



CONFINDUSTRIA

Legge di Bilancio 2018

(Legge 27 dicembre 2017, n. 205)

MISURE FISCALI D'INTERESSE PER
LE IMPRESE

PRIME OSSERVAZIONI AGGIORNATE
ALLA PUBBLICAZIONE DEL TESTO
DEFINITIVO

10 gennaio 2018

Nota di Aggiornamento

Premessa

*Il 22 dicembre 2017 l'Area Politiche Fiscali di Confindustria ha pubblicato una prima Nota di aggiornamento relativa alle principali misure fiscali contenute nel **Disegno di Legge di Bilancio 2018**.*

*Con la presente Nota si fornisce un aggiornamento della precedente, alla luce della pubblicazione del testo definitivo della Legge di Bilancio 2018 (**Legge 27 dicembre 2017, n. 205 "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020"**) nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29 dicembre 2017.*

*Si ricorda che **la manovra di bilancio** si compone anche quest'anno di due distinti provvedimenti. La Legge di Bilancio 2018, oggetto della presente nota, è stata infatti preceduta dal Decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili. Modifica alla disciplina dell'estinzione del reato per condotte riparatorie" (c.d. DL Fiscale).*

Il DL Fiscale è stato definitivamente convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172, (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 284 del 5 dicembre 2017) le misure fiscali in esso contenute sono oggetto di una distinta Nota di aggiornamento dell'Area Politiche Fiscali, pubblicata il 30 novembre 2017.

Sommario

Sterilizzazione incremento IVA e accise (articolo 1, comma 2).....	5
Agevolazioni per gli interventi di efficienza energetica negli edifici, di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili (articolo 1, comma 3).....	7
Bonus verde (articolo 1, commi 12-15).....	12
Credito d'imposta per strutture termali (articolo 1, commi 17-18).....	13
IVA su interventi di recupero del patrimonio edilizio (articolo 1, comma 9).....	14
Agevolazioni fiscali sugli abbonamenti al trasporto pubblico (articolo 1, comma 28).....	16
Proroga del super e iper-ammortamento (articolo 1, commi 29-36).....	18
Proroga del blocco aumenti aliquote 2018 (articolo 1, commi 37-38).....	24
Tassazione dei proventi da <i>peer to peer lending</i> (articolo 1, commi 43-44).....	27
Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0 (articolo 1, commi 46-56).....	27
Credito d'imposta per le imprese culturali e creative (articolo 1, commi 57-60).....	31
PIR e società immobiliari (articolo 1, comma 80).....	32
Riallineamento valori contabili delle operazioni su partecipate estere (articolo 1, commi 81-83).....	33
Esclusione delle società di intermediazione mobiliare dall'applicazione dell'addizionale IRES (articolo 1, commi 84-86).....	34
Imposta di registro (articolo 1, comma 87).....	36
Trattamento tributario degli atti di trasformazione del territorio (articolo 1, comma 88)....	38
Credito d'imposta per spese di consulenza relative a quotazione PMI (articolo 1, commi 89-92).....	38
Deducibilità IRAP lavoratori stagionali (articolo 1, comma 116).....	40
Incremento soglie reddituali bonus 80 euro (articolo 1, comma 132).....	41
Plusvalenze derivanti da vendita di azioni in sostituzione di premi di produttività (articolo 1, comma 161).....	43
Promozione del welfare di comunità (articolo 1, commi 201-204).....	45
Credito d'imposta nel settore della vendita di libri al dettaglio (articolo 1, commi 319-321).....	45
IVA sugli spettacoli teatrali (articolo 1, comma 340).....	47
Società sportive dilettantistiche (articolo 1, commi 353-356).....	47
IVA società sportive dilettantistiche lucrative (articolo 1, comma 357).....	50

Collaborazioni coordinate e continuative nella società ed associazioni sportive dilettantistiche (commi 358-361)	50
Sport bonus (articolo 1, commi 363-366).....	51
Payback nel settore farmaceutico (articolo 1, commi 389-402)	52
Disciplina dell'attività di enoturismo (articolo 1, commi 502-505).....	53
Trattamento ai fini delle imposte catastali delle aree portuali (articolo 1, commi 577-582)	54
Proroga Zona franca urbana nei territori colpiti dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 (articolo 1, commi 719-721).....	58
Proroga esenzione IMU su immobili inagibili (articolo 1, commi 722-724).....	59
Rigassificatori (articolo 1, comma 728).....	59
Zona franca urbana del Centro Italia (articolo 1, comma 745)	62
Regime fiscale dei premi per polizze assicurative sulle calamità naturali (articolo 1, commi 768-770).....	63
Rimborso alle imprese danneggiate dall'alluvione del Piemonte del 1994 (articolo 1, commi 771-774).....	64
Credito d'imposta per il Sud (articolo 1, comma 892).....	65
Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale – Fatturazione elettronica (articolo 1, commi 909-935).....	65
Proroga entrata in vigore degli indici sintetici di affidabilità fiscale o ISA (comma 931)....	73
Modifiche ai termini di scadenza fiscali (articolo 1, commi 932-934).....	74
Disposizioni di contrasto alle frodi nel settore degli olii minerali (articolo 1, commi 937-943)	74
Stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi (articolo 1, commi 945-959).....	76
Smaltimento contenzioso tributario in Cassazione (articolo 1, commi 961-981).....	77
Assunzioni Agenzia delle Entrate (articolo 1, commi 982-983).....	78
Gruppo IVA (articolo 1, commi 984-985).....	79
Pagamento delle pubbliche amministrazioni (articolo 1, commi 986-989).....	81
Sospensione delle deleghe di pagamento (articolo 1, comma 990)	82
Interessi passivi (articolo 1, commi 994-995).....	85
Esenzione imposta di bollo copie assegni in formato elettronico (articolo 1, comma 996)	87
Proroga della rivalutazione di terreni e partecipazioni (articolo 1, commi 997-998).....	88
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 (articolo 1, commi 999-1006)	89
Dividendi provenienti da paesi ex white list (articolo 1, commi 1007-1009).....	92

Misure fiscali per l'economia digitale (articolo 1, commi 1010-1019).....	96
Disposizioni in materia di giochi (articolo 1, commi 1047-1058).....	106
Differimento disciplina IRI (articolo 1, comma 1063).....	107

Sterilizzazione incremento IVA e accise (articolo 1, comma 2)

Le disposizioni recate dal comma 2, dell'articolo 1, della Legge di Bilancio 2018 portano finalmente a compimento, per il terzo anno consecutivo, il percorso di sterilizzazione delle clausole di salvaguardia previste dall'articolo 1, comma 718, della L. n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), che avrebbe altrimenti determinato, a partire dal 1° gennaio 2018, incrementi automatici delle aliquote IVA (ridotta e ordinaria) e delle accise sui carburanti a copertura di importi predeterminati.

In particolare, la lettera a) del citato comma 2 riformula la clausola di salvaguardia relativa all'aliquota IVA ridotta (contenuta alla lettera a) del sopra menzionato comma 718), eliminando l'incremento di 1,14 punti percentuali che avrebbe elevato l'attuale aliquota dal 10% all'11,14% a decorrere dal 1° gennaio 2018. Contestualmente, la riformulazione della clausola rivede gli incrementi automatici previsti per il prossimo biennio, disponendo un aumento dell'aliquota ridotta dell'1,5% dal 1° gennaio 2019 e di ulteriori 1,5 punti percentuali dal 1° gennaio 2020 (anno in cui l'aliquota arriverebbe dunque al 13%).

La successiva lettera b) del comma 2 riscrive la clausola di salvaguardia relativa all'aliquota IVA ordinaria (contenuta nell'articolo 1, comma 718, lettera b) della L. n. 190/2014). Risulta disinnescato l'aumento di 3 punti percentuali dell'aliquota che sarebbe dovuto avvenire dal 1° gennaio 2018. Analogamente a quanto previsto per l'aliquota ridotta, anche in questo caso vengono ritoccati gli aumenti automatici per gli anni a venire, stabilendo, in particolare che l'aliquota aumenti di 2,2 punti percentuali dal 1° gennaio 2019, di ulteriori 0,7 punti dal 1° gennaio 2020 e ancora di 0,1 punti a partire dal 1° gennaio 2021.

Da ultimo, la lettera c) del comma 2 modifica gli importi da reperire mediante l'aumento delle accise sui carburanti (in base alla procedura prevista dall'articolo 1, comma 718, lettera c) della L. n. 190/2014), eliminando gli incrementi previsti nel 2019, per un controvalore di 10 milioni di euro e mantenendo fermo l'incremento per 350 milioni di euro a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Nelle tabelle sottostanti si illustrano in sintesi le correzioni apportate alle clausole di salvaguardia dalle disposizioni in commento. Si ricorda che la normativa previgente è stata oggetto di due ulteriori interventi normativi nel corso del 2017, che hanno provveduto a sterilizzazioni parziali degli incrementi delle aliquote e delle accise previsti a decorrere dal 2018; un primo intervento è stato effettuato con l'articolo 9, comma 1, del DL n. 50/2017 (c.d. DL Manovrina) ed un secondo, più recente, con l'articolo 5, comma 1, del DL n. 148/2017 (c.d. DL Fiscale). Per approfondimenti rispetto a tali modifiche si rinvia al commento delle stesse già effettuato nelle Circolari dell'Area Politiche Fiscali del 24 aprile e del 30 novembre 2017.

Normativa previgente (come modificata da ultimo dal DL n. 148/2017)					
	2017	2018	2019	2020	2021
Aliquota ridotta	10%	11,14%	12%	13%	13%
Aliquota ordinaria	22%	25%	25,4%	24,9%	25%
Maggiori entrate da aumenti accise	-	-	10 mln	350 mln	350 mln

Normativa modificata dalla Legge di Bilancio 2018					
	2017	2018	2019	2020	2021
Aliquota ridotta	10%	10%	11,5%	13%	13%
Aliquota ordinaria	22%	22%	24,2%	24,9%	25%
Maggiori entrate da aumenti accise	-	-	-	350 mln	350 mln

Osservazioni

La necessità di operare periodicamente la sterilizzazione delle clausole di salvaguardia continua ad incidere in maniera significativa sui margini delle manovre finanziarie annuali. Tuttavia, l'azione di completa sterilizzazione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA ed accise rappresenta, nell'attuale congiuntura economica, un'importante argine all'inasprimento del carico fiscale sui consumi, che appare particolarmente rilevante per la tutela della delicata ripresa economica del Paese. La disattivazione delle clausole, fortemente sostenuta da Confindustria nel suo nuovo e progressivo percorso di implementazione, appare dunque senz'altro apprezzabile.

Effetti finanziari – Si riporta di seguito lo schema di sintesi degli effetti finanziari

(in milioni di euro) ascritti alle modifiche apportate dalle norme in commento.

Normativa previgente (aggiornata al DL n. 148/2017)				
	2018	2019	2020	2021
Aliquota IVA ridotta: - nel 2018 incremento dal 10% all'11,14% - nel 2019 incremento dall'11,14% al 12% - dal 2020 incremento dal 12% al 13%	2.639	4.638	6.957	6.957
Aliquota IVA ordinaria: - nel 2018 incremento dal 22% al 25% - nel 2019 incremento dal 25% al 25,4% - nel 2020 decremento dal 25,4% al 24,9% - nel 2020 incremento dal 24,9% al 25%	12.264	13.899	11.855	12.263,80
Accise	0	10	350	350
Totale	14.903	18.547	19.162	19.570,8

Effetti del LDB 2018				
	2018	2019	2020	2021
Aliquota IVA ridotta: - nel 2018 eliminazione incremento dal 10% all'11,14% - nel 2019 riduzione incremento dal 12% all'11,5%	-2.639	-1.159,5	0	0
Aliquota IVA ordinaria - nel 2018 eliminazione incremento dal 22% al 25% - nel 2019 riduzione incremento dal 25,4% al 24,2%	- 12.264	-4.905,6	0	0
Accise - eliminazione aumento 10 mln nel 2018	0	-10	0	0
Totale	-14.903	-6.075,1	0	0

Agevolazioni per gli interventi di efficienza energetica negli edifici, di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili (articolo 1, comma 3)

Il comma 3 modifica la disciplina agevolativa per interventi di efficienza energetica, nonché per gli interventi di ristrutturazione edilizia, dettata dagli articoli 14 e 16 del DL n. 63/2013.

In particolare, la lettera a) prevede le seguenti modifiche all'articolo 14:

- la proroga al 31 dicembre 2018 degli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. eco-bonus) (numero 1);
- la riduzione, dal 65% al 50%, della misura della detrazione spettante per gli interventi di: acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a compensazione con efficienza pari alla classe A, mentre viene esclusa la detrazione per i predetti impianti di climatizzazione con efficienza energetica di classe inferiore. Viceversa, tale agevolazione spetta, nella misura del 65%, per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, o per le spese sostenute all'acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione (numero 2);
- l'introduzione, con la nuova lettera b-bis), di una agevolazione per gli interventi di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, nella misura del 65%, fino a un valore massimo della detrazione di 100 mila euro. L'agevolazione spetta per le spese sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 e consentono di ottenere un risparmio di energia primaria (PES) pari almeno al 20% (numero 3);
- l'inserimento di una nuova detrazione per le spese sostenute nell'anno 2018 per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, nella misura del 50%, fino ad un valore massimo della detrazione di 30 mila euro (numero 4);
- la cedibilità del credito spettante per le spese effettuate per tutti gli interventi di efficienza energetica, in precedenza limitata soltanto alle spese sostenute sulle singole unità immobiliari (numero 5);
- un chiarimento sulle modalità di calcolo della detrazione spettante sugli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici

condominiali, correggendo un refuso presente al comma 2-quater; si precisa che la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 40.000 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio (numero 6);

- una detrazione aggiuntiva per le spese relative agli interventi su parti comuni di edifici condominiali, ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, nella misura, dell'80% o dell'85%, qualora tali interventi consentano, rispettivamente, il passaggio ad una o due classe di rischio inferiori. La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136 mila euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio ed è ripartita in dieci quote annuali di pari importo (numero 7);
- l'attribuzione alla competenza dell'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) l'onere del controllo sulla sussistenza dei requisiti per beneficiare dell'agevolazione in materia di efficienza energetica (numero 8);
- la cedibilità della detrazione maturata a tutti gli interventi di riqualificazione energetica, in precedenza ammessa soltanto in relazione alle spese per interventi sulle parti comuni che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie, nonché per interventi relativi alle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva (numero 9);
- la possibilità di utilizzo delle detrazioni spettanti per tutti gli interventi di riqualificazione energetica anche da parte degli istituti autonomi per le case popolari (IACP); prima dell'intervento della Legge di Bilancio a tali istituti spettavano solo le detrazioni per gli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali. Le stesse detrazioni possono essere utilizzate dagli enti aventi le stesse finalità sociali degli IACP (numero 10);
- i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni, compresi i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento, nonché le procedure e le modalità di esecuzione di controlli a

campione saranno definiti con successivi decreti interministeriali, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio (numero 11).

La lettera b) reca le seguenti modifiche alla disciplina relativa alle detrazioni spettanti per interventi di ristrutturazione edilizia nonché per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici, di cui all'articolo 16 del DL. n. 63/2013:

- la proroga di un anno, fino al 31 dicembre 2018, della misura della detrazione al 50% per le spese effettuate per interventi di ristrutturazione edilizia, indicati dal comma 1 dell'articolo 16-bis del TUIR, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare (numero 1).
- l'ampliamento dei soggetti beneficiari delle detrazioni maggiorate, mediante l'inserimento del nuovo comma 1-sexies.1, previste per agevolare gli interventi antisismici, anche agli IACP, comunque denominati, nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali, analogamente a quanto previsto per gli interventi di riqualificazione energetica (numero 2).
- la proroga di un anno, fino al 31 dicembre 2018, della detrazione al 50% per le spese relative all'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ (A per i forni), connesse ai lavori di ristrutturazione edilizia iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2017. Tale detrazione deve essere calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 10.000 euro considerato, per gli interventi effettuati nell'anno 2017 ovvero per quelli iniziati nel medesimo anno e proseguiti nel 2018, al netto delle spese sostenute nell'anno 2017 per le quali si è fruito della detrazione (numero 3).
- l'attribuzione all'ENEA del ruolo di controllo e di valutazione del risparmio energetico conseguito, in analogia a quanto già previsto dall'articolo 14, mediante l'aggiunta del comma 2-bis (numero 4).

Osservazioni

Sono da considerare complessivamente positive le misure adottate per gli interventi di riqualificazione energetica e di ristrutturazione edilizia, prima fra tutte,

la proroga di un ulteriore anno delle stesse.

