vessatorie in quanto tali.

Per coerenza normativa, è stato espunto dal comma 6 dell'art. 13-bis della Legge n. 274/2012, recante la previsione di vessatorietà delle clausole che riconoscono la facoltà per il cliente di

modificare unilateralmente le condizioni del contratto (lett. a) e di pretendere prestazioni aggiuntive a titolo gratuito da parte del professionista (lett. c), la frase “*anche qualora siano state oggetto di trattativa e approvazione*”.

La norma, inoltre, è stata estesa oltre alle clausole già previste anche a quelle di cui alle lett. b), d), e), g), h) ed i), sopra riportate.

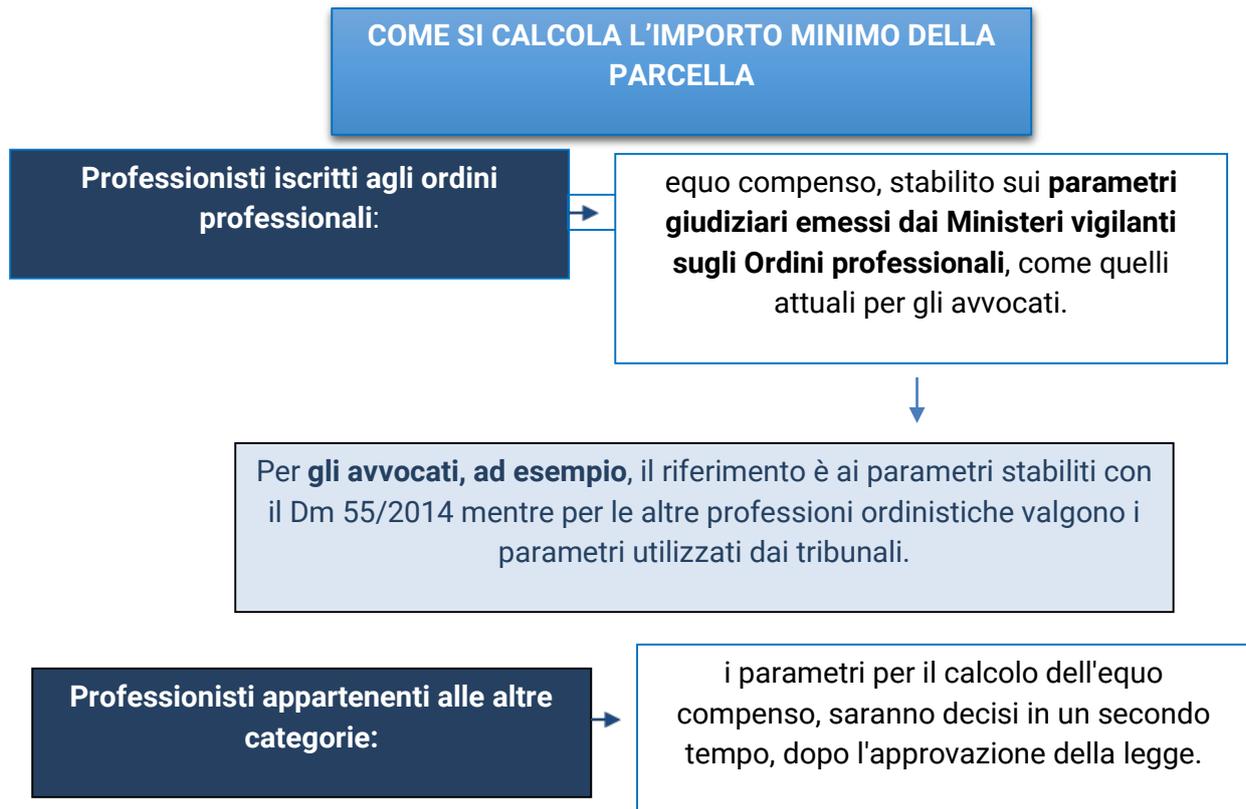


Le **clausole vessatorie sono nulle (la nullità opera a vantaggio del professionista)**, non inficiando però la validità del contratto per la restante parte. Sul punto, **la nuova Legge di Bilancio ha soppresso il termine decadenziale di ventiquattro mesi dalla data di sottoscrizione per poter esperire l'azione di nullità di una o più clausole vessatorie.**

Qualora il giudice accerti la non equità del compenso e la vessatorietà di una clausola, ne dichiara la nullità e determina il compenso del professionista tenuto conto dei parametri previsti dal decreto ministeriale.

Il **comma 2 dell'art. 19-quaterdecies** estende, in quanto compatibile, quanto disposto dal neo art.13-bis della Legge n.247/2012 per la professione forense, a tutti i rapporti di lavoro autonomo che interessano professionisti, iscritti o meno agli ordini e collegi, i cui parametri sono definiti dai decreti ministeriali di attuazione del Decreto Legge n. 1/2012. Quest'ultimo, con esclusivo riferimento alle professioni ordinistiche, ha soppresso le tariffe professionali introducendo i parametri per la liquidazione giudiziale dei compensi in caso di mancato accordo tra le parti. Per i lavoratori autonomi non ordinistici non è quindi previsto uno specifico procedimento per la determinazione dei parametri.

A norma del **comma 3 dell'art. 19-quaterdecies**, la Pubblica Amministrazione è tenuta a garantire il principio dell'equo compenso per le prestazioni professionali relative ad incarichi successivi all'entrata in vigore della disposizione. A tal fine dovrà dare attuazione ai principi di trasparenza, buon andamento ed efficacia della propria attività.



### 16.3. Specializzazione Professionisti

La figura del dottore commercialista è quella di un professionista poliedrico ed eclettico che possiede svariate competenze in molti e diversificati ambiti, volte a supportare e a far progredire il tessuto imprenditoriale del nostro Paese. Potenziare le competenze settoriali verso una maggiore specializzazione e crescita porterebbe ad una più elevata valorizzazione del lavoro svolto da questo professionista, con indubbi risvolti sul piano economico dell'intera nazione.

È proprio questo il pensiero sottostante l'**emendamento n. 19.0.48** presentato dal Senato al decreto collegato alla Legge di Bilancio 2018. L'emendamento suddetto avrebbe modificato la legge quadro della professione, ossia il D. Lgs. n. 139/2005, portando alla nascita di una nuova figura, quella del "commercialista specializzato".

Nello specifico, ai fini della concreta attuazione della riforma era stata prevista l'introduzione, nella *Sezione A* dell'Albo, di elenchi suddivisi per specializzazioni nei quali riportare gli iscritti in possesso di titolo di specializzazione professionale collegato ad una delle attività rientranti tra le competenze riconosciute.

**Il titolo di specialista sarebbe stato conseguito:**



- da **iscritti da almeno cinque anni nella Sezione A dell'albo**, all'esito della frequenza con profitto di **percorsi formativi della durata complessiva non inferiore a duecento ore** attinenti alle attività di competenza ex art. 1, comma 3, del D. Lgs. n. 139/2005;
- da **iscritti nella Sezione A dell'albo da almeno cinque anni** che abbiano conseguito un **diploma di specializzazione universitario** ai sensi del D.P.R. n. 162/82, ovvero la qualifica di professore universitario di ruolo in materie giuridiche ed economiche corrispondenti ai settori di specializzazione;
- per **comprovata esperienza**, da coloro che abbiano **maturato un'anzianità di iscrizione nella Sezione A dell'albo di almeno dieci anni**, previa adeguata **dimostrazione dell'esercizio nell'ultimo quinquennio, in modo prevalente e continuativo, di attività professionale in uno dei settori di specializzazione.**

Nella previsione normativa in questione, i percorsi formativi dovevano essere organizzati attraverso le Scuole di Alta Formazione istituite dagli Ordini territoriali, anche d'intesa tra loro, in collaborazione con le Università, in esecuzione di convenzioni stipulate nel rispetto dei principi fissati nella convenzione-tipo definita dal Consiglio nazionale per il conseguimento del titolo di specialista.