Le modifiche introdotte sono volte a favorire investimenti di riqualificazione e ristrutturazione, complessivi dell'edificio, rispetto a singoli interventi di acquisto e posa in opera di alcuni elementi.

In questa ottica, l'incentivo viene riconosciuto agli interventi congiunti di riqualificazione energetica e sismica su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, con un'aliquota maggiorata rispetto a quelle applicabili per i singoli interventi.

Apprezzabili gli interventi che modulano l'intensità dell'agevolazione sul grado di efficienza energetica raggiunta.

Positivamente tali detrazioni sono estese agli istituti per le case popolari (IACP) o ad altri enti aventi le stesse finalità sociali, al fine di ricomprendere una parte importante del patrimonio edilizio nazionale.

Altrettanto meritevole di apprezzamento l'estensione della possibilità di cessione del credito ai fornitori o ad altri soggetti privati, nel caso di interventi sulle singole unità immobiliari.

Positiva anche la proroga fino al 2018 del bonus riconosciuto per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia avviati nel 2017.

Effetti finanziari – La relazione tecnica riporta i seguenti effetti complessivi:

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IRPEF	-98,3	-1049,1	-668,6	-676,2	-682,8	-678,2
IRPEF/IRES	0	+549,5	-230,4	+2,8	+2,8	-2,1
IRAP	0	+84,6	-35,5	+0,4	+0,4	-0,3
IVA	+144,5	+1,1	+1,1	0	0	0
Totale	28,3	-413,9	-933,4	-671,9	-679,6	-680,7

	2024	2025	2026	2027	2028	2029
IRPEF	-664,8	-657,1	-649,4	-641,7	-647,5	+485,4
IRPEF/IRES	0	0	0	0	0	0
IRAP	0	0	0	0	0	0
IVA	0	0	0	0	0	0
Totale	-664,8	-657,1	-649,4	-641,7	-647,5	+485,4

Bonus verde (articolo 1, commi 12-15)

I commi da 12 a 15 introducono una nuova agevolazione per interventi di “sistemazione a verde” e per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili (c.d. bonus verde).

In particolare, il comma 12 prevede una detrazione dall'imposta IRPEF del 36% delle spese sostenute, limitatamente all'anno 2018, per interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi, nonché per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

La detrazione spetta ai contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi. Il limite massimo di spese su cui è possibile determinare la detrazione ammonta a 5 mila euro per unità immobiliare ad uso abitativo.

Il comma 13 aggiunge che la detrazione spetta anche per le spese sostenute per interventi effettuati sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-*bis* del codice civile, fino ad un importo massimo complessivo agevolabile di 5 mila euro per unità immobiliare. La detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile, a condizione che la stessa sia effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il comma 14 annovera tra le spese detraibili altresì quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi elencati precedentemente.

L'ultimo comma subordina la fruizione delle detrazioni di cui ai citati commi 12, 13 e 14 alla condizione che i pagamenti siano effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni.

La detrazione è ripartita in dieci quote annuali, di pari importo.

Infine, trovano applicazione, in quanto compatibili, alcune disposizioni recate dall'articolo 16-bis del TUIR, relative alla detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Nel merito, per gli interventi realizzati su unità immobiliari residenziali adibite

promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50% (comma 5, articolo 16-bis). La detrazione è cumulabile con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo da parte del Codice dei beni culturali e del paesaggio (DLGS n. 42/2004), ridotte nella misura del 50% (comma 6). In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi, la detrazione non utilizzata, in tutto o in parte, è trasferita, per i rimanenti periodi di imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare, salvo diverso accordo delle parti.

Il comma 8 dell'articolo 16 bis, trasferisce il diritto alla detrazione, in caso di decesso del beneficiario, in capo all'erede a condizione che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

Osservazioni

L'intervento appare nel complesso irrilevante. Le scarse risorse finanziarie messe a disposizione, nonché il ridotto periodo temporale di fruizione del bonus verde non sembrano tali da produrre un sufficiente stimolo né alla crescita economica, né alla tutela dell'ambiente.

Effetti finanziari – Nella relazione tecnica al DDL Bilancio gli effetti di gettito delle misure descritte sono quantificati come segue:

	2018	2019	2020	Dal 2021 al 2028	2029	2030
IRPEF	-6,5	-69,1	-43,2	-43,2	+32,4	0
IRPEF/IRES	0	+62,0	-26,6	0	0	0
IRAP	0	+9,5	-4,1	0	0	0
IVA	13,6	0	0	0	0	0
Totale	+7,1	+2,4	-73,9	-43,2	+32,4	0

Credito d'imposta per strutture termali (articolo 1, commi 17-18)

I commi 17 e 18 estendono alle strutture che prestano cure termali il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture alberghiere, di cui all'articolo 10 del DL n. 83/2014, le cui modalità attuative sono state disciplinate dal DM 7 maggio 2015.

Si ricorda che tale disposizione riconosceva alle strutture ricettive un credito d'imposta pari al 30% delle spese sostenute negli anni 2015, 2016 e 2017, 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.

Per le aziende che erogano cure termali il credito d'imposta è riconosciuto anche per le spese sostenute ai fini della realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali (comma 17).

Il comma 18 chiarisce che gli stabilimenti termali accedono al credito d'imposta secondo le modalità previste dal decreto attuativo. Di conseguenza, l'agevolazione dovrà essere richiesta mediante presentazione, in via telematica, di apposita istanza e potrà essere utilizzata esclusivamente in compensazione nel modello F24 mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni

L'intervento è positivo in quanto consente di incentivare gli investimenti produttivi realizzati a favore delle strutture turistiche localizzate nel nostro Paese.

IVA su interventi di recupero del patrimonio edilizio (articolo 1, comma 9)

Il comma 19 fornisce un'interpretazione autentica dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della L. n. 488/1999 che dispone in merito all'aliquota IVA da applicare alle manutenzioni ordinarie e straordinarie su fabbricati a prevalente destinazione abitativa con fornitura di beni significativi.

Nello specifico, il comma in commento chiarisce che per individuare i beni significativi e le loro parti staccate – beni tassativamente individuati con DM del 29 dicembre 1999 – occorre valutare l'autonomia funzionale delle parti staccate rispetto al bene. La norma definisce, altresì, i criteri per quantificare il valore dei beni significativi individuandolo nel valore pattuito contrattualmente dalle parti, tenuto conto di tutti gli oneri sostenuti per la produzione degli stessi (materie prime

e manodopera). Il valore dei beni significativi deve essere indicato separatamente in fattura rispetto al valore della prestazione di recupero edilizio.

Infine, il comma 19 chiarisce che sono fatti salvi i comportamenti difforni al contenuto della norma in commento tenuti precedentemente all'entrata in vigore della stessa ed esclude rimborsi d'imposta sulle operazioni effettuate.

Osservazioni – *La disposizione in commento fornisce chiarimenti in merito all'interpretazione della norma che dispone l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie realizzate su fabbricati abitativi con la limitazione dei beni significativi (ex articolo 7, comma, 1, lettera b), della L. n. 488/1999). Si ricorda, infatti, che laddove un intervento edilizio comporti la fornitura di un bene significativo, l'aliquota ridotta non può essere applicata sull'intero corrispettivo, bensì, il bene significativo deve essere assoggettato ad aliquota ridotta solamente per una quota pari al valore della prestazione netta. La corretta applicazione di tale disposizione comporta per il fornitore la duplice complicazione di dover individuare quali beni debbano essere considerati "significativi" e, altresì, di quantificarne correttamente il valore.*

In merito all'individuazione dei beni significativi, viene a supporto il DM del 29 dicembre 1999 che ne ha fornito un'elencazione tassativa. Tuttavia, occorre rilevare che, in passato, tale puntuale elencazione non ha evitato l'insorgere di dubbi interpretativi, soprattutto nei casi in cui, insieme al bene significativo, fosse installata anche una sua parte staccata, non essendo chiaro se su tale componente dovesse essere applicato il medesimo trattamento IVA del bene significativo.

*Sul tema, Confindustria si è spesa per sollecitare dei chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria che potessero risolvere tali perplessità e consentire comportamenti univoci da parte degli operatori. Per tale ragione, si ritiene sicuramente apprezzabile la nuova interpretazione, con la quale si chiarisce che le parti staccate di un bene significativo con **autonomia funzionale rispetto al manufatto principale** non costituiscono parte del bene significativo. Ne consegue che il valore di tali parti staccate non sia soggetto alla limitazione prevista per*

quest'ultimo, di conseguenza concorre al corrispettivo da assoggettare ad aliquota agevolata del 10%.

Al fine di fornire ulteriori chiarimenti su una disciplina spesso oggetto di differenti interpretazioni, il comma in commento chiarisce, altresì, i criteri per la quantificazione del valore del bene significativo, ribadendo, in primo luogo, la rilevanza dell'autonomia contrattuale delle parti. Ne consegue che, il fornitore che produce il bene significativo, nell'ambito di una prestazione edile, ha facoltà di fissare liberamente un prezzo che tenga in considerazione sia il costo sostenuto per le materie prime, sia quello attribuito alla manodopera; tuttavia, tale importo non può essere inferiore al prezzo di acquisto. Tale indicazione soddisfa, da una parte, l'esigenza di assicurare libertà contrattuale delle parti, dall'altra, evita che l'attribuzione di un prezzo eccessivamente basso consenta di aggirare completamente la limitazione dei beni significativi.

In ultimo, si evidenzia che la norma, allineandosi alle indicazioni fornite negli anni passati dall'Amministrazione finanziaria, esplicita l'obbligo di indicare in fattura il valore dei beni significativi separatamente rispetto al valore della prestazione.

Effetti finanziari - Alla norma, di carattere interpretativo, non si ascrivono effetti di finanza pubblica, essendo peraltro esclusi espressamente eventuali rimborsi dell'imposta già applicata. Andrebbero forniti chiarimenti circa gli effetti sull'eventuale contenzioso in corso.

Agevolazioni fiscali sugli abbonamenti al trasporto pubblico (articolo 1, comma 28)

Il comma 28 apporta modifiche alla deducibilità/detraibilità IRPEF, di talune spese sostenute per il trasporto pubblico.

In particolare, la lettera a), inserendo la nuova lettera i-decies) all'articolo 15 del TUIR, prevede una detrazione, nella misura del 19%, delle spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, per un importo non superiore a 250 euro in ciascun periodo di

imposta. Ai fini della verifica di tale importo devono essere ricomprese anche le spese sostenute dal contribuente nell'interesse dei familiari a proprio carico.

La successiva lettera b) interviene sulle somme e sui valori di cui al comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente.

In particolare, inserendo la lettera d-bis), si stabilisce la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle somme erogate o rimborsate alla generalità o categorie di dipendenti dal datore di lavoro, ovvero delle spese per l'acquisto dei titoli di viaggio per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, in favore dei propri dipendenti e dei loro familiari.

Tale beneficio è riconosciuto sia nel caso in cui le erogazioni siano effettuate volontariamente dal datore di lavoro, sia nel caso in cui rispondano ad un preciso obbligo assunto in conformità a disposizioni di contratto, accordo o regolamento aziendale.

Osservazioni

Appaiono di particolare rilevanza le modifiche apportate alla disciplina del reddito di lavoro dipendente volte a escludere da imposizione le somme erogate dal datore di lavoro in favore dei dipendenti a titolo di rimborso delle spese di trasporto da loro sostenute.

L'attuale disciplina della lettera d), comma 2, dell'articolo 51 TUIR dispone la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle prestazioni di servizi di trasporto collettivo rese dal datore di lavoro a favore della generalità di categorie di dipendenti per lo spostamento dal luogo di abitazione (o da un apposito centro di raccolta) alla sede di lavoro.

L'Amministrazione finanziaria in passati interventi di prassi (circolare n. 28/E del 2017 e n. 326 del 1997) ha chiarito che la non imponibilità di tali servizi è subordinata al rispetto delle seguenti condizioni:

- *il servizio non deve essere accordato al singolo dipendente;*
- *il servizio può essere reso con mezzi di proprietà dell'azienda, o da questi noleggiati, o forniti a terzi in base ad apposita convenzione per i trasferimenti*

casa-lavoro;

- *i lavoratori interessati devono essere estranei al pagamento del servizio tra il datore e il vettore.*

Le nuove disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 modificano la predetta disciplina al fine di riconoscere la non imponibilità dell'erogazione dei c.d. tickets di trasporto alla generalità o a categorie di dipendenti, per l'acquisto scontato dell'abbonamento al servizio di trasporto locale, anche con riguardo alle spese sostenute per percorsi estranei al tratto abitazione-luogo di lavoro e in giorni non lavorativi.

Inoltre, la possibilità di erogare tali somme, anche in forza di un preciso obbligo assunto dal datore di lavoro nel contratto o nel regolamento aziendale, consente la deducibilità integrale dal reddito di impresa dei costi sostenuti per il rimborso degli oneri del trasporto pubblico.

Tale intervento permetterà di ampliare il paniere delle somme e servizi erogabili dal datore di lavoro a titolo di welfare aziendale, completando la riforma già avviata in tal senso con la Legge di Stabilità 2016.

Effetti finanziari – La RT ascrive alle misure in commento i seguenti effetti finanziari per il triennio 2018-2020 in termini di perdita di gettito IRPEF e relative addizionali locali, ed IRES (in milioni di euro).

Minori entrete	2018	2019	2020
IRPEF	-3,9	-93,1	-55,0
Addizionale regionale		-0,2	-0,2
Addizionale comunale		-0,1	-0,08
IRES		-4,9	-2,8
Totale	-3,9	-98,3	-58,08

Proroga del super e iper-ammortamento (articolo 1, commi 29-36)

La Legge di Bilancio 2018 dispone la proroga di due importanti misure di incentivo per gli investimenti: il “super-ammortamento” sugli acquisti di beni strumentali e le misure in favore dei processi di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, c.d. “iper-ammortamento”.

In particolare, il comma 29 proroga, con alcune modifiche, la disciplina del super-ammortamento introdotta dall'articolo 1, commi 91 - 94 e 97 della Legge di Stabilità 2016, già oggetto di proroga con l'articolo 1, comma 8 della Legge di Bilancio 2017. Tale incentivo riconosce ai soggetti titolari di reddito di impresa e agli esercenti arti e professioni una maggiorazione del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni oggetto di investimento, con riferimento alle sole imposte sui redditi (IRES e IRPEF).

Per effetto delle nuove modifiche, si estende l'ambito temporale di applicazione del super-ammortamento agli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018, ovvero al 30 giugno 2019, a condizione che, alla data del 31 dicembre 2018, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia stato versato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, restano validi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari diramate nel 2016 e nel 2017 (circolari n. 12/E e 23/E del 2016, e n. 4/E del 2017). Pertanto, le spese di acquisizione di beni mobili si considerano sostenute alla data di consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale; mentre, qualora l'investimento sia realizzato mediante appalto, le spese di realizzazione agevolabili si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

La Legge di Bilancio 2018 proroga la disciplina del super ammortamento con due sostanziali differenze.

La prima novità riguarda l'entità dell'agevolazione spettante sugli investimenti effettuati nel 2018, poiché si prevede che la maggiorazione spetterà nella misura del 30% del costo di acquisizione del bene strumentale, in luogo del 40% riconosciuto dalla disciplina previgente.

Tale riduzione non dovrebbe trovare applicazione con riguardo agli investimenti per i quali l'impresa abbia concluso un contratto e corrisposto un acconto pari al 20% del costo di acquisizione entro il 31 dicembre 2017, e il bene sia stato consegnato entro il 30 giugno 2018, poiché in tali casi dovrebbe rendersi applicabile la

disciplina prevista dall'articolo 1, comma 8 della Legge di Bilancio 2017.

A tale riguardo, si segnala che l'Agenzia delle Entrate in un recente chiarimento (risoluzione n. 132/E del 24 ottobre 2017) ha riconosciuto la possibilità di fruire del super-ammortamento, beneficiando della proroga al 30 giugno 2018, anche nelle ipotesi di variazione delle modalità di acquisizione del bene intervenute oltre il termine del 31 dicembre 2017.

A nostro avviso, pertanto, l'applicazione del super-ammortamento agli investimenti agevolabili effettuati nel corso del 2018 dovrebbe seguire la seguente scansione:

PERIODO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI	CONDIZIONI DA RISPETTARE	MAGGIORAZIONE SPETTANTE
Dal 1/1/2018 al 30/6/2018	Entro il 31/12/2017 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione	40%
Dal 1/1/2018 al 30/6/2018	Assenza di una delle due condizioni indicate nel punto precedente	30%
Dal 1/7/2018 al 31/12/2018	Regime	30%
Dal 1/1/2019 al 30/6/2019	Entro il 31/12/2018 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione	30%

La seconda novità concerne l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione.

Per effetto di quanto dispone il comma 29 (primo periodo) sono esclusi dall'agevolazione i mezzi di trasporto a motore individuati nell'articolo 164, comma 1 del TUIR, quali aeromobili da turismo, navi, imbarcazioni da diporto, autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, a prescindere dalle modalità di impiego. La predetta esclusione, ovviamente, trova applicazione con riguardo ai soli investimenti che si realizzeranno nel corso del 2018; la misura agevolativa resta ferma, invece, alle condizioni previste dalla disciplina *ratione temporis* vigente, con riguardo alle acquisizioni di veicoli effettuate nel corso del 2015, 2016 e 2017.

Alla luce delle modifiche operate non sono agevolabili le acquisizioni di veicoli:

- utilizzati esclusivamente nell'attività propria dell'impresa (es. autoscuole) o adibiti ad uso pubblico (lett. a) dell'articolo 164 TUIR);
- concessi ai dipendenti in uso promiscuo (lett. b-bis) dell'articolo 164 TUIR);
- a disposizione per usi diversi dai precedenti (lett. b) dell'articolo 164 TUIR).

Restano invece agevolabili gli autoveicoli individuati dall'articolo 54, comma 1 del DLGS n. 285/1992 (c.d. Codice della strada) non espressamente richiamati dall'articolo 164, comma 1 del TUIR, quali autobus, autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, autoveicoli per trasporto specifico, autoveicoli per uso speciale, mezzi di opera.

I commi da 30 a 36 dispongono, invece, la proroga di un anno del c.d. iperammortamento.

Tale agevolazione, fruibile solo dai soggetti titolari di reddito di impresa, consiste in una maggiorazione del 150% del costo fiscale ammortizzabile di specifici beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale secondo il modello "Industria 4.0", inclusi nell'allegato A) della Legge di Bilancio 2017.

Per effetto delle modifiche operate dalla Legge di Bilancio 2018, il beneficio fiscale viene riconosciuto 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% del costo di acquisizione.

Il comma 31 proroga, altresì, la maggiorazione, nella misura del 40%, del costo di acquisizione dei beni immateriali (*software*) funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello "Industria 4.0" (beni ricompresi nell'allegato B alla Legge di Bilancio 2017). Si ricorda che possono accedere a tale beneficio solo i soggetti che usufruiscono dell'iperammortamento in relazione ai beni materiali di cui all'allegato A) della medesima legge.

Il comma 32 amplia l'elenco dei beni immateriali strumentali compresi nell'allegato

B) della Legge di Bilancio 2017 connessi ai processi produttivi dell' "Industria 4.0".

In particolare, vengono aggiunte le seguenti voci:

- 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 applicazioni 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 successivo comma 33 conferma gli obblighi documentativi già richiesti dalla Legge di Bilancio 2017 ai fini dell'applicazione dell'iperammortamento. Pertanto, l'impresa sarà tenuta ad acquisire, entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso e può essere fruita l'agevolazione, una dichiarazione del legale rappresentante. Per i beni aventi un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro resta necessaria una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale, ovvero, un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato; la documentazione dovrà attestare che il bene: (i) possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A e/o all'allegato B della Legge di Bilancio 2017, e (ii) è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

A tale riguardo, si segnala che l'Agenzia delle Entrate nella recente risoluzione n. 152/E del 2017, ha chiarito che, pur restando fermo il rispetto del termine del 31 dicembre 2017 per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, il professionista può procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi a tale data.

Il comma 34 conferma che le predette discipline agevolative, non trovano applicazione agli investimenti in beni strumentali aventi un coefficiente di

ammortamento tabellare (D.M. 31 dicembre 1988) inferiore al 6,5%, nonché agli investimenti in fabbricati e costruzioni e a quelli indicati nell'allegato 3 della Legge di Stabilità 2016 (ossia: le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; le condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario; gli aerei completi di equipaggiamento).

Di particolare rilevanza, sono le disposizioni contenute nei commi 35 e 36, le quali riconoscono la possibilità di continuare a fruire dell'iperammortamento anche in caso di sostituzione dei beni agevolati con beni più performanti, nella prospettiva di accrescere il livello di competitività tecnologica perseguito e raggiunto secondo il modello "Industria 4.0".

Tale beneficio è subordinato alla condizione che nel medesimo periodo d'imposta del realizzo del bene l'impresa:

1. sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A;
2. attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione, secondo le ordinarie regole.

Tale possibilità è riconosciuta sia per gli investimenti da realizzare nel 2018, sia per quelli già effettuati nel 2017.

Il comma 36, infine, disciplina l'ipotesi in cui l'investimento sostitutivo sia di costo inferiore a quello del bene originario; in tal caso, fermo restando il rispetto delle altre condizioni oggettive e documentali richieste, il beneficio fiscale calcolato in origine dovrà essere ridotto in corrispondenza del minore costo agevolabile.

Osservazioni

La proroga delle due misure agevolative in commento, fortemente sollecitata da Confindustria, garantirà alle imprese un orizzonte temporale più ampio per avviare e completare nuovi investimenti. Sebbene sia stata ridotta la percentuale di vantaggio fiscale rispetto alla normativa previgente (dal 40% al 30%), la proroga

del super-ammortamento è comunque apprezzabile, poiché l'incentivo rappresenta una misura generale di stimolo al rinnovo dei beni strumentali d'impresa che ha già dato prova della sua efficacia. Solleva tuttavia perplessità l'esclusione dall'ambito oggettivo di applicazione degli investimenti in autovetture impiegate ad uso strumentale dalle imprese, ovvero assegnate ad uso promiscuo ai dipendenti.

Anche l'estensione dell'ambito temporale di applicazione dell'iperammortamento era fortemente attesa dalle imprese, poiché i tempi per la modernizzazione dei processi produttivi sono sovente lunghi e la durata di un solo anno della disciplina agevolativa rischiava di penalizzare proprio quelle imprese che, per effetto dell'introduzione dell'agevolazione, avevano avviato, lo scorso anno, processi di trasformazione produttiva. Al contempo, l'estensione garantirà alle imprese produttrici di beni agevolabili più tempo per evadere gli ordini di acquisto.

Meritano infine un giudizio fortemente positivo le norme che, accogliendo una precisa richiesta di Confindustria, consentono alle imprese di sostituire i beni agevolati con beni aventi caratteristiche simili o superiori, senza perdere l'originaria fruizione del vantaggio fiscale. Ciò eviterà 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 accrescere o mantenere il livello di competitività tecnologica perseguito o raggiunto.

Effetti finanziari – Si riporta di seguito lo schema di sintesi degli effetti finanziari che la RT ascrive alle disposizioni in commento.

Minori entrate tributarie	2018	2019	2020
Proroga del super-ammortamento dei beni strumentali nuovi (30%)	0	416	760
Proroga dell'iper-ammortamento sui beni industria 4.0 (150%) e dell'agevolazione sui beni immateriali (40%)	0	487	952
TOTALE	0	903	1.712

Proroga del blocco aumenti aliquote 2018 (articolo 1, commi 37-38)

Il comma 37 dispone la proroga per l'anno 2018 della sospensione delle leggi

regionali e delle delibere comunali per la parte in cui aumentano tributi e addizionali attribuite ai medesimi enti. Tale divieto di aumento dei tributi locali era stato introdotto, la prima volta, con l'articolo 1, comma 26 della Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015), per essere poi prorogato con l'articolo 1, comma 42 della Legge di Bilancio per il 2017 (Legge n. 232/2016).

La disposizione si limita a modificare esclusivamente la scadenza temporale del blocco prevista originariamente dalla Legge di Stabilità 2016, mentre resta confermato l'ambito applicativo riferito ai seguenti tributi locali (addizionali regionali e comunali IRPEF; IRAP; IMU; TASI; TOSAP; imposta sulla pubblicità; canone sull'installazione dei mezzi pubblicitari).

Sono escluse dalla sospensione le seguenti fattispecie:

- per le Regioni, le maggiorazioni automatiche dell'aliquota IRAP, nella misura dello 0,15%, e dell'addizionale IRPEF, nella misura dello 0,30%, previste nell'ambito di piani di rientro da situazioni di disavanzo sanitario, nonché le manovre fiscali incrementative disposte ai fini dell'accesso alle anticipazioni alla liquidità per il pagamento dei loro debiti commerciali;
- per i comuni, la tassa sui rifiuti (TARI) istituita per finanziare i costi del servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, sia qualora rivesta natura tributaria, sia nella forma di tariffa corrispettivo, ed il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche o COSAP. Sono esclusi dal blocco, altresì, gli enti locali in predissesto e dissesto, mentre resta confermata la possibilità per i comuni di mantenere, per l'anno 2018, la maggiorazione della TASI dello 0,8‰ disposta per il 2016 e per il 2017, con delibera del consiglio comunale. In sede di esame parlamentare sono stati, altresì, esclusi dalla sospensione i comuni istituiti a seguito di fusione, ai sensi degli articoli 15 e 16 del DLGS n. 267/2000 (Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali), al fine di consentire, a parità di gettito, l'armonizzazione delle diverse aliquote.

Il comma 37 proroga al 2018 la facoltà riconosciuta ai comuni, in sede di determinazione della tariffa TARI, di discostarsi, in aumento o in diminuzione, del

50% rispetto ai coefficienti presuntivi di rifiuti prodotti per unità di superficie stabiliti a livello statale dal DPR n. 158/1999 (Regolamento recante norme per l'elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani).

Osservazioni

La disposizione ha positivamente prorogato, di un ulteriore anno, la sospensione del potere delle Regioni e dei comuni di deliberare aumenti delle imposte locali.

L'esclusione dall'ambito di applicazione del blocco degli aumenti delle imposte locali dei comuni e delle Regioni in disavanzo sanitario o in dissesto finanziario, aggrava la situazione per le imprese insediate in quei territori, che già subiscono un maggiore prelievo locale a fronte di un livello di servizi locali di minore qualità ed efficienza rispetto a quelli erogati da Enti locali in equilibrio finanziario.

Merita ricordare che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la risoluzione n. 2/DF del 2017, ha riconosciuto ai comuni la possibilità di rimodulare il prelievo IMU/TASI sugli immobili di impresa, affinché le imprese possano fruire della integrale deducibilità della TASI dalle imposte sui redditi e dall'IRAP, in luogo della parziale deducibilità dell'IMU solo dalle imposte sui redditi e non dall'IRAP.

Confermando un orientamento già espresso dalla Corte dei Conti nella deliberazione n.35 del 9 febbraio 2016, il Dipartimento delle Finanze ha chiarito che possono adottarsi eventuali delibere di rimodulazione del prelievo che non generino un aumento complessivo del carico tributario.

A titolo esemplificativo, devono considerarsi ammissibili le delibere comunali che prevedano:

- *sugli immobili locati, il mantenimento delle aliquote vigenti, ovvero l'IMU al 10,6‰ e la TASI azzerata per evitare aggravii impositivi in capo al locatario;*
- *sugli immobili non locati, la riduzione dell'aliquota IMU al 7,6‰, compensata da un incremento dell'aliquota TASI al 2,4‰.*

Sollewa preoccupazione, infine, il riconoscimento ai comuni, anche per l'anno 2018, della facoltà di commisurare la tariffa TARI in aumento o in diminuzione del 50%,

rispetto ai coefficienti presuntivi di produzione dei rifiuti stabiliti con il regolamento statale n. 158/1998. Ciò potrebbe produrre l'applicazione, sulla stessa attività industriale, di tariffe TARI differenti sul territorio nazionale, sulla base delle deliberazioni dei singoli comuni.

Effetti finanziari – Alla misura in commento la RT non ascrive effetti finanziari.

Tassazione dei proventi da *peer to peer lending* (articolo 1, commi 43-44)

Il comma 43 modifica l'articolo 44, comma 1, del TUIR, aggiungendovi la nuova lettera d-bis), con la quale vengono espressamente classificati tra le tipologie dei redditi di capitale i proventi derivanti da prestiti erogati tramite piattaforme di *peer to peer lending* (prestiti da finanziatori non professionali), gestite da soggetti autorizzati dalla Banca d'Italia (società finanziarie o istituti di pagamento ex articolo 114 TUB).

I gestori delle piattaforme sono chiamati ad operare la ritenuta a titolo d'imposta, con aliquota del 26%, sui citati redditi di capitale corrisposti alle persone fisiche (comma 44).

Osservazioni

La norma risulta utile in quanto chiarisce il trattamento fiscale applicabile ad una forma innovativa di finanziamento non professionale.

Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0 (articolo 1, commi 46-56)

Le disposizioni contenute nei commi da 46 a 56 introducono un nuovo credito d'imposta in favore delle imprese che sostengono spese di formazione per il personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale "Industria 4.0".

In particolare, il comma 46 dispone che il citato credito sia riconosciuto a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui

operano nonché dal regime contabile adottato, a fronte delle spese in attività di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

Il credito d'imposta è concesso in misura pari al 40% delle spese relative al solo costo orario del personale occupato in attività di formazione ed è riconosciuto fino ad un importo massimo di 300.000 euro per ciascuna impresa beneficiaria (comma 47).

Con riferimento alle spese ammissibili al credito, le norme richiedono che le stesse debbano essere pattuite attraverso la contrattazione collettiva aziendale o territoriale e riguardare gli ambiti definiti dal successivo comma 48. Quest'ultimo indica come ammissibili le attività di formazione svolte per acquisire o consolidare le conoscenze tecnologiche previste dal 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 e integrazione digitale dei processi aziendali) applicate negli ambiti elencati nell'Allegato A alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017).

Restano espressamente escluse, a norma del successivo comma 49, le attività di formazione ordinaria o periodica espletate in funzione di obblighi vigenti in materia di salute, sicurezza, protezione dell'ambiente, etc.

Il credito d'imposta, da indicare nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio di sostenimento delle spese agevolate e in quelle successive, fino alla conclusione del suo utilizzo, è escluso espressamente dalla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito e dell'IRAP, e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il beneficio è fruibile esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti.

Il comma 51 specifica che al credito d'imposta non si applica il limite annuale di 250.000 euro relativo all'utilizzo dei crediti d'imposta (di cui all'articolo 1, comma

53, della L. n. 244/2007) né il limite massimo di compensazione pari a 700.000 euro di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000.

L'incentivo è concesso nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato (articolo 31 "Aiuti alla formazione" del Regolamento UE 651/2014 - GBER). Tale riferimento conferma la non ammissibilità delle spese per attività di formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione ambientale e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

Agli adempimenti sulla comunicazione della misura alla Commissione europea è tenuto a provvedere il Ministero dello Sviluppo Economico.

I commi 53 e 54 prevedono, come requisito per l'accesso al credito, la certificazione da parte di un revisore legale indipendente delle spese di formazione sostenute e l'allegazione di detta certificazione al bilancio. Sono escluse da tali obblighi le imprese con bilanci revisionati, mentre per quelle non soggette a revisione legale dei conti, i costi relativi alla certificazione, fino ad un limite massimo di 5.000 euro, sono ammissibili al credito d'imposta.

Le disposizioni attuative del credito d'imposta sono demandate dal comma 55 ad un 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, da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018. Il decreto interministeriale conterrà le disposizioni applicative necessarie, con particolare riguardo agli aspetti relativi agli oneri documentali, ai controlli e alle cause di decadenza dell'incentivo.

Il comma 56, infine, per l'attuazione della misura autorizza una spesa pari a 250 milioni di euro nel 2019.

Osservazioni

L'introduzione di un credito d'imposta in favore delle imprese che investono nella formazione del personale nella prospettiva della transizione ai modelli produttivi 4.0, accoglie una richiesta di Confindustria avanzata nel convincimento che per

favorire efficacemente il passaggio ai nuovi paradigmi produttivi gli investimenti materiali debbano essere accompagnati dallo sviluppo della conoscenza e dell'utilizzo delle nuove tecnologie 4.0.

La formazione, in alcune realtà, può peraltro essere una preconditione per valutare nuovi investimenti in chiave 4.0.

Restano comunque alcune riserve circa l'immediatezza applicativa della nuova agevolazione: la previsione di un accesso condizionato alla necessità che le attività di formazione siano pattuite mediante contratti collettivi aziendali o territoriali potrebbe infatti causare rallentamenti nell'avvio delle iniziative formative o, per le piccole e medie imprese prive di rappresentanza, costituire un ostacolo non agevolmente superabile.