Inoltre si faceva esplicito riferimento ad un Regolamento del Ministero della Giustizia, da adottarsi entro centoventi giorni da quella che doveva essere l'entrata in vigore della disposizione.

Tuttavia, come intuito, la riforma dell'ordinamento professionale dei Dottori Commercialisti e l'introduzione dei percorsi specialistici, è stata messa da parte.



Attenzione

È giunta, infatti, in Commissione Bilancio della Camera la dichiarazione di inammissibilità dell'emendamento in questione.

La maggiore specializzazione dei commercialisti avrebbe avuto importanti riflessi anche sul piano della concorrenza: sebbene sia stato introdotto il diritto all'equo compenso per tutti i professionisti, l'emendamento in questione avrebbe, di fatto, spostato il piano competitivo dal "costo" alla "qualità del servizio" offerto al cliente.

Una sconfitta, dunque, non solo per i Dottori Commercialisti, ma per l'intero sistema economico, dato che, come già ribadito, l'introduzione di un percorso di alta specializzazione avrebbe prodotto effetti positivi per l'intero comparto economico nazionale, oltre a garantire una crescita della professionalità e delle conoscenze settoriali dei professionisti che operano nel sistema economico italiano.

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 10 gennaio 2018

**Professionisti: credito privilegiato in caso fallimento del cliente**

## 17. SANATORIA EX FRONTALIERI

<b>ADEMPIMENTO</b>	Regolarizzazione per omesso monitoraggio fiscale [compilazione quadro RW], "Collaborazione Volontaria/sanatoria" per attività depositate e somme detenute all'estero in conti correnti o libretti di risparmio, o somme derivanti da vendita di immobili esteri
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 5-septies del D.L. 148/2017</li> <li>- Legge di conversione 4.12.2017, n. 172</li> </ul>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Contribuenti italiani, o i loro eredi, che sono stati: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ residenti all'estero iscritti all'AIRE, ovvero</li> <li>→ che hanno prestato la propria attività lavorativa all'estero in zone di frontiera o Paesi limitrofi</li> </ul>
<b>AMBITO OGGETTIVO</b>	Somme detenute all'estero e non dichiarate, derivanti dall'attività di lavoro dipendente e/o autonomo svolta all'estero
<b>COME ADERIRE</b>	Presentazione di apposita istanza di adesione: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ - entro 31.07.2018</li> </ul>
<b>COME E QUANTO PAGARE</b>	3% del valore delle attività alla data del 31/12/2016 a titolo di imposta, sanzione e interesse: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ entro 30.09.2018, oppure</li> <li>→ 3 rate mensili di pari importo</li> </ul>

### 17.1. Sanatoria per gli ex frontalieri e per gli ex AIRE

La LEGGE 4 dicembre 2017, n. 172<sup>6</sup> di conversione in legge, con modificazioni, del Decreto-Legge 16 ottobre 2017, n. 148, ha previsto l'inserimento di un nuovo articolo 5-septies nel D.L. 148/2017 stesso.

#### ART. 5-SEPTIES DEL D.L. 148/2017

Il nuovo art. 5-septies del D.L. 148/2017 [c.d. decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2018] ha ad oggetto una sorta di "**collaborazione volontaria**" per far emergere redditi prodotti all'estero da parte di soggetti italiani che sono stati iscritti AIRE o che sono stati frontalieri.

<sup>6</sup> GU n.284 del 5-12-2017; in vigore dal 6-12-2017

Riportiamo nella seguente tabella il **nuovo art. 5-septies** "Disposizioni in materia di collaborazione volontaria per l'emersione di redditi prodotti all'estero":

#### NUOVO ART. 5-SEPTIES

1. Le attività depositate e le somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio all'estero alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, da soggetti fiscalmente residenti in Italia ovvero dai loro eredi, in precedenza residenti all'estero, iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) o che hanno prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera o in Paesi limitrofi, derivanti da redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 6, comma 1, lettere c) e d), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono essere regolarizzate, anche ai fini delle imposte sui redditi prodotti dalle stesse, con il versamento del 3 per cento del valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016 a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

2. Il comma 1 del presente articolo si applica anche alle somme ed alle attività derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa.

3. L'istanza di regolarizzazione può essere trasmessa fino al 31 luglio 2018 e gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al versamento in un'unica soluzione di quanto dovuto entro il 30 settembre 2018, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Il versamento può essere ripartito in tre rate mensili consecutive di pari importo; in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2018.

Il perfezionamento della procedura di regolarizzazione avviene dal momento del versamento di quanto dovuto in un'unica soluzione o dell'ultima rata.

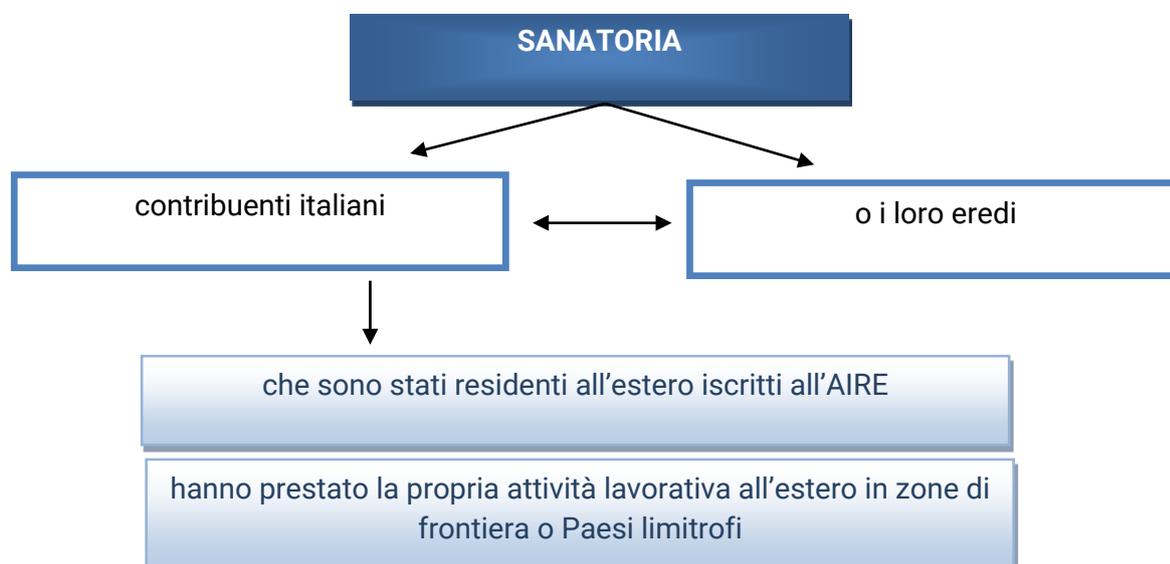
4. Anche in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2018, sono fissati al 30 giugno 2020 limitatamente alle somme e alle attività oggetto della procedura di regolarizzazione ai sensi del presente articolo.

5. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione delle norme di cui ai commi precedenti.

6. Il presente articolo non si applica alle attività ed alle somme già oggetto di collaborazione volontaria di cui alla legge 15 dicembre 2014, n. 186, e al decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2015, n. 187. Non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.



Secondo il **co. 1 del nuovo 5-septies** la sanatoria interesserebbe i contribuenti italiani, o i loro eredi, che sono stati residenti all'estero iscritti all'AIRE, ovvero che hanno prestato la propria attività lavorativa all'estero in zone di frontiera o Paesi limitrofi.



A volte, infatti, gli iscritti all'AIRE, conservano i guadagni della propria attività presso un conto corrente estero anche dopo il loro rientro in Italia e, quindi, anche a seguito della cancellazione dall'AIRE.



In tal caso, può accadere che detti contribuenti omettano il monitoraggio e, quindi, la compilazione del quadro RW, di tale conto corrente, nell'erronea convinzione che, trattandosi di attività estera derivante da lavoro svolto all'estero, questo non debba essere dichiarato in Italia.



Attenzione

I lavoratori frontalieri, invece, pur rimanendo iscritti all'anagrafe italiana, sono esonerati dalla compilazione del quadro RW in relazione agli investimenti detenuti nel paese in cui svolgono la propria attività lavorativa ai sensi dell'art. 38, co. 13, D.L. 78/2010.