Un'ulteriore difficoltà applicativa potrebbe essere rappresentata dalla decisione di ancorare il credito di imposta al solo costo aziendale del personale dipendente impiegato dall'attività di formazione, escludendo le spese sostenute per i servizi di formazione (quali, ad esempio, il costo della docenza, dei materiali e delle forniture, i costi di consulenza sull'iniziativa di formazione, etc). Tale impostazione restrittiva rischia di inficiare gli obiettivi perseguiti dal piano "Industria 4.0" in materia di competenze. A parità di costo del personale coinvolto nelle attività di formazione, le imprese potrebbero non essere incentivate ad acquisire servizi più qualificati, optando eventualmente per quelli più economici, che, normalmente, risultano anche di minore livello qualitativo. Interventi atti ad escludere questi rischi consentirebbero una migliore qualificazione del personale dipendente ed un più rapido ed efficace sviluppo di quelle nuove competenze che la disposizione si propone di sostenere.

Effetti finanziari – Come specificato dalla norma in commento (comma 56) ai fini l'attuazione della misura è autorizzata una spesa pari a 250 milioni di euro per il 2019.

Credito d'imposta per le imprese culturali e creative (articolo 1, commi 57-60)

I commi da 57 a 60 istituiscono e disciplinano un credito d'imposta in favore delle imprese culturali e creative.

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi. L'agevolazione è attribuita nel limite di spesa di 500.000 euro per il 2018 e di 1 milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020.

I destinatari della misura sono le imprese ed i soggetti che, rispondendo alle seguenti caratteristiche, possono intraprendere la procedura per la qualifica di impresa culturale e creativa:

- svolgono attività stabile e continuativa con sede in Italia, nell'UE o in uno Stato aderente allo Spazio Economico Europeo;
- sono soggetti passivi d'imposta in Italia;
- hanno quale oggetto sociale, in via esclusiva o prevalente, l'ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca, la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali. Questi ultimi sono intesi come 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 relativi processi dell'innovazione.

Si affida a un decreto del Ministro dei Beni e delle Attività Culturali, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio, la disciplina procedurale per il riconoscimento della qualifica di impresa culturale e creativa. Lo stesso decreto avrà il compito di individuare in dettaglio i prodotti ed i servizi qualificabili come culturali e creativi.

È demandato ad un ulteriore decreto interministeriale (che a differenza del precedente coinvolgerà anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze) da

emanare con le medesime scadenze del precedente, il compito di regolare i profili applicativi della misura (comma 60)

Le disposizioni precisano che il credito, fruibile esclusivamente in compensazione, è escluso dalla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito e dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il credito è concesso nei limiti e alle condizioni della normativa europea relativa agli aiuti *de minimis* di cui al Regolamento (UE) 1407/2013.

Osservazioni

La nuova disciplina volta a sostenere le imprese che operano nei comparti culturali e creativi, potrebbe risultare utile. Sulla base dello stanziamento di spesa concesso su un arco temporale triennale si ritiene che la misura possa operare dal 2018 al 2020.

Attualmente l'assenza di elementi che definiscano con maggior dettaglio il perimetro soggettivo dell'incentivo non consente un'adeguata valutazione dell'intervento.

PIR e società immobiliari (articolo 1, comma 80)

Il comma 80 modifica la disciplina dei PIR (Piani Individuali di Risparmio) introdotta dall'articolo 1, commi 100-114 della L. n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), che consente, a talune condizioni, ed entro determinati limiti, l'esenzione dei redditi di capitale frutto di investimenti a lungo termine (detenuti per almeno 5 anni) in strumenti partecipativi di imprese italiane ed europee, realizzati da persone fisiche, nonché da fondi pensione e casse di previdenza (per l'ampliamento dell'ambito soggettivo dei PIR a queste ultime categorie si veda l'articolo 57, comma 2, lett. e) del DL n. 50/2017).

La modifica, intervenendo sul comma 102, del citato articolo 1 della L. n. 232/2016, ammette ai PIR le società immobiliari, rimuovendo l'esclusione ivi prevista per le imprese che svolgono tale tipologia di attività (comma 80, lettera a)) e sopprimendo

la definizione di attività immobiliari ivi contenuta (comma 80, lettera b)).

Si ricorda, infatti, che l'originaria disciplina dei PIR imponeva che le somme destinate ai Piani dovessero essere investite, per almeno il 70%, in strumenti finanziari emessi da imprese diverse da quelle immobiliari.

Osservazioni

La misura appare positiva posto che l'inclusione delle società immobiliari tra quelle oggetto dei Piani di Individuali di Risparmio potrebbe costituire un sostegno allo sviluppo del settore immobiliare.

Effetti finanziari – La RT non ascrive alla modifica effetti finanziari, posto che la stessa dovrebbe comportare solo effetti di sostituzione rispetto alle scelte di investimento dei soggetti beneficiari della disciplina.

Riallineamento valori contabili delle operazioni su partecipate estere (articolo 1, commi 81-83)

I commi da 81 a 83 apportano rilevanti modifiche al regime opzionale ex articolo 15, commi 10-12 del DL n. 185/2008, che consente il riconoscimento ai fini fiscali (c.d. riallineamento) dei maggiori valori risultanti da operazioni straordinarie, attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e ad altre immobilizzazioni immateriali.

Si ricorda che tale norma consente di affrancare i maggiori valori mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, da versare in un'unica soluzione entro la data di versamento del saldo delle imposte relative all'esercizio in cui è realizzata l'operazione straordinaria.

La Legge di Stabilità 2016, inserendo i commi 10-bis e 10-ter alla citata disposizione, aveva già esteso l'ambito applicativo dell'affrancamento fiscale anche ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo, iscritti in bilancio a seguito dell'operazione straordinaria e riferibili ad avviamento, marchi di impresa e altre attività immateriali.

Con il comma 81 in commento, tale regime agevolato viene ulteriormente ampliato al fine di consentire l'affrancamento anche alle partecipazioni di controllo in società non residenti, anche prive di stabile organizzazione in Italia.

Il successivo comma 82 precisa che tale estensione deve intendersi applicabile agli acquisti di partecipazioni di controllo perfezionati dal periodo di imposta anteriore a quello in corso al 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018), vale a dire dal periodo di imposta 2017 per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, entro i limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla fine di detto periodo.

Il comma 83 rinvia ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di stabilire le modalità attuative del comma 81. Nel dettaglio, si precisa che tale provvedimento direttoriale dovrebbe evitare duplicazione di benefici fiscali tra i valori delle attività immateriali oggetto di riallineamento ex articolo 1, comma 151 della Legge Stabilità 2014 (Legge n. 147/2013), ed i valori oggetto di affrancamento fiscale ex articolo 15, commi 10 e ss. del DL n. 158/2008, come modificato dalla Legge di Bilancio 2018.

Osservazioni

Le disposizioni in commento appaiono positive in quanto favoriscono le operazioni di riorganizzazione all'interno dei gruppi di imprese, anche con riferimento alle partecipazioni di controllo in società non residenti, iscritte in bilancio a seguito di tali operazioni straordinarie.

Esclusione delle società di intermediazione mobiliare dall'applicazione dell'addizionale IRES (articolo 1, commi 84-86)

Il comma 84, mediante la lettera a), dispone l'esclusione delle società di intermediazione mobiliare (c.d. SIM) dal novero dei soggetti cui si applica l'addizionale IRES del 3,5% prevista, per gli enti creditizi e finanziari, dall'articolo 1, comma 65, della L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).

Il medesimo comma 84, lettera b) sostituendo il primo periodo del comma 5-bis dell'articolo 96 del TUIR, ripristina per le SIM il regime di deducibilità parziale degli interessi passivi ai fini IRES (che tornano dunque ad essere deducibili per le SIM in misura pari al 96% del loro ammontare). Analogamente, il successivo comma 85, anche ai fini IRAP dispone per le SIM la deducibilità limitata degli interessi passivi, nella stessa proporzione (96%), modificando l'articolo 6, comma 8, del DLGS n. 446/1997.

Il comma 86, da ultimo, stabilisce la decorrenza delle modifiche illustrate, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

Osservazioni

L'intervento operato con la Legge di Stabilità 2015 per la riduzione strutturale dell'aliquota IRES dal 27.5% al 24% (cfr. articolo 1, comma 61, della L. n. 208/2015) è stato accompagnato da misure rivolte al settore creditizio e finanziario finalizzate ad evitare effetti negativi sugli operatori, essenzialmente legati alla conseguente svalutazione delle imposte differite attive (DTA). In particolare, per i soggetti operanti nei citati settori è stata prevista l'applicazione di un'addizionale IRES di 3,5 punti percentuali (articolo 1, comma 65, della citata L. n. 208/2015) e contestualmente è stata riconosciuta l'integrale deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES ed IRAP (in precedenza accordata nei limiti del 96%). Il comma 49, articolo 1, della L. n. 232/2016 ha già escluso dall'applicazione del nuovo regime le Società di Gestione del Risparmio (SGR) che non presentavano particolari criticità in relazione alla svalutazione delle DTA. La modifica in commento amplia ora la medesima esclusione alle Società di Intermediazione Mobiliare. L'intervento può produrre effetti positivi in via indiretta nella misura in cui efficienti i servizi di investimento a beneficio dell'economia reale.

Effetti finanziari – L'intervento produce effetti finanziari negativi pari a 19,4 milioni di euro nel 2018 e 11,1 milioni di euro l'anno a decorrere dal 2020.

Imposta di registro (articolo 1, comma 87)

La lettera a) del comma 87 modifica l'articolo 20 del DPR n. 131/1986 (TUR) relativo alle modalità di applicazione dell'imposta di registro. La precedente formulazione dell'articolo citato prevedeva che l'imposta di registro fosse applicata *“secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*.

Dopo le modifiche apportate dalla lettera a) del comma 87, il nuovo articolo 20 dispone che *“L'imposta deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici **dell'atto presentato** alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, **sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati** [...]”*.

La modifica chiarisce che l'imposta di registro deve applicarsi in base al contenuto del singolo atto presentato alla registrazione, senza considerare atti collegati o elementi extratestuali.

La successiva lettera b), del citato comma 87 interviene sull'articolo 53-bis, comma 1, del TUR, relativo all'attribuzione ed ai poteri degli uffici nella determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro, facendo un esplicito riferimento all'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, contenuta nell'articolo 10-bis della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto del Contribuente).

Osservazioni - *Le disposizioni modificano, positivamente, la disciplina dell'imposta di registro consentendo di risolvere l'annoso contenzioso sorto sulla natura elusiva delle operazioni di trasferimento indiretto d'azienda (operazioni di conferimento di azienda seguite dalla successiva cessione di partecipazioni). Infatti, mentre ai fini delle imposte sui redditi, tali operazioni sono considerate non elusive (ai sensi dell'articolo 176, comma 3 del TUIR), con riguardo all'imposta di registro l'Agenzia delle Entrate ha contestato, in passato, la legittimità di tali operazioni, recuperando la maggiore imposta (imposta di registro proporzionale, prevista per le cessioni di*

azienda, pari al 9% sugli immobili e a 3% sugli altri beni, in luogo dell'imposta fissa, pari a 200 euro, dovuta sulla cessione delle partecipazioni). In particolare gli uffici hanno sovente riqualificato come elusivi la pluralità di atti che compongono una operazione di cessione indiretta di azienda, ritenendo che ai fini della corretta individuazione dell'imposta si dovesse dare prevalenza alla sostanza economica dell'operazione, piuttosto che al contenuto o alla forma giuridica del singolo atto registrato e, pertanto, gli atti dovessero essere considerati nel loro insieme.

Il disallineamento esistente tra la disciplina dell'imposta di registro (art. 20 del TUR) e quella delle imposte dirette (art. 176 TUIR) in merito al trattamento fiscale della cessione indiretta d'azienda, risulta di fatto superato alla luce delle nuove norme.

In aggiunta, le nuove norme precisano che la disciplina generale dell'abuso del diritto, contenuta nello Statuto del contribuente, possa essere utilizzata per disconoscere eventuali vantaggi fiscali indebiti anche ai fini dell'imposta di registro.

*Merita ricordare che l'abuso del diritto può essere invocato laddove si consegua un vantaggio fiscale **indebito**, in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Al contrario, non ricade nella disciplina dell'abuso del diritto il mero risparmio di imposta (imposta di registro applicata in misura fissa, anziché proporzionale) conseguito attraverso la realizzazione di un'operazione giustificata da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa. Ne consegue che, anche ai fini dell'imposta di registro, come riconosciuto ai fini delle imposte dirette, la cessione indiretta di azienda debba essere considerata una procedura, attuabile e legittima al fine della circolazione delle aziende.*

In considerazione della portata della disposizione, nonché di quanto espresso nella relazione tecnica e nella relazione illustrativa della Legge di Bilancio 2018 sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria volto a confermare la natura interpretativa della disposizione.

Effetti finanziari - Alla norma non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Trattamento tributario degli atti di trasformazione del territorio (articolo 1, comma 88)

Il comma 88 modifica, aggiungendo due commi, l'articolo 20 della L. n. 10/1977, stabilendo che per tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio, posti in essere mediante accordi o convenzioni fra privati ed enti pubblici, nonché per tutti i relativi atti di esecuzione, trovi applicazione l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali disposta dall'articolo 32, comma 2, del DPR n. 601/1973.

Il medesimo trattamento di favore viene esteso – a talune condizioni – anche alle convenzioni urbanistiche e agli atti di cui all'articolo 40-bis della LP di Bolzano n. 13/1997.

Osservazioni

Si ritiene la misura positiva in quanto atta a favorire le imprese coinvolte nelle convenzioni di sviluppo urbanistico-territoriale.

Effetti finanziari – L'intervento determina minori entrate per 0,5 milioni di euro l'anno.

Credito d'imposta per spese di consulenza relative a quotazione PMI (articolo 1, commi 89-92)

Il comma 89 riconosce a tutte le piccole e medie imprese che, successivamente al 1° gennaio 2018, inizino una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in un sistema multilaterale di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, un credito d'imposta per le spese di consulenza sostenute fino al 31 dicembre 2020.

Per espressa previsione normativa, la verifica della dimensione aziendale deve avvenire facendo riferimento alla Raccomandazione n. 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003 (recepita con DM 18 aprile 2005, nonché

all'Allegato I del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 (GBER)).

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 50% dei costi sostenuti e può arrivare fino un importo massimo annuale di 500.000 euro per ciascuna PMI. Come specificato dal comma 89, il riconoscimento dell'agevolazione è subordinato all'ottenimento dell'ammissione alla quotazione nei predetti mercati o sistemi di negoziazione.

Il comma 90 specifica che il credito d'imposta potrà essere utilizzato, esclusivamente in compensazione (ex articolo 17 del DLGS n. 241/1997) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di ottenimento della quotazione. L'agevolazione dovrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa a l'anno in cui essa matura e in quelle dei periodi d'imposta successivi fino al termine del suo utilizzo.

In merito alla rilevanza fiscale, si chiarisce che il credito non concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sui redditi e dell'IRAP, e non rileva ai fini dei rapporti di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Al credito non si applicano le soglie annuali di 250.000 euro, per l'utilizzo dei crediti d'imposta, prevista dall'art. 1, comma 53 della L. n. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008) né quella generale di compensazione pari a 700.000 euro annui prevista dall'art. 34 della L. n. 388/2000 (Legge Finanziaria 2001).

L'incentivo è concesso nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato (articolo 18 "Aiuti alle PMI per i servizi di consulenza" del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 (GBER)). All'assolvimento degli adempimenti di comunicazione e a quelli relativi al Registro nazionale degli aiuti di Stato è tenuto a provvedere il Ministero dello Sviluppo Economico.

Ai sensi del comma 91, le modalità e i criteri per l'attuazione delle disposizioni in commento saranno stabilite con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, 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.

Osservazioni

Le disposizioni si inseriscono nel solco delle azioni volte al potenziamento dei canali alternativi al credito bancario per il finanziamento delle imprese. In tale contesto, l'introduzione di un credito d'imposta finalizzato a favorire la quotazione delle PMI in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'UE o dello SEE, deve essere accolta positivamente, poiché potrebbe consentire l'accelerazione del processo di avvicinamento delle PMI più strutturate alla quotazione, in particolare sul mercato AIM Italia, ampliando di conseguenza la platea di imprese verso le quali far confluire la consistente liquidità raccolta dai PIR.

Effetti finanziari – Al credito d'imposta sono destinate risorse per complessivi 80 milioni di euro, di cui 20 milioni di euro per l'anno 2019 e 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021.

Deducibilità IRAP lavoratori stagionali (articolo 1, comma 116)

Il comma 116 reca un intervento volto ad ampliare la disciplina di deducibilità ai fini IRAP del costo del lavoro per l'impiego dei lavoratori stagionali, dettata dall'articolo 1, comma 73 della legge di Stabilità 2016.

Merita ricordare che tale disposizione riconosce una deducibilità parziale dalla base imponibile IRAP, nel limite del 70%, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per due periodi di imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro, nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.