## LAVORATORI FRONTALIERI

SONO ESONERATI DALLA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW



IN RELAZIONE AGLI INVESTIMENTI DETENUTI NEL PAESE IN CUI SVOLGONO LA PROPRIA ATTIVITÀ LAVORATIVA



Ricorda

Ricordiamo a questo fine però, che, come chiarito dalla **C.M. 38/E/2013**, "ai fini dell'esonero dagli obblighi di monitoraggio, occorre verificare che la condizione di lavoratore all'estero sia stata realizzata per un numero complessivo di giorni maggiore a 183 nell'arco dell'anno, anche se non continuativi. Qualora il lavoratore rientri in Italia dopo aver prestato la propria attività lavorativa all'estero per la maggior parte del periodo d'imposta, può usufruire del predetto esonero sempreché, entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero, non detenga più le attività all'estero. Diversamente, se il contribuente entro tale data non ha riportato le attività in Italia o dismesso le stesse, è tenuto ad indicare tutte le attività detenute all'estero durante l'intero periodo d'imposta."

### Come avviene la sanatoria

In sostanza, attraverso il pagamento di un 3% del valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016, è permessa la regolarizzazione dell'investimento estero anche ai fini dell'imposta sui redditi. È previsto poi che l'agevolazione possa interessare anche le somme e le attività derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero in cui è stata prestata l'attività lavorativa. Il versamento del 3% avviene a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

Il presupposto è la violazione delle disposizioni relative al monitoraggio fiscale alla data del 06 dicembre 2017, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, ma solamente in relazione ad attività depositate e somme detenute su conti correnti e libretti di risparmio.

Sotto il profilo oggettivo, pertanto, la norma sembra far riferimento alle attività finanziarie ma non anche alle attività patrimoniali. Inoltre, dal dato letterale della norma possono sorgere dubbi circa la possibilità di regolarizzare un dossier titoli.

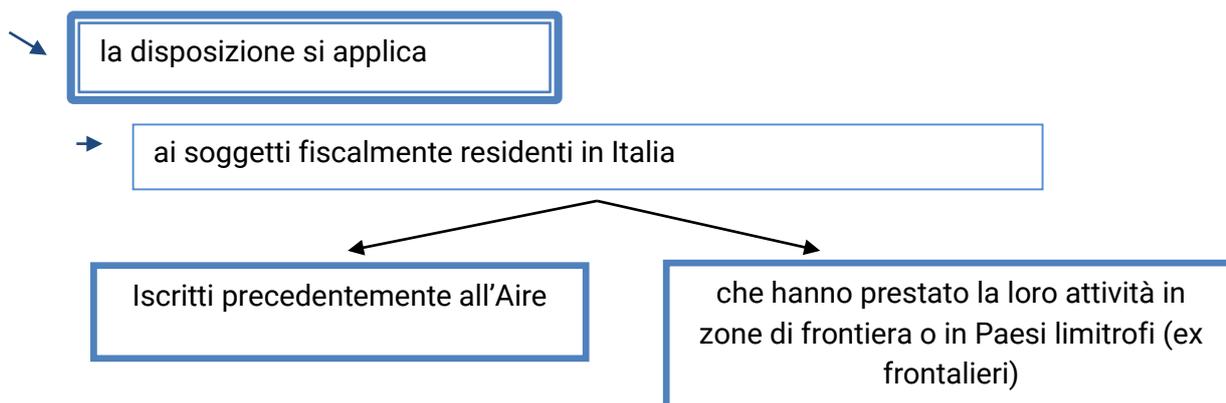
### Sotto il profilo oggettivo



Le somme detenute su conti correnti e libretti di risparmio rappresentano le somme decisamente liquide, tuttavia, "le attività depositate" potrebbero comprendere anche le attività finanziarie diverse dalla liquidità pura.

Sotto il profilo soggettivo la disposizione si applica ai soggetti fiscalmente residenti in Italia che sono stati o precedentemente iscritti all'Aire o che hanno prestato la loro attività in zone di frontiera o in Paesi limitrofi (ex frontalieri).

### Sotto il profilo soggettivo



Le somme possono derivare solamente da redditi prodotti all'estero di lavoro dipendente o redditi di lavoro autonomo (art. 6 co. 1 lett. c) d) Tuir), salvo quanto diremo a breve in relazione alla vendita di immobili. Sono quindi esclusi i redditi fondiari, di impresa e diversi. Si pone a questo punto il problema della gestione dei redditi di natura finanziaria (sostanzialmente redditi di capitale o diversi) generati dalla detenzione della liquidità all'estero. La questione risulta

prontamente risolta dalla norma da dove emerge che la regolarizzazione riguarda anche i redditi di capitale o diversi generati dalle medesime attività.

Che si tratti di uno scudo fiscale e non di una procedura simile alla voluntary disclosure è evidente, in quanto lo scudo fiscale-ter, introdotto dal 13 bis del D.L. 78/2009, prevedeva che gli investimenti esteri non dichiarati nel quadro RW fossero regolarizzati attraverso un versamento pari al 5% del loro ammontare al 31/12/2008. La percentuale fu poi innalzata al 6% e al 7% per le adesioni avvenute entro le scadenze del 2010.

A differenza della procedura della voluntary disclosure, questo nuovo 'scudo' sembra avere i chiari connotati di un condono, in quanto, non si limita a prevedere delle forme ridotte di sanzioni bensì comporta un prelievo forfettario del 3% a prescindere dall'analisi del singolo caso.



Esempio

Supponiamo, per fare un esempio, che Tizio abbia cessato l'iscrizione all'AIRE nel corso del 2005 in quanto ha ritrasferito la propria residenza dal Svizzera all'Italia.

Supponiamo poi che Tizio non abbia mai dichiarato gli investimenti che ha mantenuto in Svizzera nel quadro RW.

Tralasciando di esaminare il 2005 in quanto ormai prescritto, evidenziamo quanto segue.



1

Se Tizio avesse aderito alla voluntary 1, esso avrebbe dovuto regolarizzare il quadro RW pagando un ammontare pari allo 0,5% degli investimenti al termine di ogni anno dal 2009 al 2013, inoltre, avrebbe dovuto sanare anche i proventi derivanti dall'attività finanziaria attraverso l'applicazione di un complesso metodo analitico o del più oneroso metodo forfettario.

2

Se poi Tizio non avesse aderito alla prima campagna di voluntary 1, avrebbe potuto valutare anche la voluntary 2, seppur con un prelievo ancora più alto del precedente in quanto avrebbe dovuto sanare anche due annualità più.

Come detto, il versamento del 3% regolarizzerebbe anche le imposte dirette sui redditi prodotti all'estero e non solamente il mancato monitoraggio fiscale. Inoltre, il co. 2 del nuovo art. 5-septies allarga la sanatoria anche alle somme derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione dell'attività lavorativa in via continuativa.



Esempio

Ad esempio, pensando al caso del frontaliero svizzero, questi potrà forse regolarizzare anche le attività finanziarie detenute in Austria a condizione, ovviamente, che derivino dall'attività di lavoro dipendente svolta in Svizzera.

La domanda per aderire al nuovo "scudo" deve essere presentata entro il 31 luglio 2018 e, anche in questo caso, come è già accaduto per la voluntary bis, è possibile procedere in via autonoma al versamento di quanto dovuto entro il 30 settembre 2018 in unica soluzione ovvero in tre rate mensili consecutive di pari importo, con la prima rata sempre in scadenza il 30.09.



Attenzione

Non è ammessa la compensazione e la procedura si intende perfezionata a pagamento concluso, pertanto in ipotesi di rateizzazione, il perfezionamento si avrà con il versamento della terza e ultima rata.

Non è dato sapere cosa succede se il contribuente non procede con "l'auto-versamento". Infatti, la norma è generica nel permettere al contribuente di regolarizzare autonomamente il dovuto, senza imporre l'autoliquidazione. Reduci della precedente campagna di collaborazione volontaria, che ha visto per la prima volta la possibilità di procedere con l'autoliquidazione, sorge spontaneo chiedersi se il mancato pagamento entro il 30.09.2018 possa compromettere la procedura o se saranno dovute ulteriori somme a titolo di maggiori sanzioni e/o interessi.



Esempio

Si pensi al caso del contribuente che è stato residente all'estero ed iscritto AIRE fino al 31/12/2013 e che dal 2014 è rientrato in Italia senza aver mai dichiarato per gli anni 2014, 2015 e 2016 il conto corrente che deteneva nel paese estero alimentato dai redditi pregressi di lavoro dipendente, svolto proprio nel paese straniero. Al fine di

regolarizzare la propria posizione fiscale, il contribuente ha presentato istanza di voluntary disclosure bis in relazione all'attività finanziaria estera, pagando nella migliore delle ipotesi, lo 0,5% di sanzione sulla giacenza del conto al 31/12/2014 e al 31/12/2015 ed anche, in ipotesi di giacenza media inferiore ai 2milioni, un'imposta forfettaria del 27% su un rendimento ipotetico del 5% sempre calcolato sulla giacenza al 31/12 degli anni 2014 e 2015, a cui sono state aggiunte sanzioni ed interessi. In sostanza, ipotizzando un ammontare di investimento pressoché costante nel tempo, il contribuente ha corrisposto un 1% per regolarizzare il quadro RW ed un 2,7% a titolo d'imposta forfettaria per i due anni, un ulteriore 16,67% dell'imposta a titolo di sanzione sull'imposta stessa, tralasciando in questo conteggio gli interessi e le patrimoniali estere.

Ora, sicuramente il contribuente non può (e non sarebbe nemmeno interessato a) presentare istanza per il nuovo "scudo", ma non può nemmeno chiedere il rimborso di eventuali importi versati in eccedenza rispetto a quanto gli sarebbe stato richiesto se avesse atteso questa nuova 'finestra' del 2018.

Se le annualità oggetto di voluntary fossero state maggiori, il divario nel costo delle procedure sarebbe stato molto più elevato.

Nel fascicolo ITER di studio delle discussioni agli emendamenti proposti in sede di conversione del D.L. 148/2017, reperibile nel sito del Senato, si leggeva come, secondo taluni politici, questo non potesse essere considerato un vero e proprio «scudo», «sanatoria», «condono». Secondo sempre gli stessi politici, il Governo avrebbe finalmente definito "lo stato giuridico degli ex emigrati, ed ex frontalieri, cittadini che hanno lavorato per un periodo all'estero, iscritti all'AIRE, che sono rientrati in Italia, e sono diventati, per colpa di un "danno collaterale" nella denuncia volontaria dei capitali detenuti all'estero, degli evasori. Bisogna sapere che in Nord Europa una parte della pensione spesso viene erogata sotto forma di capitale e non in quote mensili; ebbene, molti di questi nostri operai che sono rientrati hanno lasciato nelle banche svizzere e tedesche piccole somme di questo capitale."



Proseguendo nell'analisi della norma, il comma 4 stabilisce che i termini di prescrizione relativi alle imposte dirette e all'iva che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2018 sono fissati al 30 giugno 2020 relativamente alle somme e alle attività oggetto di regolarizzazione mediante la stessa procedura. In sostanza, analogamente a quanto è accaduto per la disclosure, alcune annualità risulteranno prorogate mentre altre risulteranno

accorciate nei termini di prescrizione. L'Agenzia avrà quindi tempo fino al 30 giugno 2020 per esaminare le posizioni e comunicare il buon esito della procedura o sollevare contestazioni.

Il comma 5, ad ogni buon conto, rinvia ad un provvedimento attuativo la previsione di norme di dettaglio, Provvedimento che ad oggi non è ancora stato pubblicato.

Da ultimo, segnaliamo che il comma 6 prevede che la nuova sanatoria non trovi applicazione in relazione alle attività oggetto di voluntary disclosure 1 e 2, né che è ammesso in relazione ad esse il rimborso di quanto già versato da parte di chi ha aderito alle precedenti procedure.

Non si può non segnalare in questa sede come la nuova procedura possa risultare molto più conveniente rispetto all'adesione alle due precedenti edizioni di voluntary disclosure. Il legislatore trasmette, seppur per una platea ristretta di contribuenti, il messaggio che la voluntary 2 non era in effetti l'ultimo treno, in quanto questo mini scudo rappresenta una ulteriore opportunità, peraltro con un biglietto di accesso che in molti casi potrà essere sensibilmente ridotto.

## 18. REGIME FISCALE PER I LAVORATORI RIMPATRIATI

<b>AGEVOLAZIONE</b>	L'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 "Decreto Internazionalizzazione", ha introdotto un'agevolazione fiscale a favore di soggetti (c.d. lavoratori impatriati) caratterizzati da specifici requisiti soggettivi, accomunati dalla circostanza di trasferire la propria residenza in Italia al fine di svolgere un'attività lavorativa nel territorio dello Stato, prevedendo che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del Tuir, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50%
<b>RIFERIMENTI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 "Decreto Internazionalizzazione"</li> <li>• D.M. 26 maggio 2016 (decreto attuativo)</li> <li>• C.M. dell'Agenzia delle Entrate 17/E/2017</li> <li>• Legge di Bilancio 2017, (art. 1, c. 150, l. a), nn. 1 e 2, L. 232/2016</li> </ul>
<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<p>Soggetti impatriati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia a partire dal 2016 per svolgere un'attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia;</li> <li>- in possesso di un titolo di laurea;</li> <li>- che hanno lavorato o studiato all'estero negli ultimi 24 mesi o più;</li> <li>- che sono cittadini dell'UE o di uno Stato Extra-Ue con cui è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni.</li> </ul>
<b>MODALITA' DI RICHIESTA DELL'AGEVOLAZIONE</b>	<p>Per i lavoratori dipendenti: → richiesta scritta al datore di lavoro</p> <p>Per i lavoratori autonomi: → <b>direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata dal committente ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/73 sui compensi percepiti.</b></p>
<b>SCADENZA</b>	L'agevolazione spetta per 5 (cinque) periodi di imposta ed in particolare per quello in cui viene trasferita la residenza e per i quattro successivi

## 18.1. Introduzione

L'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 "Decreto Internazionalizzazione", ha introdotto un'agevolazione fiscale a favore di soggetti (c.d. lavoratori impatriati) caratterizzati da specifici requisiti soggettivi, accomunati dalla circostanza di trasferire la propria residenza in Italia al fine di svolgere un'attività lavorativa nel territorio dello Stato.

Questa misura agevolativa, modificata e potenziata dalla "Legge di bilancio 2017" (L. n. 232/2016), si è inserita in un insieme di norme già esistenti.

## 18.2. Gli incentivi per chi trasferisce la residenza in Italia

Tra le agevolazioni preesistenti ricordiamo l'agevolazione concessa dall'art. 44 del D.L. n. 78/2010. Trattasi di un incentivo che interessa il rientro in Italia di ricercatori e docenti residenti all'estero. Il legislatore ha voluto favorire l'acquisizione della residenza fiscale in Italia da parte di docenti e ricercatori, attraverso il riconoscimento di una esenzione del 90% ai fini IRPEF, dei redditi da lavoro dipendente o autonomo, percepiti nello svolgimento delle proprie attività di docenza e di ricerca. Assieme a questa esenzione, è prevista una totale non concorrenza dei predetti redditi alla formazione della base imponibile IRAP.

L'agevolazione in argomento è stata riconfermata<sup>7</sup> di recente dall'art. 1, c. 149, L. 232/2016 ed è applicabile dal primo anno di residenza fiscale in Italia e per i tre periodi di imposta successivi.

Tra le agevolazioni per i trasferimenti in Italia, segnaliamo inoltre che la Legge di Stabilità 2017 (L.232/2016) all'art. 1, comma 152, ha introdotto il nuovo articolo 24-bis del Tuir che disciplina la nuova opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia. L'Agenzia delle Entrate ha emanato sul tema il Provvedimento n. 47060, in data 08.03.17 dove ha fornito le prime indicazioni.