La Legge di Bilancio 2018, consente l'integrale deducibilità ai fini IRAP del costo dei lavoratori stagionali aventi le caratteristiche sopra esaminate, in via transitoria, per il solo periodo di imposta 2018, in luogo della deducibilità parziale al 70% applicabile a regime.

Osservazioni

Si esprime apprezzamento per l'incremento della deducibilità del costo del lavoro

ai fini IRAP in favore delle imprese che impiegano lavoratori stagionali nella loro attività ordinaria, sebbene tale intervento sia limitato ai costi sostenuti nel periodo d' imposta 2018.

Effetti finanziari – La RT stima che la disposizione in commento possa generare i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro).

	2018	2019	2020
Minori entrate ai fini IRAP	-9,7	-1,7	0
Maggiori entrate ai fini IRPEF/IRES	0,2	0,1	0
Totale	-9,5	1,6	0

Incremento soglie reddituali bonus 80 euro (articolo 1, comma 132)

Il comma 132 interviene sull'istituto del c.d. bonus 80 euro, introdotto dall'articolo 1 del DL n. 66/2014 per il solo anno 2014 e reso successivamente misura strutturale dall'articolo 1, commi 12-15 della Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014).

Si ricorda che il bonus 80 euro, come previsto dall'articolo 13, comma 1-bis del TUIR, consiste in un credito monetario annuo di 960 euro (corrispondente ad un importo mensile massimo di 80 euro), riconosciuto ai soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente nonché di taluni redditi assimilati di cui all'articolo 50 del TUIR (es. redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa). Sono, invece, esclusi dall'ambito applicativo dell'agevolazione i redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2 del TUIR.

Il beneficio è subordinato alla condizione che il percipiente del bonus abbia un'imposta lorda "capiente", superiore all'importo delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente di cui al comma 1 dell'art. 13 del TUIR.

Il bonus è riconosciuto in misura piena ai titolari di un reddito complessivo non superiore a 24.000 euro; per i soggetti titolari di redditi superiori alla predetta soglia il credito è ridotto progressivamente, fino ad azzerarsi, oltre i 26.000 euro.

La disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2018 eleva la soglia di accesso al bonus in misura piena da 24.000 a 24.600 euro, contestualmente innalza la soglia massima per il riconoscimento del credito da 26.000 a 26.600 euro.

Per quanto concerne le modalità applicative, restano validi i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate in passati interventi di prassi (circolari n. 8/E e 9/E del 2014), già oggetto di commento nella circolare dell'Area Politiche fiscali del 26 maggio 2014 concernente le disposizioni fiscali contenute nel DL n. 66/2014).

Merita ricordare che il sostituto d'imposta, una volta verificate, sulla base dei dati di sua pertinenza, le condizioni di spettanza del bonus, è tenuto ad erogarlo automaticamente (senza necessità di una richiesta esplicita da parte del lavoratore), senza che possano essere ad esso addebitate particolari conseguenze collegate all'indebita fruizione del bonus da parte del dipendente.

Osservazioni

L'incremento delle soglie reddituali per l'accesso al c.d. bonus 80 euro risponde alla finalità di "salvaguardare" il riconoscimento di tale beneficio in capo ai dipendenti pubblici.

Infatti, tali soggetti, per effetto dell'incremento di retribuzione annua previsto dal recente rinnovo contrattuale, avrebbero perso il diritto al bonus con l'effetto paradossale di percepire un reddito monetario netto più basso rispetto a quello percepito prima dell'aumento contrattuale.

La medesima fattispecie si presenta anche nel settore privato nel caso di erogazione ai lavoratori dipendenti di somme per prestazioni di lavoro straordinario connesse ad incrementi di produttività. Anche in tali ipotesi, la percezione di compensi per lavoro straordinario potrebbe pregiudicare il riconoscimento del bonus 80 euro, con il rischio di percepire un reddito netto più basso.

Al riguardo, per evitare effetti negativi, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/E del 2016, rispondendo a una precisa richiesta di Confindustria, ha precisato che i premi di risultato, assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi delle disposizioni dettate dalla Legge di Bilancio 2017 non devono essere computati nel reddito complessivo al fine della spettanza del bonus.

Resta, in ogni caso, l'opportunità di procedere ad una revisione della disciplina applicativa di tale credito, che rende la stessa agevolazione di non facile

determinazione per i beneficiari come attestano i recenti dati forniti dal Dipartimento delle Finanze (contenuti in una nota esplicativa del 28 febbraio 2017).

Da tale nota risulta, infatti, che “.. tra gli 11,9 milioni di soggetti che avevano ottenuto il bonus dal datore di lavoro, circa 966.000 hanno dovuto restituire integralmente il bonus in sede di dichiarazione, mentre 765.000 soggetti hanno dovuto restituire solo una parte del bonus ricevuto”.

Effetti finanziari – Si riporta di seguito il prospetto riepilogativo che riassume gli effetti finanziari dell'incremento delle soglie reddituali per il “bonus 80 euro” (dati in milioni di euro).

Maggiori spese correnti	2018	2019	2020
Sterilizzazione effetti del rinnovo contratti su bonus 80 euro	210,8	210,8	210,8

Plusvalenze derivanti da vendita di azioni in sostituzione di premi di produttività (articolo 1, comma 161)

Il comma 161 reca una specifica disciplina tributaria sui “*capital gain*” derivanti dalla vendita di azioni offerte alla generalità dei dipendenti (c.d. azionariato diffuso), in sostituzione del premio di risultato assoggettabile ad imposizione sostitutiva.

La disposizione interviene sulle misure di favore in tema di detassazione dei premi di risultato e welfare aziendale, introdotte dall'articolo 1, comma 184-bis della Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015), come modificata dall'articolo 1, comma 160 della Legge di Bilancio 2017 (Legge n. 232/2016). Tali norme hanno previsto la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente delle azioni ricevute del lavoratore in luogo del premio di risultato agevolabile, anche se le stesse abbiano un valore complessivo nel periodo di imposta superiore a 2.065,83 euro, previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera g) del TUIR. Alle predette azioni non trovano applicazione, altresì, le ulteriori condizioni per fruire dell'esclusione da IRPEF, stabilite dalla citata lettera g), quali il divieto di riacquisto da parte della società emittente o del datore di lavoro o, comunque, di cessione a

terzi prima del decorso di un triennio dalla loro assegnazione.

Il comma 161 della Legge di Bilancio in commento stabilisce che, in caso di successiva cessione delle predette azioni assegnate al lavoratore, la plusvalenza imponibile sarà determinata sulla base della differenza tra il loro prezzo di vendita e il valore delle azioni ricevute, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme spettanti a titolo di premio di risultato.

Osservazioni

La misura interviene per coordinare la disciplina di favore sulle azioni assegnate ai dipendenti in sostituzione dei premi di risultato detassabili, con le regole di determinazione delle plusvalenze da realizzo di partecipazioni, contenute nel comma 6 dell'articolo 68 del TUIR.

Infatti, tale ultima disposizione prevede che ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile sulle azioni cedute, occorra confrontare il prezzo di vendita con il valore di acquisto sostenuto dal dipendente assoggettato a tassazione.

L'applicazione di tale regola, in mancanza della modifica operata, avrebbe comportato che il valore di acquisto delle azioni assegnate ai dipendenti in luogo dei premi di risultato, sarebbe stato pari a zero e, conseguentemente, in caso di successiva cessione dell'azione, l'intero corrispettivo ricevuto sarebbe stato assoggettato all'imposta sostitutiva applicabile sulle rendite finanziarie, pari al 26%.

Per ovviare a tale inconveniente, la norma opportunamente specifica che il valore di acquisto, con cui confrontare il corrispettivo ricevuto, è dato dal valore del premio di risultato sostituito. In tal modo, l'aliquota del 26% si applicherà solo sul capital gain.

Effetti finanziari – La RT non ascrive alla norma effetti sui saldi di finanza pubblica in considerazione del limitato ricorso all'assegnazione di azioni da parte dei lavoratori dipendenti.

Promozione del welfare di comunità (articolo 1, commi 201-204)

I commi 201-204 riconoscono un contributo, sotto forma di credito di imposta per la erogazioni delle fondazioni bancarie volte alla realizzazione di progetti di promozione del c.d. welfare di comunità.

Il beneficio, accordato nei limiti di 100 milioni di euro l'anno per il triennio 2018-2020, è pari al 65% delle erogazioni effettuate dalle fondazioni, destinate a finanziare interventi e misure di carattere sociale e assistenziale, proposti da enti del Terzo settore, enti pubblici deputati all'erogazione di servizi sanitari e socio assistenziali, Regioni, Province, Comuni e città metropolitane.

Il credito potrà essere fruito per le erogazioni effettuate dalle fondazioni a partire dal 2018 e sarà riconosciuto fino ad esaurimento delle risorse annue disponibili; l'utilizzo del credito è disposto esclusivamente in compensazione a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, anche oltre le limitazioni di legge (non si applicano i limiti di cui agli articoli 1, comma 53 della L. n. 244/2007 e 34 della L. n. 388/2000).

Le disposizioni attuative sono rinviate a un decreto interministeriale.

Effetti finanziari – Le risorse assegnate ammontano a 100 milioni di euro per ciascuno degli anni 2019, 2020, 2021.

Credito d'imposta nel settore della vendita di libri al dettaglio (articolo 1, commi 319-321)

A decorrere dall'anno 2018, agli esercenti attività commerciali che operano nel settore della vendita al dettaglio di libri nuovi o di seconda mano in esercizi specializzati (codici ATECO 47.61 o 47.79.1), è riconosciuto un credito d'imposta parametrato agli importi pagati a titolo di IMU, TASI, TARI e di eventuali spese di locazione, con riferimento ai locali dove si svolge la medesima attività di vendita di libri al dettaglio. Possono rientrare nell'ambito dell'agevolazione anche altre spese,

diverse da quelle sopra indicate, da individuare attraverso la decretazione attuativa, anche tenendo conto dell'assenza di librerie nel territorio comunale (comma 319).

Il credito d'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 (librerie indipendenti) e di 10.000 euro per gli altri esercenti.

L'incentivo è concesso nei limiti di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione per gli aiuti "de minimis". Per espressa previsione della norma, il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP, non rileva nei rapporti di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997.

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 2018, dovranno essere disposte le misure attuative.

Osservazioni

Le norme introducono, a regime, un incentivo a sostegno degli esercizi di vendita al dettaglio di libri nuovi ed usati. Si osserva che l'agevolazione descritta, pur non recando un'aliquota per il calcolo del beneficio, prevede la concessione di un credito d'imposta entro un tetto massimo per ciascun esercente. Tale tetto può essere raggiunto in relazione agli oneri di fiscalità locale sostenuti (IMU, TARI, TASI) o alle spese di locazione o altre spese che saranno individuate con DM. È dunque probabile che il beneficio risulti maggiore in funzione della diversa pressione fiscale territoriale.

Effetti finanziari – La misura opera nel limite di un tetto di spesa di 4 milioni di euro per l'anno 2018 e di 5 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2019.

IVA sugli spettacoli teatrali (articolo 1, comma 340)

Il comma 340 modifica il numero 119 della tabella A, parte III, del DPR n. 633/1972 che dispone l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% ai contratti di scrittura degli spettacoli teatrali. In seguito alla modifica, l'aliquota ridotta si applica anche alle prestazioni rese dagli intermediari che concernono tutti gli spettacoli elencati al n. 123 della medesima tabella A.

Osservazioni - *La misura è da ritenersi positiva in quanto, ampliando il perimetro di applicazione dell'aliquota ridotta a più tipologie di spettacoli e a più operatori, stimola economicamente il comparto culturale.*

Effetti finanziari - Alla norma non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Società sportive dilettantistiche (articolo 1, commi 353-356)

Le modifiche contenute dai commi 353 a 356 intervengono sulla disciplina giuridica e fiscale prevista per le associazioni e società che esercitano attività sportive dilettantistiche.

In particolare, il comma 353 introduce una nuova figura giuridica rispetto alle attuali associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (SSD), costituita dalla “*società sportiva dilettantistica con scopo di lucro*”.

Il comma 354 prevede che lo statuto delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro debba contenere:

- a) nella denominazione o ragione sociale, la dicitura “società sportiva dilettantistica lucrativa”;
- b) nell'oggetto o scopo sociale, lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche;
- c) il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche affiliate alla medesima federazione

sportiva o disciplina associata ovvero riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della stessa disciplina;

- d) l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, la presenza di un «direttore tecnico» che sia in possesso di determinati titoli (diploma ISEF o laurea quadriennale in Scienze motorie, ecc..).

Il comma 355 stabilisce che le predette società con scopo di lucro, riconosciute dal CONI, saranno soggette ad una aliquota IRES ridotta al 12% (pari al 50 per cento dell'aliquota ordinaria).

L'agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla disciplina comunitaria sugli aiuti "de minimis" di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013. A tale riguardo, si ricorda che la disciplina comunitaria prevede un limite massimo di importo agli aiuti *de minimis* fruibili da parte della medesima impresa nell'arco di un triennio, pari a 200 mila euro.

Osservazioni

Le disposizioni in commento consentono di superare alcune criticità riscontrate con la precedente disciplina di favore per le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro di cui all'articolo 90, comma 17, della L. n. 289/2002.

Tali soggetti, rientranti nel novero degli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR, possono svolgere anche un'attività commerciale, purché la stessa abbia carattere meramente accessorio e di supporto rispetto all'attività istituzionale (non commerciale).

Il riconoscimento della qualifica di ente non commerciale è subordinato all'assenza di fini di lucro, all'organizzazione dell'ente secondo un ordinamento interno a base democratica e al divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, dei proventi derivanti dall'attività sportiva.

Tali enti possono peraltro fruire delle disposizioni di favore dettate dagli articoli 143 e ss. per gli enti non commerciali, nonché dell'articolo 148 del TUIR per gli enti

Associativi, quali:

- *l'escusione della commercialità per i corrispettivi, che non eccedono i costi di diretta imputazione, derivanti da prestazioni di servizi rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità degli scopi istituzionali;*
- *la detassazione dei proventi connessi alle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o frequentanti (tesserati CONI).*

Negli ultimi anni erano sorti, però, alcuni dubbi applicativi in merito alle modalità di verifica dell'effettivo svolgimento delle attività agevolabili che avevano generato confusione (da ultimo si segnala la sentenza della Corte di cassazione n. 28175/2017 che ha chiarito come l'iscrizione al CONI dell'associazione non sia sufficiente a tal fine).

L'introduzione della nuova figura giuridica della società sportiva dilettantistica con scopo di lucro supera tali criticità, precisando i confini giuridici per lo svolgimento delle attività sportive dilettantistiche con finalità di lucro.

Tali società determineranno il loro reddito imponibile secondo le regole ordinarie previste per i soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR, ma beneficeranno di una aliquota IRES ridotta del 50% sugli utili prodotti.

Per conformare le nuove regole ai profili comunitari si prevede positivamente che tale agevolazione sia erogata nel rispetto dei limiti e delle condizioni stabilite dal regime degli aiuti "de minimis".

Le norme potrebbero favorire lo sviluppo del settore sportivo dilettantistico riconoscendo la remunerazione del capitale investito da parte dei soci, nonché di recuperare gettito per effetto dell'emersione di materia imponibile sinora rientrante nel regime di detassazione previsto per le Associazioni Sportive Dilettantistiche o per le Società Sportive Dilettantistiche.

Effetti finanziari – La RT ascrive alla misura i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro).

Minori Entrate	2018	2019	2020
----------------	------	------	------

Riduzione dell'IRES al 50% delle società sportive dilettantistiche	0	4,2	2,4
--	---	-----	-----

IVA società sportive dilettantistiche lucrative (articolo 1, comma 357)

Il comma 357 introduce il numero 123-quater alla tabella A, parte III, del DPR n. 633/1972 che dispone l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% alle prestazioni sportive rese dalle associazioni sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI, nei confronti dei soggetti che praticano attività sportiva, occasionale o continuativa, negli impianti gestiti da tali associazioni.

Osservazioni – La norma è da ritenersi positiva ed integra la cornice del regime agevolativo già descritto con riferimento ai commi 353-356.

Effetti finanziari - La disposizione produce effetti sui saldi di finanza pubblica per circa 2,8 milioni di euro l'anno.

Collaborazioni coordinate e continuative nella società ed associazioni sportive dilettantistiche (commi 358-361)

I commi da 358 a 361 dispongono diversi interventi di modifica della disciplina fiscale applicabile alle prestazioni di collaborazione rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI di cui all'articolo 2, comma 2, lettera a) del DLGS n. 81/2015.