---

<sup>7</sup>L'agevolazione in precedenza era prevista per i soli soggetti che trasferivano la residenza fiscale in Italia nel periodo compreso tra il 31 maggio 2010 ed il 30 maggio 2017.

Riportiamo in tabella i commi dell'art. 24-bis con alcuni commenti a lato.

Comma	Commento
<p>1. Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. L'imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.</p>	<p>Si prevede un'imposta forfettaria sostitutiva per tutti i redditi prodotti all'estero dalle persone fisiche che, nel rispetto di alcune condizioni, trasferiscono la propria residenza in Italia. Ricordiamo che si considerano fiscalmente residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.</p>
<p>2. Per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al comma 1, relativamente ai redditi prodotti all'estero di cui al comma 1 è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta opzione. Tale importo è ridotto a euro 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6. L'imposta è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.</p>	<p>L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è stabilita nell'ammontare di euro 100.000.</p> <p>L'opzione per il regime "forfettario" di tassazione è estendibile anche ai familiari che si trasferiscono in Italia assieme al neo residente. Per questi l'importo è ridotto a 25.000 euro all'anno.</p> <p>Già la norma fa intendere che la scadenza del versamento è tassativa.</p>
<p>3. L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 del presente articolo ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta. Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano nell'opzione la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.</p>	<p>La norma prevede che l'esercizio dell'opzione avvenga con apposito interpello. Il Provvedimento dell'Agenzia dell'8.03.2017 ha tuttavia superato questa obbligatorietà prevedendo la possibilità di esercitare l'opzione direttamente in dichiarazione dei redditi.</p>

<p>4. L'opzione di cui al comma 1 è revocabile e comunque cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Gli effetti dell'opzione cessano in ogni caso in ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.</p>	<p>La durata massima del regime forfettario è di 15 anni, ma il neo residente può revocare l'opzione. In entrambi i casi l'opzione non può essere rinnovata. Anche il semplice insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva prevista comporta la "fuoriuscita" dal regime.</p>
<p>5. Le persone fisiche di cui al comma 1, per sé o per uno o più dei familiari di cui al comma 6, possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Ai fini dell'individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano i medesimi criteri di cui all'articolo 23.</p>	<p>È possibile tassare diversamente i redditi esteri provenienti da paesi diversi: il neo residente può decidere di applicare l'imposta sostitutiva del regime in commento solo per redditi derivanti da determinati Stati esteri, mentre per ulteriori redditi provenienti da altri Stati esteri è possibile richiedere la tassazione ordinaria con il riconoscimento del credito per le imposte già pagate all'estero.</p>
<p>6. Su richiesta del soggetto che esercita l'opzione di cui al comma 1, l'opzione ivi prevista può essere estesa nel corso di tutto il periodo dell'opzione a uno o più dei familiari di cui all'articolo 433 del codice civile, purché soddisfino le condizioni di cui al comma 1. In tal caso, il soggetto che esercita l'opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari a cui si estende il regime avevano l'ultima residenza prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'estensione dell'opzione può essere revocata in relazione a uno o più familiari di cui al periodo precedente. La revoca dall'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione si estendono anche ai familiari. La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita non comporta decadenza dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1.</p>	<p>Come già era evidente dal comma 2, il neo residente può richiedere l'applicazione del regime forfettario anche in relazione ai propri familiari che come lui trasferiscono la residenza in Italia.</p> <p>I familiari di cui all'art. 433 cc sono i seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) il coniuge;</li> <li>2) i figli, anche adottivi, e, in loro mancanza, i discendenti prossimi; (1)</li> <li>3) i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi; gli adottanti; (2)</li> <li>4) i generi e le nuore;</li> <li>5) il suocero e la suocera;</li> <li>6) i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, con precedenza dei germani sugli unilaterali.</li> </ol>

### 18.3. Il regime dell'art. 16 D.Lgs. 147/2015: profili introduttivi

Le disposizioni a favore dei lavoratori "impatriati" hanno essenzialmente sostituito quanto previsto dalla L. n. 238/2010, dimostrandosi di più ampia applicazione in quanto utilizzabili anche per soggetti qualificati che non siano né cittadini italiani né siano mai stati residenti in Italia.

Il regime di favore previsto dalla L. n. 238/2010, tuttora vigente seppur in via di esaurimento, era rivolto ai cittadini italiani e di altri Stati Ue **laureati** che hanno vissuto per almeno **ventiquattro** mesi in Italia e che, dopo essersi trasferiti all'estero dove hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro o di studio per almeno altri ventiquattro mesi, hanno deciso di tornarvi entro il 31 dicembre 2015 per avviare un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa. Verso tali soggetti (c.d. contro-esodati), sempreché si impegnassero a permanere in Italia per almeno **cinque** anni, è stata prevista una parziale detassazione IRPEF dei redditi da lavoro dipendente, autonomo o d'impresa che concorreranno alla base imponibile nella misura del 20% per le lavoratrici e del 30% per i lavoratori.

Infatti, la Legge di Bilancio 2017 è intervenuta sulle disposizioni dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 ampliandone l'ambito di applicazione e rendendo la norma maggiormente appetibile grazie all'incremento della percentuale di esenzione dall'imposizione rispetto a quanto previsto dalla L. 238/2010.

L'Agenzia delle Entrate ha emanato sul tema la C.M. 23 maggio 2017, n. 17/E, trattando singolarmente i diversi regimi di favore previsti.

L'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, dispone che *"I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi [...], concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del loro ammontare [...]"*.

**Da quanto riportato ed in relazione a quanto poi precisato dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 17/E/2017, è necessario evidenziare i seguenti aspetti fondamentali:**

- La versione iniziale dell'agevolazione, prima delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2017, (art. 1, c. 150, l. a), nn. 1 e 2, L. 232/2016) fino al periodo d'imposta 2016, la norma limitava il beneficio fiscale ai soli redditi di lavoro **dipendente**, i quali concorrevano alla formazione del reddito complessivo nella misura del 70 per cento. È solo a partire dal

2017 che l'agevolazione è stata estesa anche ai redditi di **lavoro autonomo**<sup>8</sup> i quali, insieme ai redditi di **lavoro dipendente**, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura ridotta del 50%;

- possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che abbiano acquisito **la residenza fiscale in Italia a partire dal 2016**, salva la possibilità che è stata riconosciuta ai soggetti beneficiari della L. n. 238/2010, di accedervi su opzione entro il 30 aprile 2017, slittato al 2 maggio in quanto festivo. A tal riguardo, la Circolare n. 17/E/2017 esemplifica sottolineando come *“un lavoratore che ha acquisito la residenza fiscale nel 2015, perché ad esempio rientrato a marzo 2015, non può accedere di diritto all'agevolazione in questione – fatta salva la possibilità di accedervi su opzione, se possiede i requisiti richiesti dalla L. n. 238/2010”*;

- possono beneficiare dell'agevolazione anche i soggetti che già svolgono un'attività lavorativa nel territorio dello Stato senza tuttavia avere la residenza in Italia; in particolare, la Circolare n. 17/E/2017 sottolinea che tali soggetti **“potranno accedere al beneficio a partire dal periodo di imposta in cui acquisiscono la residenza fiscale anche se ciò avvenga successivamente a quello in cui hanno iniziato in Italia lo svolgimento dell'attività lavorativa”**. In sostanza è riconosciuta l'applicazione del regime agevolativo sia ai lavoratori che si trasferiscono in Italia per prestare la propria attività presso una stabile organizzazione di un'impresa estera della quale sono già dipendenti, sia ai lavoratori che, in virtù di un distacco in Italia, vi trasferiscano la residenza, sempreché rispettino le ulteriori condizioni richieste dalla norma.

Nonostante l'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 non preveda nulla relativamente ai lavoratori italiani che, una volta trascorso un periodo di distacco all'estero, fanno rientro in Italia, l'Agenzia delle Entrate nella C.M. 17/E/2017 prende posizione non ammettendo l'applicazione del regime agevolativo a detti soggetti.

Il medesimo documento di prassi ha precisato anche che *“potranno accedere al beneficio coloro che trasferiscano la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di detta attività lavorativa, a condizione che sia comunque ravvisabile un collegamento tra i due eventi”*.

---

8 • L'attività di lavoro autonomo si considera iniziata alla data risultante dalla dichiarazione di inizio attività ex art. 35 D.P.R. n. 633/1972, mentre quella di lavoro dipendente alla data da cui decorrono l'obbligo della prestazione lavorativa e l'obbligo della remunerazione, indipendentemente dalla natura a tempo indeterminato o determinato del rapporto.

Ricordiamo inoltre quanto è emerso dall'Interrogazione Parlamentare n. 5-12154 del 14.09.2017. In tale sede è stato chiesto un chiarimento in merito all'applicabilità del regime agevolativo al caso in cui una persona fisica avesse trasferito la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. nell'anno 2016, rispettando i requisiti richiesti dall'art. 16, c. 1, D.Lgs. n. 147/2015, ed avesse iniziato un'attività come lavoratore autonomo in Italia nell'anno 2016, aprendo una Partita IVA. Si chiedeva se in tal caso fosse applicabile la parziale imponibilità del reddito da lavoro autonomo prodotto in Italia in misura pari al 50% per il periodo d'imposta 2017 e per i restanti tre periodi d'imposta successivi (così come previsto dalla disposizione agevolativa). In risposta, il Ministero ha chiarito che rientra nell'agevolazione il reddito di lavoro autonomo prodotto dai soggetti che *trasferiscano la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. a decorrere dal periodo d'imposta 2017, mentre non possano accedervi i soggetti che risultino già fiscalmente residenti in Italia nei precedenti periodi d'imposta (in cui la norma non trovava applicazione per tale categoria di lavoratori)*. In sostanza, è possibile concludere che non viene premiato il contribuente che svolge attività di lavoro autonomo e che ha fatto il suo ingresso in Italia prima dell'introduzione dell'esenzione: deve infatti sussistere un collegamento tra il trasferimento della residenza ed il regime di favore.

#### **18.4. Il regime dell'art. 16 D.Lgs. 147/2015: la residenza**

Ricordiamo che per beneficiare dell'agevolazione, il legislatore richiede che **il contribuente trasferisca la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R.**

L'articolo 2 del Tuir considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (184 giorni in caso di anno bisestile), alternativamente:

→ sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente;

→ hanno nel territorio dello Stato il domicilio, ossia il luogo di dimora abituale;

→ hanno nel territorio dello Stato la residenza, ossia la sede principale dei propri affari ed interessi.

Essendo le condizioni alternative, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.



Come chiarito dalla Circolare n. 17/E/2017, un soggetto che si sia trasferito all'estero senza cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente in Italia non può essere ammesso all'agevolazione in commento. Sulla base di tale interpretazione restrittiva della norma che si basa sul dato meramente formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia, si sostiene che la preclusione operi anche nel caso in cui il soggetto ricorrendo alla normativa internazionale, ed in particolare all'art. 4, par. 2 del Modello OCSE, risulti non residente in Italia.

Sempre connesso al requisito della residenza in Italia, si precisa come l'accesso al regime agevolativo sia consentito anche ai cittadini italiani che si siano cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (individuati con D.M. 4 maggio 1999). In caso di controllo il contribuente dovrà comunque essere in grado di vincere la presunzione legale relativa prevista dal comma 2-bis dell'art. 2 del T.U.I.R., dimostrando quindi la sua effettiva residenza all'estero agli uffici dell'Agenzia.



Attenzione

**L' Impegno a non trasferire la residenza fuori dall'Italia per almeno due anni.**



L'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 17/E/2017** ha precisato che i due anni di permanenza nel territorio dello Stato decorrono dal periodo di imposta in cui il lavoratore diviene fiscalmente residente. Per fare un esempio, nel caso in cui un lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di marzo 2016, acquisendo la residenza fiscale per l'intero anno, il biennio si riterrà concluso il 3 luglio 2017, trascorsi quindi i 183 giorni che determinano la residenza fiscale per l'anno 2017. Al contrario, nel caso in cui il lavoratore si sia trasferito nel mese di novembre 2016, il biennio comincerà a decorrere dal 2017 e potrà ritenersi compiuto il 3 luglio 2018.

Oltre agli aspetti di base del regime agevolativo previsto dall'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, il contribuente per poter accedervi deve rientrare **alternativamente** in una delle due ipotesi che il legislatore ha previsto nei commi 1 e 1-bis o nel comma 2 dell'articolo 16 in commento. Il soggetto persona fisica, per verificare se esso può rientrare nel regime degli "impatriati", dovrà riscontrare la presenza dei requisiti richiesti dai commi 1 e 1-bis o, alternativamente, dal comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015. Vediamoli in seguito.

## 18.5. Il regime del comma 2: i lavoratori dipendenti laureati

Secondo quanto previsto dal **co. 2 dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015** e dal D.M. 26 maggio 2016 (decreto attuativo), i soggetti per accedere al regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati devono avere i seguenti requisiti:

➤ **essere in possesso di un titolo di laurea.**

Il titolo acquisito in Italia può essere costituito anche da una laurea triennale mentre, per quanto concerne i titoli conseguiti all'estero, la C.M. 17/E/2017 ha precisato come il soggetto interessato debba richiedere la "dichiarazione di valore" alla competente autorità consolare, ossia un documento comprovante il valore del titolo di studio nel Paese in cui è stato conseguito che, nel caso in questione, deve essere di livello universitario;

➤ **aver svolto continuativamente un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più.**

Si precisa come, relativamente all'attività di lavoro, per calcolare il periodo di due anni si deve far riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno fino al giorno antecedente dell'anno successivo; relativamente all'attività di studio, che invece comporti il conseguimento della laurea o di altro titolo *post lauream*, il periodo di due anni può essere calcolato in base all'anno accademico.

➤ **essere cittadini dell'Unione Europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.**

Si sottolinea come l'accesso al regime degli "impatriati" da parte dei cittadini di uno Stato extraeuropeo con le caratteristiche richiamate è stata introdotta dalla "Legge di Bilancio 2017" a partire dal periodo di imposta 2017.

➤ **svolgere un'attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia.**

Relativamente a tale punto possono essere sviluppate le seguenti considerazioni: l'attività di impresa non è una tipologia di attività che può essere svolta dal contribuente per rientrare nel regime di favore previsto per i lavoratori "impatriati"; a tal fine, esso può svolgere solo attività di lavoro dipendente o autonomo; non vi sono limiti in ordine all'oggetto dell'attività o mansione lavorativa, la quale può anche non essere attinente all'attività di lavoro o di studio svolta all'estero; non è richiesto che l'attività di lavoro dipendente sia necessariamente svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato o un'impresa ad essa collegata; l'attività di lavoro dipendente può essere svolta indifferentemente presso pubbliche amministrazioni o imprese (pubbliche o private), anche non svolgenti attività commerciale.

## 18.6. Il regime di cui al comma 1 e 1-bis

Analizziamo in seguito i requisiti previsti dai commi 1 e 1-bis dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 per poter accedere al regime di favore.

Precisiamo innanzitutto come il legislatore distingue le condizioni necessarie per i soggetti che svolgono in Italia attività di lavoro dipendente da quelle richieste per i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo. Per i lavoratori dipendenti si deve vedere il comma 1, mentre per i lavoratori autonomi il comma 1-bis.