Nel merito, si prevede che:

- i compensi derivanti dai contratti di collaborazione coordinata e continuativa siano qualificati ai fini fiscali come redditi ex articolo 67, comma 1, lettera m) del TUIR, se stipulati da associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative, ovvero, quali redditi assimilati al lavoro dipendente, di cui all'articolo 50 del TUIR, se stipulati dalle "nuove" società sportive dilettantistiche lucrative;
- i collaboratori siano iscritti al fondo pensione lavoratori dello spettacolo

presso l'INPS;

- gli impianti sportivi degli enti locali siano affidati in via preferenziale in concessione a associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative.

Osservazioni

Le disposizioni in commento operano una diversa qualificazione fiscale dei compensi da collaborazioni coordinate e continuative rese nel settore sportivo dilettantistico (redditi diversi o redditi assimilati al lavoro dipendente), sulla base della natura giuridica del soggetto con il quale viene stipulato il contratto (soggetti no profit affiliati al CONI ovvero soggetti aventi scopo di lucro). Su tale differenziazione, di dubbia ragionevolezza, sarebbero opportuni maggiori chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria e dell'INPS.

Sport bonus (articolo 1, commi 363-366)

I commi da 363 a 366 riconoscono a tutte le imprese un contributo, sotto forma di credito di imposta (c.d. sport bonus), pari al 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a 40.000 euro, effettuate nel corso dell'anno solare 2018, per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, anche se affidati in concessione a privati.

L'agevolazione è riconosciuta nei limiti del 3% dei ricavi annui, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione con modello F24 ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997.

Il credito d'imposta, fruibile in tre quote annuali di pari importo, non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP ed è concesso nel limite complessivo di spesa di 10 milioni di euro.

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali saranno tenuti a comunicare all'Ufficio per lo Sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri i seguenti dati:

- l'ammontare delle somme ricevute e la loro destinazione, dandone adeguata pubblicità attraverso l'utilizzo di canali informatici;
- lo stato di avanzamento dei lavori e la di rendicontazione delle modalità di

utilizzo delle somme raccolte.

Si rinvia ad un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da emanarsi entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018, il compito di definire le disposizioni applicative necessarie, anche al fine del rispetto del limite di spesa di 10 milioni di euro.

Osservazioni

Le misure in commento istituiscono una nuova agevolazione a carattere temporaneo, ossia valevole solo per le erogazioni effettuate nel corso del 2018, con l'obiettivo di favorire la ristrutturazione degli impianti sportivi pubblici.

Sebbene un intervento volto a favorire l'ammodernamento degli impianti sia sicuramente apprezzabile, va rimarcata la necessità di un complessivo riordino delle regole di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate dalle imprese (ai sensi dell'articolo 100, comma 2 del TUIR) per evitare che il proliferare di discipline speciali renda particolarmente complesso il quadro normativo, riducendone l'intelligibilità e la prevedibilità, ed inficiando, di conseguenza, le condivisibili finalità sociali di volta in volta perseguite.

Effetti finanziari – La RT stima che dalle norme in commento possano derivare maggiori spese correnti per l'Erario pari a circa 3,3 milioni di euro per ciascun anno nel triennio 2018-2020.

Payback nel settore farmaceutico (articolo 1, commi 389-402)

I commi da 389 a 402 disciplinano il trattamento ai fini IVA dei versamenti a cui sono tenute le case farmaceutiche, nel rispetto delle quote di ripiano determinate dall'AIFA, in seguito al superamento del tetto della spesa farmaceutica nel 2016 (c.d. *payback*).

Il comma 394 chiarisce che tali versamenti debbano intendersi al lordo dell'IVA, di conseguenza, i successivi commi forniscono indicazioni in merito alle modalità di emissione della nota di variazione – disciplinata dall'articolo 26 del DPR n. 633/1972 – e alla successiva detrazione dell'imposta rettificata. Al riguardo, la

norma distingue tra i casi in cui i versamenti sono dovuti in virtù dello sfioramento del tetto di spesa (comma 394, lettera a)) rispetto ai casi in cui il *payback* è correlato alla riduzione dei prezzi dei farmaci (comma 394, lettera b)).

In merito alla detrazione dell'imposta, il comma 395 dispone che il diritto matura con il versamento del *payback* al quale si correla, altresì, il diritto alla deduzione del costo. Al fine di legittimare tali diritti, il versamento deve essere documentato contabilmente, riportando gli estremi dell'atto emesso dall'AIFA al fine di determinare gli importi dei versamenti (comma 396).

Il comma 397 fornisce alcune indicazioni di regolarizzazione dei versamenti effettuati prima dell'entrata in vigore delle modifiche in commento, mentre, il comma 398 disciplina il trattamento IVA dei versamenti che verranno effettuati a partire dal 1° gennaio 2018 al fine di uniformarli. Conseguentemente, i commi da 399 a 401 provvedono a modificare la normativa vigente.

In ultimo, si chiarisce che la novata disciplina si applica anche alle cessioni di farmaci soggette al meccanismo dello *split payment* (comma 402).

Osservazioni - *La norma appare positiva poiché consente di uniformare la contabilizzazione dei payback e di legittimare il diritto alla detrazione dell'IVA.*

Disciplina dell'attività di enoturismo (articolo 1, commi 502-505)

I commi da 502 a 505 disciplinano le attività di "enoturismo". Per "enoturismo" si intendono tutte le attività di conoscenza del vino espletate nel luogo di produzione, le visite nei luoghi di coltura, di produzione o di esposizione degli strumenti utili alla coltivazione della vite, la degustazione e la commercializzazione delle produzioni vinicole aziendali, anche in abbinamento ad alimenti e le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell'ambito delle cantine (comma 502).

Per quanto concerne le disposizioni fiscali applicabili a tali attività, il comma 503 rimanda all'articolo 5 della L. n. 413/1991, relativo alla fiscalità delle attività di agriturismo.

In particolare, la determinazione del reddito imponibile avviene applicando

all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di tali attività - al netto dell'imposta sul valore aggiunto - il coefficiente di redditività del 25% (comma 1 dell'articolo 5 citato).

Il regime forfettario dell'IVA, di cui al comma 2 dell'articolo 5, si applica solo per i produttori agricoli (soggetti che svolgono la loro attività nell'ambito di un'azienda agricola, silvicola o ittica; cfr. articoli 295 e ss della direttiva 2006/112/CE). Nello specifico, tali soggetti determinano l'IVA riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni. Tuttavia, essi possono optare per l'applicazione del regime ordinario nella dichiarazione IVA annuale: l'opzione, vincolante per un triennio, è valida anche agli effetti delle imposte sul reddito (comma 3 dell'articolo 5).

Osservazioni

La misura di carattere prettamente settoriale appare comunque positiva per attività del comparto vinicolo.

Trattamento ai fini delle imposte catastali delle aree portuali (articolo 1, commi 577-582)

Le disposizioni in commento intervengono sul trattamento ai fini delle imposte immobiliari (ICI/IMU/TASI) dei locali e delle aree portuali affidate in concessione a privati.

In particolare, il comma 578 dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2020, le banchine e le aree scoperte dei porti di rilevanza economica nazionale ed internazionale di competenza delle Autorità di sistema portuale, adibite alle operazioni e ai servizi portuali, le connesse infrastrutture ferroviarie e stradali, nonché i depositi ivi ubicati, strettamente funzionali alle operazioni ed ai servizi portuali, siano classificabili nella categoria catastale "E/1", quali immobili a destinazione particolare "Stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei", con conseguente esenzione delle stesse ai fini delle imposte locali

(ICI/IMU/TASI), anche qualora le strutture siano affidate in concessione a privati.

Nella seconda parte della disposizione si precisa che per i depositi, diversi da quelli doganali, ai fini della sussistenza del requisito della stretta funzionalità alle attività portuali, occorre fare riferimento a quanto indicato nelle autorizzazioni rilasciate dalla competente Autorità di sistema portuale.

Il successivo comma 579 dispone che gli intestatari catastali degli immobili o i concessionari dei medesimi, se classificati in categorie diverse da "E1", possano presentare atti di aggiornamento ai fini della revisione del classamento a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Con riferimento ai depositi diversi da quelli doganali, si richiede di allegare un'autodichiarazione al fine di certificare l'utilizzazione dei depositi per operazioni o servizi portuali. Per i locali per i quali non sussistano le condizioni per il loro classamento nella categoria catastale "E/1" (es. l'assenza, per i depositi, di una stretta funzionalità con le operazioni ed i servizi portuali), resta confermato l'obbligo, in capo alle imprese, di procedere ad una dichiarazione di variazione catastale.

Il comma 581 conferma, infatti, che tali immobili, aventi un'autonomia funzionale e reddituale e destinati ad usi non strettamente funzionali alle operazioni o ai servizi portuali (es. attività commerciali), dovranno essere censiti nelle appropriate categorie catastali, diverse dalla "E", e di conseguenza essere assoggettate al prelievo locale.

Infine, il comma 582 riconosce ai comuni portuali, a decorrere dal 2020, un contributo (fino ad un importo massimo complessivo di 9,35 milioni di euro) a titolo di compensazione del minor gettito di imposta legato alle disposizioni illustrate, da ripartirsi con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Interno, secondo una metodologia adottata dalla Conferenza Stato – Città ed autonomie locali, da emanare entro il 30 giugno del 2020. La procedura, dovrà tenere conto delle dichiarazioni di variazione catastale presentate dai contribuenti nel corso del 2019, nonché dei dati già risultanti in catasto al 1° gennaio del medesimo anno.

Osservazioni

Le nuove norme risolvono l'annosa questione, più volte sottolineata da Confindustria, concernente l'applicazione delle imposte locali alle aree portuali date in concessione a privati.

Gli immobili situati nelle aree portuali in concessione, destinati ad operazioni strettamente necessarie alle attività portuali di movimentazione e di deposito merci (c.d. "handling and storing goods") sono accatastati dai concessionari nel gruppo catastale "E" relativo agli immobili a destinazione particolare – più in dettaglio, nella categoria E/1 "stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei" - con conseguente esclusione dall'applicazione delle imposte locali, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lett. b), del DLGS n. 504/1992 (decreto ICI).

Si ricorda che tale agevolazione ai fini ICI ha trovato conferma nella disciplina dei successivi tributi locali sugli immobili (IMU/TASI) ai sensi dell'articolo 9 del DLGS n. 23/2011 e dell'articolo 1, comma 3, del DL n. 16/2014. L'agevolazione, avente carattere oggettivo, spetta in base alla classificazione catastale e non dipende dal soggetto titolare del diritto di godimento sul bene immobile (es. soggetto pubblico o privato) o dalla destinazione del bene a delle particolari finalità (es. immobili dello Stato destinati agli scopi istituzionali).

Alcuni comuni portuali, tuttavia, hanno contestato tale interpretazione sostenendo che le infrastrutture utilizzate dalle imprese concessionarie per lo svolgimento della propria attività (quali banchine, terminal, piazzali per ricezione e stoccaggio), abbiano natura privata, con conseguente obbligo di classamento in categorie catastali diverse da E/1 (es. categoria C/2 magazzini e depositi ovvero D/1 opifici) con conseguente loro assoggettamento ad IMU.

L'intervento operato con la Legge di Bilancio 2018 conferma positivamente l'esclusione da imposizione locale delle banchine, delle aree scoperte e dei depositi ubicati nelle aree portuali, anche se affidate in concessione ai privati, purché le stesse siano adibite e/o strettamente funzionali alle operazioni e ai servizi portuali.

Le nuove regole devono essere accolte con favore in quanto risolvono una

questione che in passato ha oggettivamente indotto a distorsioni applicative e discriminatorie tra diverse realtà portuali nazionali, pregiudicando la loro capacità attrattiva rispetto a nuovi investimenti provenienti da operatori comunitari ed extra comunitari.

Sebbene tale disposizione abbia valenza innovativa, rendendosi applicabile a decorrere dal periodo di imposta 2020, si ritiene che la stessa confermi in buona sostanza quanto già stabilito dalla disciplina previgente, nonché dalle passate interpretazioni di prassi già fornite dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In particolare, l'articolo 2, comma 40, del DL n. 262/2006 stabiliva, con valenza interpretativa, che l'esenzione spettante sugli immobili classificati nel gruppo catastale "E" non riguardasse "... gli immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino potenzialità di autonomia funzionale e reddituale". In sostanza, già era chiarito che gli immobili ubicati entro la cinta portuale, ma utilizzati per attività non strettamente funzionali all'esercizio delle funzioni portuali (es. ristoranti), fossero esclusi dall'agevolazione fiscale come oggi confermato dal comma 581 in commento.

Ciò trova conferma anche in passati chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (circolare dell'ex Agenzia del Territorio n. 4/T del 2007), nelle quali è stato precisato che "con specifico riferimento alle stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei (categoria "E/1") occorre individuare quali attività siano strettamente funzionali alle destinazioni catastali menzionate, al fine di ricomprendere nella stessa categoria "E/1" solo quegli immobili o loro porzioni ospitanti tali attività".

Una ulteriore conferma interpretativa in tal senso è contenuta nella risoluzione n. 3/DF del 10 agosto 2009 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dove è stato confermato che ".. l'area demaniale oggetto di concessione è esente da ICI qualora faccia parte di un compendio destinato al traffico marittimo e/o ad operazioni strettamente necessarie alle attività portuali, e come tale, vada incorporata in

un'unità immobiliare censita nel Catasto Edilizio Urbano nella categoria "E/1", specificatamente individuata nella circolare n. 4/T dell'Agenzia del Territorio".

Proroga Zona franca urbana nei territori colpiti dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 (articolo 1, commi 719-721)

Il comma 719 proroga al 31 dicembre 2019 le agevolazioni per la zona franca urbana nei territori della Lombardia colpiti dal sisma del 2012, precedentemente in vigore fino al 2017.

Si ricorda che, con l'articolo 1, commi 445-453, della L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) si è provveduto ad istituire una zona franca urbana nei centri storici di alcuni comuni della Lombardia colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012. I comuni compresi nella ZFU sono San Giacomo delle Segnate, Quingentole, San Giovanni del Dosso, Quistello, San Benedetto Po, Moglia, Gonzaga, Poggio Rusco e Suzzara.

Possono beneficiare delle agevolazioni della zona franca le microimprese operanti in determinati settori e che svolgono la loro attività all'interno della zona stessa.

Le agevolazioni fiscali (esenzione dalle imposte sui redditi fino a 100 mila euro, esenzione dall'IRAP fino a 300 mila euro e esenzione IMU), concesse in regime *de minimis*, erano inizialmente limitate al 2016.

Si ricorda che l'articolo 46-sexies del DL n. 50/2017 aveva disposto una prima proroga delle agevolazioni in esame fino al 31 dicembre 2017.

Osservazioni

Si valuta positivamente la proroga concessa per la zona franca della Lombardia, così da allinearla a quella dell'Emilia Romagna.

Effetti finanziari – L'intervento impatta per 0,8 milioni di euro sulle finanze pubbliche, nel 2018 e nel 2019.

Proroga esenzione IMU su immobili inagibili (articolo 1, commi 722-724)

Al fine di agevolare la ripresa delle attività e consentire l'attuazione dei piani per la ricostruzione e per il ripristino dei danni causati dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 (Emilia Romagna) è prorogato, fino al 31 dicembre 2018, il termine ultimo (previsto dall'articolo 8, comma 3, del DL n. 74/2012) entro il quale i fabbricati inagibili, a seguito del sisma, sono esentati dall'applicazione dell'IMU, qualora non sia intervenuta nel frattempo la loro definitiva ricostruzione e agibilità.

Osservazioni

La proroga dell'esenzione IMU è da valutare positivamente in quanto risponde a sollecitazioni manifestate dalle imprese che svolgono la loro attività all'interno dei territori colpiti dal sisma del 2012.

Effetti finanziari – Gli oneri finanziari dell'intervento sono stimati in 20 milioni per l'anno 2018.

Rigassificatori (articolo 1, comma 728)

Il comma 728 stabilisce le modalità di applicazione della disciplina di tassazione in materia ICI, IMU e TASI agli impianti di rigassificazione del gas naturale liquefatto, ubicati nel mare territoriale, aventi una propria autonomia funzionale e reddituale che non dipende dallo sfruttamento del sottofondo marino.

Con norma interpretativa si chiarisce che gli stessi impianti sono imponibili, soltanto relativamente alla porzione del manufatto destinato ad uso abitativo e di servizi civili.

Osservazioni

La norma interpretativa introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 interviene sull'annosa questione dell'assoggettabilità a tassazione, ai fini delle imposte locali, dei manufatti ubicati nel mare territoriale (quali ad esempio le piattaforme petrolifere), su cui è sorto un lungo contenzioso tributario tra comuni ed imprese.

La Corte di Cassazione in alcuni interventi (da ultimo la sentenza n. 3618 del 2016) ha affermato che: “le piattaforme petrolifere sono soggette ad ICI e sono classificabili nella categoria catastale D/7 (fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni), stante la riconducibilità delle stesse al concetto di immobile ai fini civili e fiscali, alla loro suscettibilità di accatastamento ed a produrre un reddito proprio in quanto la redditività deve essere riferita allo svolgimento di attività imprenditoriale - industriale e non alla diretta produzione di un reddito da parte della struttura. In mancanza di rendita catastale, la base imponibile delle piattaforme, classificabili nella cat. D/7, è costituita dal valore di bilancio [...], cioè in base al valore costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento che risulta dalle scritture contabili”.

In risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-08070 del 2016, il Governo aveva precisato che spettava all'Amministrazione finanziaria approfondire la problematica per proporre un'eventuale soluzione normativa.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la successiva risoluzione n. 3/DF del 2016 ha chiarito che, sulla base delle vigenti disposizioni normative che regolano il sistema catastale, i manufatti industriali ubicati nel mare territoriale non sono oggetto di inventariazione negli atti del Catasto poiché è l'Istituto idrografico della Marina l'organo cartografico dello Stato designato al rilievo sistematico dei mari italiani.

Pertanto, in assenza di uno specifico intervento normativo atto a consentire il censimento delle costruzioni situate nel mare territoriale (dotate di autonomia funzionale e reddituale), anche con riferimento alla relativa delimitazione, georeferenziazione e riferibilità ad uno specifico comune censuario, il Dipartimento delle Finanze e l'Agenzia del Territorio concludevano correttamente a favore della esclusione degli stessi dalle imposte locali.

Peraltro, il Ministero chiarisce che sarebbero in ogni caso esclusi dalla stima catastale i macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo (c.d. imbullonati), come stabilito dal comma 21

dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2016.

La norma interpretativa della disciplina catastale, introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, al fine di chiudere il contenzioso tributario tra imprese e comuni, conferma in via normativa le indicazioni fornite dalla citata risoluzione ministeriale sulla esclusione dalle imposte locali degli impianti produttivi ubicati nel mare territoriale.

Purtroppo la formulazione della disposizione presenta alcune criticità che rischiano di pregiudicare gli obiettivi prefissati.

In primo luogo, si osserva come la norma interpretativa faccia riferimento espressamente soltanto agli impianti di rigassificazione, mentre non si fa menzione delle altre fattispecie di manufatti industriali ubicati nel mare territoriale (quali ad esempio le piattaforme petrolifere).

È di tutta evidenza, infatti, che per uniformità di trattamento fiscale sarebbe quanto mai opportuno un intervento volto ad estendere l'efficacia della norma interpretativa anche alla medesime fattispecie.

Altro profilo critico contenuto nella disposizione concerne l'assoggettamento ad imposte locali della porzione degli impianti di rigassificazione destinati ad uso abitativo ed a servizi civili.

Come precisato dalla risoluzione del Dipartimento delle Finanze del 2016, l'attuale disciplina catastale non consente di inventariare nel Catasto - e quindi di assoggettare a tassazione locale - i manufatti industriali ubicati nel mare territoriale, compresa la parte degli stessi destinata ad uso abitativo ed a servizi civili.

Sarebbe, quindi, opportuno una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria, sulla circostanza che tale parte della disposizione in commento troverà concreta applicazione soltanto a seguito di un intervento normativo atto a consentire l'accatastamento della porzione degli impianti ubicati nel mare territoriale destinata ad uso abitativo, con riferimento alla relativa delimitazione, georeferenziazione e riferibilità ad uno specifico Comune censuario.

Effetti finanziari – La RT non ascrive alla norma interpretativa sostanziali effetti

finanziari, confermando così implicitamente che sulla base della vigente disciplina catastale gli impianti industriali ubicati nel mare territoriale devono intendersi già esclusi dalle imposte locali, con la conseguenza che non risulta alcuna perdita di gettito da parte dei comuni.

Zona franca urbana del Centro Italia (articolo 1, comma 745)

Il comma 745 amplia l'applicazione delle agevolazioni previste per la ZFU del Centro Italia (ex articolo 46 del DL n. 50/2017) anche alle imprese localizzate nei Comuni di cui all'Allegato 2 del DL n. 189/2016 (colpiti dalle scosse sismiche del 26 e 30 ottobre 2016) che hanno subito perdite di fatturato superiori al 25% nel periodo compreso tra il 1° novembre 2016 ed il 28 febbraio 2017, rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.

Si ricorda che l'agevolazione riconosce:

- l'esenzione dalle imposte sui redditi derivanti dallo svolgimento delle attività nella ZFU fino a 100.000 euro;
- l'esenzione dall'IRAP fino a 300.000 euro;
- l'esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili siti nella ZFU;
- l'esenzione dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente. Lo stesso esonero viene riconosciuto, alle medesime condizioni, anche ai titolari di reddito da lavoro autonomo che svolgono l'attività all'interno della ZFU.

I limiti definiti sono intesi per periodo d'imposta.

Le agevolazioni sono concesse nei limiti e alle condizioni della normativa europea relativa agli aiuti *de minimis* di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013.

Osservazioni

Le modifiche apportate sono da valutarsi positivamente. L'orizzonte temporale utilizzato per il calcolo della perdita del fatturato per le imprese operanti nei territori degli Allegati 1 e 2 del DL 189/2016 (1° settembre 2016 - 31 dicembre 2016

rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente) non era sufficientemente adeguato per le imprese operanti nei territori dell'Allegato 2 interessati dagli eventi sismici del 26 e 30 ottobre 2016. La modifica, quindi, consente un parziale recupero di oggettività nella determinazione dei requisiti di accesso all'agevolazione.

La disposizione comporterà una riapertura dei termini per la presentazione delle istanze di accesso alle agevolazioni della ZFU.

Si esprimono, invece, delle perplessità sulla scelta di indicare, ai fini della dimostrazione del requisito di accesso alle agevolazioni riguardante la riduzione del fatturato, un arco temporale che interessi due periodi di imposta diversi. Ciò comporterà ulteriori oneri per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, poiché dovranno scomputare dai ricavi indicati nelle relative dichiarazioni annuali la quota relativa al solo periodo di riferimento.

Regime fiscale dei premi per polizze assicurative sulle calamità naturali (articolo 1, commi 768-770)

Il comma 768, con l'inserimento di una nuova lettera f-bis) al primo comma dell'articolo 15 del DPR n. 917/1986 (TUIR), include tra le spese detraibili al 19% dall'IRPEF i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi, stipulate relativamente a unità immobiliari ad uso abitativo.

Il comma 769 dispone che le stesse assicurazioni contro i danni derivanti da eventi calamitosi di qualunque specie siano aggiunte alle operazioni esenti dalle imposte sulle assicurazioni (tabella prevista dall'Allegato C della L. n. 1261/1961).

Entrambe le disposizioni si applicano esclusivamente per le polizze stipulate a decorrere dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018.

Osservazioni

La misura è positiva, seppure incidente solo sull'IRPEF e destinata esclusivamente alle polizze assicurative stipulate su unità immobiliari ad uso abitativo.

Effetti finanziari – La relazione tecnica riporta la seguente tabella relativa agli

effetti (dati in milioni di euro):

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IRPEF	0	-23,9	-17,7	-20,0	-22,2	-24,5

Rimborso alle imprese danneggiate dall'alluvione del Piemonte del 1994 (articolo 1, commi 771-774)

I commi da 771 a 774 dispongono l'assegnazione di un contributo a favore delle 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'articolo 9, comma 17 della L. n. 289/2002. Le modalità di concessione del contributo, che verrà assegnato a seguito di istanza all'Agenzia delle Entrate, saranno definite da un successivo decreto ministeriale.

Per tale finalità è determinato uno stanziamento di 5 milioni di euro per il 2019.

Al comma 774, si prevede che con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della disposizione, vengano definiti criteri e modalità per l'accesso ai contributi in questione, nonché le modalità per il riparto delle risorse.

Osservazioni

La norma risponde ad un'espressa richiesta da parte di Confindustria al fine di risolvere un'annosa questione che ha interessato molte imprese nella regione Piemonte.

Tuttavia, la riformulazione della stessa, avvenuta in fase di esame al Senato in prima lettura, ha introdotto numerose criticità relative al campo di applicazione, ai meccanismi di funzionamento della restituzione e alle risorse destinate, che potrebbero ostacolare il raggiungimento dell'obiettivo perseguito.

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti effetti sui saldi di finanza pubblica pari a 5 milioni nel 2019.

Credito d'imposta per il Sud (articolo 1, comma 892)

Il comma 892 incrementa per un importo pari a 200 milioni di euro nel 2018 e 100 milioni di euro nel 2019, l'autorizzazione di spesa relativa al credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nel mezzogiorno (c.d. Credito d'imposta Mezzogiorno) di cui all'articolo 1, comma 108, della L. n. 208/2015. Le risorse sono reperite a valere sul Fondo per lo Sviluppo e la Coesione (di cui all'articolo 1, comma 6, della L. n. 147/2013).

Osservazioni

L'intervento di potenziamento finanziario della misura appare senz'altro apprezzabile.

Si ricorda che il credito d'imposta Mezzogiorno è concesso per investimenti effettuati dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019. Le risorse stanziare a fronte dei più recenti interventi in materia (cfr. articolo 12, comma 1, del DL n. 50/2017) ammontavano a 507 milioni di euro per il 2017 e 672 milioni per il 2018 ed il 2019. Con la norma in commento l'autorizzazione di spesa ammonta a 872 milioni nel 2018 e a 772 milioni per il 2019.

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti effetti sui saldi di finanza pubblica pari a 200 milioni nel 2018 e 100 milioni nel 2019.

Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale – Fatturazione elettronica (articolo 1, commi 909-935)

Il comma 909 modifica il DLGS n. 127/2015 in tema di fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei dati delle fatture e dei corrispettivi, al fine di introdurre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica tra soggetti privati. In particolare, è stato sostituito il comma 3 dell'articolo 1 del DLGS n. 127/2015 che disciplina la trasmissione dei dati delle fatture opzionale la quale, pertanto, viene meno a seguito dell'entrata in vigore del predetto obbligo. La fatturazione elettronica

coinvolge tutte le operazioni effettuate tra **soggetti residenti, soggetti stabiliti e soggetti identificati ai fini IVA** nel territorio dello Stato. Con riguardo agli aspetti tecnici del documento, la norma esplicita la possibilità di adottare vari formati di fattura elettronica, purchè basati su standard riconosciuti nell'ambito europeo, i quali devono obbligatoriamente essere veicolati tramite il Sistema di Interscambio (SdI). L'invio del documento allo SdI può avvenire direttamente da parte del fornitore, oppure, può essere esperito da un intermediario, ferma restando la responsabilità sull'operazione effettuata in capo al fornitore. Con esclusivo riferimento alle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, la norma in commento dispone che la fattura elettronica sia resa disponibile tramite i servizi telematici dell'Agenzia ed, altresì, a meno di rinuncia da parte dell'acquirente, in formato analogico da parte dell'emittente.

Il comma 909 non include nell'obbligo di fatturazione elettronica le operazioni effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato. Con riferimento a tali operazioni, aggiungendo il comma 3-bis al citato articolo 1 del DLGS n. 127/2015, le nuove disposizioni stabiliscono l'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni con soggetti esteri entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di emissione (per le fatture attive), o di ricezione (per le fatture passive). Tale obbligo non si estende alle operazioni documentate tramite bolletta doganale e alle altre operazioni veicolate tramite il Sistema di Interscambio (SdI) per le quali l'Amministrazione finanziaria è già in possesso dei relativi dati.

La violazione del nuovo obbligo di fatturazione in formato elettronico è disciplinata dalla nuova formulazione del comma 6, dell'articolo 1 del DLGS n. 127/2015 (modificato dal comma 909, lettera a), num. 7), con assoggettamento a sanzione per violazione degli obblighi di documentazione delle operazioni rilevanti IVA; da 250 euro a 2000 euro. Il comma 6 del decreto disciplina, altresì, la sanzione applicabile in caso di omessa, incompleta o inesatta trasmissione dei dati delle operazioni con soggetti esteri, rimandando alla disciplina del novellato comma 2-quater, dell'articolo 11 del DLGS n. 471/1997 - introdotto dal comma 915 della Legge di Bilancio 2018 - che dispone l'applicazione di una sanzione pari a 2 euro

per fattura, con un limite massimo di 1000 euro per trimestre.

Il comma 909, lettera a), n. 8 introduce, altresì, il comma 6-bis all'articolo 1 del DLGS n. 127/2015, stabilendo che la conservazione si considera assolta per tutte le fatture e gli altri documenti veicolati tramite il Sdl e rimanda, ad un provvedimento dell'Agenzia delle Dogane, le regole di conservazione degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici autorizzati. Infine, all'articolo 1 del DLGS n. 127/2015 è stato inserito il comma 6-ter che demanda ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ulteriori disposizioni attuative del comma in commento.

La lettera b) del comma 909 modifica l'articolo 2 del DLGS n. 127/2015 aggiungendo il comma 1-bis che introduce, dal 1° luglio 2018, l'obbligo di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi per le cessioni di benzina e gasolio utilizzati come carburanti per motori. Le disposizioni attuative, ed eventuali termini gradualità per l'entrata in vigore, sono demandati ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Sempre dal 1° luglio 2018 è stata disposta, per le medesime cessioni di carburanti, nonché per le prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti, nell'ambito di un appalto di lavori stipulato con la Pubblica Amministrazione, la partenza anticipata dell'obbligo di fatturazione elettronica (comma 917). Le informazioni relative a tali operazioni sono messe a disposizione per l'espletamento dei compiti istituzionali dell'Agenzia delle Entrate e delle Dogane, del corpo della Guardia di Finanza e della Direzione Nazionale antimafia e antiterrorismo (comma 918).

La norma in commento (comma 909, la lettera c)) modifica l'articolo 3 del DLGS n. 127/2015, introducendo un incentivo per la tracciabilità di tutti i pagamenti di importo superiore ai 500 euro, consistente nella riduzione di due anni dei termini di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi. La lettera d) del medesimo comma sostituisce l'articolo 4 del DLGS n. 127/2015 che, nella nuova formulazione, introduce alcune semplificazioni per i soggetti esercenti arti e professioni e per le imprese in regime di contabilità semplificata (ex articolo 18 del DPR n. 633/1972), compresi coloro che hanno optato per la trasmissione telematica dei corrispettivi (disciplinata dall'articolo 2, comma 1 del DLGS n.

127/2015). Per tali soggetti l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione:

- i dati per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica IVA;
- una bozza di dichiarazione annuale IVA e di dichiarazione dei redditi con relativi prospetti;
- una bozza dei modelli F24 per effettuare i relativi versamenti, compensazioni o richieste di rimborso.

I soggetti che si avvalgono di tali semplificazioni sono, altresì, esonerati dalla tenuta dei registri IVA acquisti e vendite (ex articoli 23 e 25 del DPR n. 633/1972). Le disposizioni di attuazione di tali semplificazioni amministrative e contabili sono demandate ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Al fine di un coordinamento normativo, la lettera e) del comma 909 abroga l'articolo 5 del decreto, che dispone in merito alla perdita dei benefici attualmente riconosciuti in caso di opzione alla trasmissione telematica dei dati delle fatture. Infine, l'ultima lettera f) del comma 909, stabilisce, per il settore della grande distribuzione, la proroga fino al 31 dicembre 2018 dell'opzione esercitata, entro il 31 dicembre 2016, per la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri.

L'entrata in vigore delle modifiche sopra descritte riguarda le fatture emesse dal 1° gennaio 2019 (comma 916) che determina la contestuale abrogazione dell'obbligo di trasmissione obbligatoria dei dati delle fatture (ex articolo 21 del DL n.78/2010).

I commi da 919 a 927 introducono alcune misure di contrasto alla frode nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti, che entrano in vigore dal 1° luglio 2018. Modificando l'articolo 22 del DPR n. 633/1972, viene introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica per gli acquisti di carburante presso gli impianti stradali (comma 920), abrogando, per tali operazioni, la disciplina relativa alla compilazione delle schede carburante (comma 926). La norma introduce l'obbligo di pagamento di tutti gli acquisti di carburante presso gli impianti stradali tramite carte di credito, carte di debito, carte prepagate o altri mezzi ritenuti idonei, da parte dei soggetti passivi IVA, subordinando la deducibilità del costo (comma 922) e la detrazione dell'IVA (comma 923) alla prova del pagamento elettronico.

Al fine di lenire l'impatto di tali modifiche ed il relativo aumento dei costi a carico dei

gestori degli impianti di distribuzione, è stato riconosciuto un credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per tali transazioni (comma 924), utilizzabile in compensazione mediante modello F24, dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione (comma 925). Il credito è concesso nei limiti e alle condizioni della normativa europea relativa agli aiuti *de minimis* di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013.