### In relazione ai lavoratori dipendenti, per accedere al regime agevolativo, servono i seguenti requisiti:



- non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il trasferimento. L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 17/E/2017 ha precisato come il requisito risulta soddisfatto "se non si realizza nessuna delle condizioni previste dall'art. 2 del T.U.I.R." (iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente o domicilio/residenza nel territorio dello Stato per più di 183 giorni).
- essere cittadini dell'Unione Europea o di uno Stato extraeuropeo (anche non in possesso di laurea). Si sottolinea innanzitutto come il comma 1 dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 non ponga limitazioni collegate alla cittadinanza; il soggetto beneficiario può, infatti, essere sia cittadino europeo che extracomunitario, senza la limitazione prevista dal secondo comma (in precedenza analizzato) per cui vengono esclusi i cittadini di Paesi con i quali non siano state stipulate convenzioni contro le doppie imposizioni o accordi di scambio di informazioni in materia fiscale. Si osserva, inoltre, come il comma richiamato non richieda neanche che il soggetto per beneficiare del regime agevolativo sia in possesso della laurea (a differenza di quanto richiesto dal secondo comma).
- svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Da quanto scritto, emerge come l'attività lavorativa deve essere svolta in Italia ed il datore di lavoro deve essere una società residente o una società a questa collegata che eserciti necessariamente una attività commerciale (elemento di differenziazione rispetto a quanto richiesto dal secondo comma). In relazione a tale ultimo aspetto, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 17/E/2017 ha precisato come "la nozione di impresa commerciale comprenda qualsiasi soggetto giuridico che eserciti un'attività economica, consistente nell'offerta di beni e servizi sul mercato, a prescindere dal suo status giuridico, dalla forma organizzativa nonché dalle modalità di finanziamento. Tale definizione comprende anche gli enti pubblici economici e le società a partecipazione pubblica nonché gli studi professionali, mentre esclude le amministrazioni di cui al decreto legislativo n. 165 del 2001".

- prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano. L'art. 1, c. 1, l. c), del D.M. 26 maggio 2016 prevede che, per ciascun periodo d'imposta, deve verificarsi la condizione per cui l'attività lavorativa sia prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno. La Circolare n. 17/E/2017 precisa che "nel computo dei 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi. Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta o di distacco all'estero, essendo l'attività prestata fuori dal territorio dello Stato". Laddove la trasferta all'estero si sia protratta per un periodo inferiore a 183 giorni, la condizione in oggetto risulta rispettata ed anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro effettuata fuori dal territorio dello Stato sono agevolabili. Al contrario, nel caso in cui il periodo di trasferta sia stato superiore ai 183 giorni, il contribuente non soddisfa la condizione richiesta. In tal caso, secondo quanto prospettato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 17/E/2017 il lavoratore "non potrà usufruire del beneficio (neanche) sul reddito prodotto nel territorio dello Stato per tale periodo d'imposta, che sarà quindi ordinariamente assoggettato a tassazione sull'intera base imponibile". Ciò non farebbe comunque decadere il lavoratore dal regime agevolativo per i periodi di imposta rimanenti al computo del quinquennio, periodo per il quale è possibile fruire del beneficio.
- rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione. Tale condizione ha creato in dottrina dubbi e perplessità che sono stati chiariti dal documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate dove, relativamente ai ruoli direttivi, oltre alla conferma che la condizione in oggetto sia sempre rispettata dai soggetti collocati nelle aree dirigenziali (c.d. dirigenti), si è precisato come sia soddisfatta anche dai quadri e dagli impiegati con funzioni direttive. A tal riguardo, per i quadri viene richiamato l'art. 2, L. n. 190/1985, mentre per gli impiegati con funzioni direttive si fa riferimento ad un parere reso dal Ministero del Lavoro che identifica all'interno di tale categoria quei soggetti che abbiano "poteri di supremazia gerarchica, determinazione ed autonomia esecutiva delle Direttive generali dell'imprenditore o del dirigente dell'impresa". Relativamente, invece, al concetto, alternativo al precedente, di lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione, l'Agenzia delle Entrate richiama quanto previsto dal D.Lgs. n. 108/2012 secondo cui il requisito in oggetto ricorre nelle ipotesi di "conseguimento di un titolo di istruzione superiore [...] che attesti il completamento di un percorso di durata almeno triennale e la relativa qualifica professionale superiore, [...] attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia" e di "possesso dei requisiti previsti dal D.Lgs. n. 206/2007, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate".

In relazione ai **lavoratori autonomi**, per accedere al regime agevolativo, servono i seguenti requisiti:

il legislatore ha previsto che tali soggetti debbano semplicemente non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento nonché prestarvi l'attività lavorativa in modo prevalente. Per la trattazione di tali requisiti si rimanda a quanto detto in precedenza.



L'agevolazione spetta per 5 (cinque) periodi di imposta ed in particolare per quello in cui viene trasferita la residenza e per i quattro successivi.

### 18.7. Operativamente

I lavoratori dipendenti per beneficiare del regime agevolato devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro contenente, così come precisato dalla C.M. n. 17/2017:



- le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- codice fiscale;
- l'indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente);
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo;
- l'indicazione dell'attuale residenza in Italia;
- l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma agevolativa;
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44 del D.L. n. 78/2010, dalla L. n. 238/2010, dall'art. 16 del D.Lgs n. 147/2015 e dall'art. 24-bis del T.U.I.R.

Il datore di lavoro applicherà il beneficio dal periodo di paga successivo a quello della richiesta di cui sopra e, in sede di conguaglio, dalla data di assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto del 50%. Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi, indicando direttamente il reddito da lavoro dipendente in misura ridotta.

#### LAVORATORE AUTONOMO

Nel caso invece in cui il soggetto sia un lavoratore autonomo, esso può accedere al regime fiscale di favore direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata dal committente ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/73 sui compensi percepiti. A tal fine, il lavoratore dovrà presentare una richiesta scritta ai propri committenti il cui contenuto ricalca quanto sopra riportato per i lavoratori dipendenti. In tal caso, il committente all'atto del pagamento del corrispettivo opera la ritenuta sull'imponibile ridotto del 50%.



La C.M. 17/E/2017 ha precisato, inoltre, come ***l'agevolazione decade qualora il lavoratore trasferisca la residenza all'estero prima del mantenimento della residenza in Italia per almeno due anni***, a partire dall'anno in cui il soggetto si considera fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. In tal caso, si assiste al recupero delle minori imposte versate, oltre alle relative sanzioni ed interessi.

#### Incentivi per ricercatori e docenti e il regime agevolativo per i lavoratori "impatriati"

Infine segnaliamo che **gli incentivi per ricercatori e docenti e il regime agevolativo per i lavoratori "impatriati"** non sono tra loro cumulabili. Il D.M. 26 maggio 2016 (decreto attuativo) prevede, infatti, che un soggetto non possa contemporaneamente fruire sia dei benefici previsti dall'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 che di quelli previsti dal D.L. n. 78/2010. Nel caso in cui il soggetto abbia i requisiti per rientrare in entrambi i regimi agevolativi, dovrà optare per quello che ritiene più conveniente e permanerci per i periodi di imposta previsti. ***Stesso ragionamento può essere effettuato in relazione alla disposizione agevolativa prevista dall'art. 24-bis del T.U.I.R.***

## 19. DETRAZIONI STUDENTI FUORI SEDE

<b>Tematica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Detrazione 19% ai fini IRPEF</li> </ul>
<b>Novità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Possibilità di detrarre gli affitti per gli studenti universitari fuori sede anche all'ipotesi in cui l'università si trovi a 50 km e gli studenti siano residenti in aree montane o disagiate, eliminando inoltre il vincolo provinciale;</li> <li>• Diventano detraibili le spese sostenute per l'acquisto di alimenti per fini medici speciali (si cui sezione A1 del Registro nazionale di cui all'articolo 7 del D.M. 8 giugno 2001);</li> <li>• Si modifica la soglia massima detraibile al 19% per i contributi associativi versati alle società di mutuo soccorso (la soglia massima è fissata a 1.300 euro).</li> </ul>
<b>Riferimenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• D.L. n. 148/2017;</li> <li>• Legge n. 172/2017;</li> <li>• Art. 15 TUIR;</li> <li>• D. Lgs. 117/2017.</li> </ul>

### 19.1. Novità per le detrazioni IRPEF

**Il D. L. n. 148/2017 interviene anche nell'ambito delle detrazioni d'imposta (IRPEF).**

→ si modifica la detrazione prevista per i canoni di locazione pagati dagli studenti universitari fuori sede;

→ si inserisce ex novo una detrazione per l'acquisto di alimenti per fini medici speciali:

→ si interviene sulla detrazione fiscale per contributi a società di mutuo soccorso.

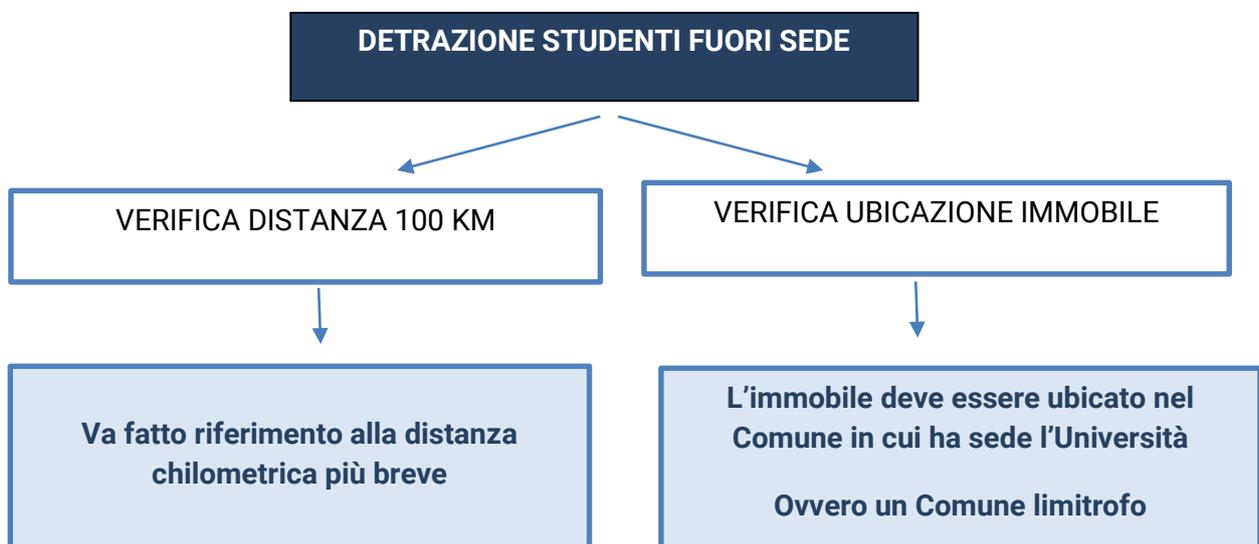
Riguardo il punto 1), ai sensi dell'art 15, comma 1, lett. i- sexies) del TUIR, nella versione previgente il D.L. 148/2017, dall'imposta lorda si detrae un importo, pari al 19%, dei canoni derivanti dai contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e

successive modificazioni, dei canoni relativi ai contratti di ospitalità, nonché agli atti di assegnazione in godimento o locazione, stipulati con enti per il diritto allo studio, università, collegi universitari legalmente riconosciuti, enti senza fine di lucro e cooperative, dagli studenti, per un importo non superiore a 2.633 euro.

**A fine di poter beneficiare della detrazione è necessario che:**

lo studente sia iscritto ad un corso di laurea presso una università ubicata in un comune diverso da quello di residenza, **distante da quest'ultimo almeno 100 Km** e comunque in una provincia diversa. Inoltre, il contratto di locazione deve avere ad oggetto unità immobiliari situate nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi.

Alle medesime condizioni ed entro lo stesso limite, la detrazione spetta per i canoni derivanti da contratti di locazione e di ospitalità ovvero da atti di assegnazione in godimento stipulati, ai sensi della normativa vigente nello Stato in cui l'immobile è situato, dagli studenti iscritti a un corso di laurea presso un'università ubicata nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea o in uno degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo.



Con l'art. 20 del D.L. 148/2017 si estende la detrazione d'imposta in commento, anche all'ipotesi in cui l'università sia ubicata in un comune distante da quello di residenza almeno 50 km e gli studenti fuori sede siano residenti in zone montane o disagiate. È soppressa, altresì, la previsione secondo cui il comune di ubicazione dell'università deve essere situato in una provincia diversa da quella di residenza dello studente. La novità si applica per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e al 31 dicembre 2018.

Tematica	Novità	Decorrenza
<b>DETRAZIONE IRPEF 19% STUDENTI UNIVERSITARI FUORI SEDE</b>	È estesa la possibilità di detrarre gli affitti per gli studenti universitari fuori sede anche all'ipotesi in cui l'università si trovi a 50 km e gli studenti siano residenti in aree montane o disagiate, eliminando inoltre il vincolo provinciale. In altre parole, la detrazione è utilizzabile anche dagli studenti fuori sede residenti in zone montane o disagiate ad almeno 50 chilometri.	L'applicazione della detrazione (novità) in esame viene limitata ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 ed al 31 dicembre 2018, con la conseguenza che a decorrere dal 2019 la detrazione per i canoni di locazione sostenute dagli studenti universitari fuori sede torna ad essere esclusivamente quella in essere fino ad oggi.

Con l'art. 5-quinques del decreto in commento, si modifica la lettera c) dell'articolo 15, comma 1, del TUIR, inerente alle spese sanitarie detraibili dall'IRPEF, aggiungendo le spese sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali.

Si tratta degli alimenti elencati nella sezione A1 del Registro nazionale di cui all'articolo 7 del D.M. 8 giugno 2001, con l'esclusione di quelli destinati ai lattanti. In particolare sono prodotti volti al trattamento dietetico di soggetti affetti da turbe, malattie o condizioni mediche che determinano una vulnerabilità nutrizionale, cioè l'impossibilità o la forte difficoltà ad alimentarsi utilizzando i comuni alimenti, integratori alimentari compresi, per soddisfare il loro fabbisogno nutritivo.

 Ricorda	Si ricorda che la detrazione delle spese sanitarie dall'IRPEF è riconosciuta nella misura del 19% della quota di importo delle stesse eccedente la soglia di 129,11 euro.
--	---

Tematica	Novità	Decorrenza
<b>DETRAZIONE IRPEF 19% DELLE SPESE SANITARIA</b>	Diventano detraibili le spese sostenute per l'acquisto di alimenti per fini medici speciali	Limitatamente alle spese sostenute nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 ed al 31 dicembre 2018.

Infine, con l'art. 5-quater, si modifica la soglia massima detraibile al 19% per i contributi associativi versati alle società di mutuo soccorso.

A tal proposito, si ricorda che l'articolo 83, comma 5, del D.Lgs. n. 117 del 2017, prevede una detrazione dall'imposta lorda del 19% dei contributi associativi, per un importo superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operino esclusivamente nei settori della mutualità indicati dall'articolo 1 della Legge n. 3818 del 1886. Si tratta di contributi versati al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. Tale detrazione era in precedenza contemplata dall'articolo 15, lettera i-bis del TUIR, il quale prevedeva la detraibilità dei contributi associativi per un importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire. Tale disposizione è stata poi soppressa dal Codice del Terzo settore (D. Lgs. 117/2017), il quale ha previsto una corrispondente detrazione nella norma suddetta.

L'art. 5-quater ripristina, invece, quanto in precedenza previsto dal TUIR ossia che l'importo di 1.300 euro costituisce la soglia massima di contributi associativi detraibili.

Tematica	Novità	Decorrenza
<b>DETRAZIONE IRPEF</b> <b>19% CONTRIBUTI</b> <b>ASSOCIATIVI</b> <b>VERSATI ALLE</b> <b>SOCIETA' DI MUTUO</b> <b>SOCCORSO</b>	La soglia massima detraibile al 19% per i contributi associativi versati è fissata a 1.300 euro.	Dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2017

*Per approfondire seguici anche su: <http://www.fiscal-focus.it/>*

## ARTICOLI FISCO

➤ 4 gennaio 2018

### DETRAZIONE D'IMPOSTA ANCHE PER STUDENTI UNIVERSITARI FUORI SEDE