Infine, il comma 928, stabilisce la disapplicazione delle disposizioni inerenti i vincoli e i limiti assunzionali per la SOGEI (società di cui all'articolo 83, comma 15, del DL n. 112/2008) e per la SOSE (società di cui all'articolo 10, comma 12, della L. n. 146/1998), al fine di agevolare e supportare il piano di innovazione tecnologica necessario per la realizzazione degli strumenti di contrasto all'evasione descritto dalla nuova norma. Con finalità di coordinamento normativo, il comma 929 modifica la L. n. 146/1998 estendendo l'ambito operativo di tali società alla revisione e reingegnerizzazione dei processi fiscali e delle procedure informatiche, disponendo, inoltre, l'istituzione a tale scopo di una commissione di esperti. Il parere degli esperti sulle procedure connesse con la fatturazione elettronica dovrà essere rilasciato entro il 30 novembre 2018.

In ultimo, il comma 935 interviene sull'articolo 6, comma 6 del DLGS n. 471/1997, introducendo una sanzione amministrativa che va da 250 a 10.000 euro nei confronti dei cessionari e committenti che detraggono una maggiore imposta, rispetto a quella effettivamente dovuta, erroneamente applicata e assolta dal cedente o prestatore.

Osservazioni

L'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica arriva in un momento di particolare difficoltà e sfiducia degli operatori - si pensi alle recenti vicende verificatesi in occasione del primo invio dei dati delle fatture ("nuovo spesometro") - che sono chiamati a soddisfare adempimenti e obblighi sempre più numerosi, che spesso si traducono esclusivamente in un aumento di costi e investimenti non controbilanciati da sufficienti vantaggi. Nonostante Confindustria abbia sempre manifestato il suo interesse verso la fatturazione elettronica, alla luce del contesto

descritto, l'odierna premura è che l'entrata in vigore di tale obbligo sia preceduto da un attento lavoro preparatorio, che coinvolga le Associazioni di categoria e gli operatori interessati, al fine di rendere l'adempimento semplice e chiaro e di evitare che da esso scaturiscano ulteriori aggravii. Nell'ottica di ridurre l'impatto sugli operatori, si apprezza che il nuovo adempimento si basi sulle medesime tecnologie (Sistema di interscambio - Sdl) già in uso per la fattura elettronica verso la PA e per i recenti adempimenti di comunicazione; tuttavia, preme evidenziare che l'obbligo non riguarda la totalità delle operazioni effettuate, in quanto restano escluse le operazioni transfrontaliere. Si tratta di un aspetto che desta particolare preoccupazione poichè, per tali operazioni, rimane l'obbligo di adempiere alla trasmissione dei dati, costringendo le imprese ad attivare due differenti gestioni: una per le operazioni nazionali e l'altra per le operazioni con l'estero. In merito a tale criticità si apprezza la possibilità ammessa dal Legislatore di utilizzare tecnologie differenti di fattura elettronica riconosciute in ambito comunitario. Tale apertura sembra tenere in debita considerazione l'imminente recepimento della disciplina comunitaria in materia di appalti pubblici, che comporterà l'adozione di un sistema di fatturazione unico europeo, potenzialmente mutuabile anche per adempiere alla fatturazione nazionale. Nelle more della definizione di tale sistema di fatturazione europeo, si auspica che in fase di definizione dello strumento di fatturazione elettronica nazionale, si tenga già conto delle procedure diffuse in ambito comunitario, affinché, in futuro, lo strumento possa essere facilmente adattato per eseguire entrambi i processi, riducendo significativamente l'impatto economico sulle imprese.

Un'ulteriore preoccupazione che ha accompagnato l'iter di formazione della disciplina sulla fatturazione elettronica concerne le operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali (B2C). Al riguardo occorre evidenziare che - in linea con quanto indicato nella RT - si riteneva che l'obiettivo della norma fosse quello di introdurre un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica per tutte le operazioni effettuate tra operatori economici, quindi, con esclusivo riferimento alle operazioni business to business (B2B). Tuttavia, sin da subito, si è dovuto evidenziare che la norma si riferisce a tutte le operazioni effettuate tra soggetti residenti, facendo

ritenere che debbano essere monitorate, tramite fatturazione elettronica, anche le operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali (B2C). Tale criticità è stata prontamente segnalata da Confindustria, sottolineando l'importanza di scongiurare che, nel caso l'obbligo di fatturazione elettronica non dovesse intendersi esteso al reparto consumer, non vi fosse, in alternativa, l'obbligo di dover provvedere ad una successiva trasmissione dei dati relativi a tali operazioni; soluzione che avrebbe comportato un aggravio per gli operatori, dovuto alla duplicazione di adempimenti. Diversamente, nel caso in cui la norma dovesse essere interpretata letteralmente, Confindustria ha evidenziato l'importanza di sviluppare uno strumento che consenta l'emissione della fattura elettronica anche nei confronti di soggetti diversi dagli operatori economici. Al riguardo, infatti, è doveroso sottolineare che i consumatori finali, generalmente, non dispongono (e non si può pretendere loro di dover disporre) delle tecnologie necessarie per ricevere una fattura in formato elettronico. Tuttavia, si ricorda che, nel rispetto delle indicazioni comunitarie, la fattura elettronica, per considerarsi tale, deve essere prodotta e "messa a disposizione" del destinatario in formato elettronico, non rilevando ai fini della corretta emissione che il destinatario la conservi in tale formato. Per le ragioni suesposte, si ritiene sicuramente apprezzabile il passaggio della norma in cui si chiarisce che la fattura elettronica verrà messa a disposizione del consumatore tramite i servizi telematici dell'Agenzia e, altresì, inviata in formato analogico da parte del fornitore.

Contrariamente alle attese, occorre evidenziare che la fattura elettronica non sembra delinearsi quale strumento trainante verso la generalizzata e auspicata semplificazione del sistema IVA. Le uniche semplificazioni che accompagnano l'introduzione del nuovo obbligo riguardano l'eliminazione dell'adempimento di trasmissione dei dati delle fatture (inevitabile, considerato che assolve la medesima funzione della fattura elettronica) e la riduzione dei termini di accertamento di due anni (incentivo subordinato - a nostro avviso, senza alcun vantaggio antifrode - all'obbligo della tracciabilità di tutti i pagamenti fatti e ricevuti di importo superiore a 500 euro).

Si evidenzia che le attese di semplificazione erano ben più grandi rispetto alle due deboli agevolazioni introdotte dalla norma e avrebbero dovuto riguardare l'intero

sistema IVA, compresi gli strumenti di recupero dei crediti IVA, attualmente inficiati da procedure rigide, tempi lunghi e vincoli operativi non più giustificabili. Inoltre, occorre evidenziare che in un sistema di fatturazione elettronica, che consente l'immediata disponibilità dei dati di tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate e facilita i controlli da parte dell'Amministrazione, viene meno la finalità "anti frode", perseguita da alcuni meccanismi di fatturazione quali il reverse charge (interno) e lo split payment. Per tale ragione, Confindustria si è prontamente spesa affinché, nelle successive consultazioni parlamentari, fossero accolti alcuni emendamenti finalizzati ad eliminare le altre tecniche anti evasione attualmente in uso, a nostro avviso, superflue in un sistema di monitoraggio capillare perseguito dalla fatturazione elettronica. L'attività svolta non si è limitata a suggerire futuri accorgimenti ma si è, altresì, preoccupata di porre rimedio ad un'attuale, e particolarmente sentita, criticità della disciplina IVA, che concerne il termine per esercitare la detrazione. Confindustria si è impegnata su più fronti al fine di sottolineare l'esigenza di ripristinare un congruo termine per la detrazione dell'imposta. L'attuale formulazione dell'articolo 19 del DPR n. 633/1972 (ridotto con il DL n. 50/2017), infatti, mette a serio rischio l'esercizio della detrazione, senza apportare, né oggi né tanto meno nei prossimi anni in cui sarà vigente l'obbligo di fatturazione elettronica, alcun beneficio all'Amministrazione in termini di controllo o monitoraggio.

Meritano alcune riflessioni le disposizioni concernenti l'entrata in vigore del nuovo obbligo. Si ritiene condivisibile la previsione di un'introduzione progressiva che coinvolga, in prima istanza, limitate categorie di contribuenti già oggi abbastanza strutturati per adempiere alla fatturazione elettronica; tuttavia, i soli 6 mesi (la misura entra in vigore dal 1° luglio 2018) concessi a tali soggetti per prepararsi ad un adempimento così complesso, appaiono particolarmente esigui. Occorre rilevare, infatti, che i soggetti che operano nel settore della commercializzazione e distribuzione di carburanti sono stati, altresì, investiti dalle misure anti frode, che hanno comportato l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi e di fatturazione elettronica per gli acquisti di carburante presso gli impianti di distribuzione. La norma comporta la dismissione delle schede carburante e, al

contempo, viene subordinata la detrazione IVA e la deduzione del costo alla prova del pagamento del corrispettivo tramite strumenti elettronici. Si tratta di misure sicuramente positive, alla luce delle condivisibili finalità antifrode. Tuttavia, non è possibile ignorare che una mole così cospicua di misure in capo ai medesimi soggetti, comporterà uno sforzo di adeguamento capillare delle modalità e degli strumenti operativi, che potrebbe rivelarsi particolarmente gravoso da esperire entro il termine fissato al 1° luglio 2018.

Ulteriori perplessità residuano in merito alla successiva entrata in vigore dell'obbligo generalizzato, prevista per il 1° gennaio 2019. La partenza anticipata da parte di alcune imprese potrà rappresentare un periodo di prova utile per correggere eventuali difficoltà e semplificare l'esecuzione pratica dell'adempimento. In ogni caso, un solo anno potrebbe non essere sufficiente a consentire a tutte le imprese (più o meno strutturate) di adeguarsi alle nuove regole, né ad implementare i sistemi dell'Amministrazione finanziaria affinché siano adeguati a gestire una mole di dati consistente.

Proroga entrata in vigore degli indici sintetici di affidabilità fiscale o ISA (comma 931)

Il comma 931 rinvia al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, l'entrata in vigore della disciplina degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (c.d. ISA), previsti dall'articolo 9-bis del DL n. 50/2017.

Si ricorda che gli ISA andranno a sostituire progressivamente gli studi di settore ed i parametri, quale metodologia di incentivo alla *compliance* fiscale dei contribuenti di minori dimensioni (ricavi/compensi non superiori a 5,165 milioni di euro).

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 191552 del 22 settembre 2017, erano stati individuati, per alcuni settori economici, 70 indici di affidabilità fiscale (rispetto ai 193 studi di settore in vigore nel 2016) applicabili in sostituzione dei relativi studi settore a decorrere dall'annualità 2017. Per effetto di tala proroga, anche per i contribuenti operanti nei settori per i quali sono stati

emanati gli ISA, continueranno a trovare applicazione i precedenti controlli presuntivi per mezzo degli studi di settore.

Osservazioni

Il rinvio della data di entrata in vigore della nuova disciplina degli ISA al periodo di imposta 2018 per tutti i settori economici, risponde alla finalità di evitare le disparità di trattamento che si sarebbero venute a creare nell'annualità 2017 tra contribuenti che avrebbero potuto fruire del regime premiale dei nuovi ISA e coloro che sarebbero rimasti soggetti all'accertamento presuntivo in base agli studi di settore.

Modifiche ai termini di scadenza fiscali (articolo 1, commi 932-934)

Le disposizioni in commento procedono ad una complessiva riscrittura dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali, al fine di evitare sovrapposizioni di adempimenti. Si riassume nel prospetto seguente il quadro delle nuove scadenze fiscali.

Adempimento dichiarativo	Nuova scadenza	Precedente scadenza
Trasmissione del Mod. 730 precompilato da parte dei CAF/intermediari abilitati	23 luglio	7 luglio
Comunicazione fatture emesse e ricevute (c.d. spesometro)	30 settembre	16 settembre
Dichiarazione dei sostituti di imposta Mod. 770/20018 (incluse le Certificazioni Uniche contenenti redditi esenti o non inclusi nel mod. 730 precompilato)	30 settembre	31 luglio
Dichiarazione IRES, IRAP	31 ottobre	30 settembre

Disposizioni di contrasto alle frodi nel settore degli olii minerali (articolo 1, commi 937-943)

I commi da 937 a 943 introducono alcune misure di contrasto all'evasione fiscale nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti.

Nello specifico, l'immissione in consumo o l'estrazione di benzina e gasolio utilizzati come carburanti da un deposito, sono state subordinate al versamento

dell'IVA, tramite modello F24, da parte del soggetto che provvede all'immissione in consumo (comma 937). Tale soggetto deve rilasciare al gestore del deposito la ricevuta di versamento dell'imposta, in mancanza della quale, quest'ultimo, diverrebbe solidalmente responsabile del mancato pagamento (comma 938). La disciplina riguarda tutte le immissioni in consumo di carburante effettuate dal 1° febbraio 2018 (comma 943), ad esclusione di quelle relative ai carburanti acquistati a livello intracomunitario effettuate da soggetti con specifici requisiti di affidabilità o che prestino idonea garanzia (comma 940). Il comma 941 introduce specifiche esclusioni dalla disciplina descritta nel caso in cui le immissioni in consumo riguardino prodotti di proprietà del gestore del deposito, oppure nel caso di immissioni per conto di un soggetto titolare di un altro deposito con specifici livelli di capacità e in possesso di requisiti o idonea garanzia.

Le modalità attuative delle suddette disposizioni sono demandate ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore della norma, con il quale dovranno essere stabilite anche le modalità di comunicazione del versamento dell'IVA al gestore (comma 942).

Osservazioni - *L'introduzione di misure finalizzate al contrasto delle frodi nel settore degli olii minerali arriva in risposta alle numerose richieste presentate, negli ultimi anni, dalle imprese del settore, al fine di fronteggiare la concorrenza del mercato parallelo di combustibili che circolano senza assolvere le imposte (IVA e accise). Al riguardo, è introdotto l'obbligo del versamento anticipato dell'IVA che deve avvenire nel momento stesso dell'immissione in consumo o dell'estrazione dal deposito. Nonostante le condivisibili finalità antifrode, occorre evidenziare che la norma investe tutte le immissioni in consumo di benzina e gasolio come carburanti per motori, indipendentemente dalla provenienza dei prodotti (anche nazionali e extra-UE). Tale formulazione comporta il versamento dell'IVA anticipata, senza compensazioni, per tutte le immissioni in consumo dei prodotti considerati. Onde evitare di rendere eccessivamente gravosa l'attività dei depositi, con significative ripercussioni sull'efficienza complessiva della filiera, sono stati introdotti alcuni casi di esclusione, laddove vi siano specifici requisiti di affidabilità o siano prestate idonee garanzie, per non pregiudicare l'efficacia della norma nel*

contrasto all'illegalità.

Stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi (articolo 1, commi 945-959)

I commi 945-959 disciplinano i principi e le condizioni per la richiesta dell'autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi. La modifica introduce l'obbligo di presentare, preventivamente all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, un'istanza di autorizzazione allo stoccaggio, avente durata biennale (comma 945), oppure, nel caso il soggetto sia anch'esso titolare di un deposito fiscale nel territorio dello Stato, di presentare una comunicazione avente validità annuale (comma 946). Il comma 948 stabilisce i casi in cui l'autorizzazione possa essere negata o revocata, mentre il comma 949 ne disciplina la sospensione; tali decisioni devono essere comunicate ai depositari autorizzati o ai destinatari interessati (comma 951). I quantitativi dei prodotti energetici stoccati devono essere documentati mediante un prospetto riepilogativo al fine di assicurare la trasparenza dei dati e consentire i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria (comma 952). La norma introduce un diritto annuale che deve essere versato al fine di ottenere l'autorizzazione di importo pari a 258,23 euro (ex articolo 63, comma 2, lett. a), del DLGS n. 504/1995). Le violazioni alla disciplina descritta sono punite con una sanzione amministrativa che va da 1.000 a 10 mila euro (comma 956). In merito al versamento dell'IVA, il medesimo comma 956 definisce la responsabilità solidale da parte del depositario autorizzato o destinatario registrato in caso di stoccaggio o estrazione in mancanza della predetta autorizzazione. Il comma 957 demanda le disposizioni attuative ad un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della norma. In ultimo, si stabilisce che le disposizioni contenute nei commi in commento abbiano efficacia dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della norma (comma 959).

Osservazioni - *La misura è molto positiva in quanto consente l'identificazione, da parte delle Amministrazioni, di tutti i soggetti che operano presso i depositi.*

Smaltimento contenzioso tributario in Cassazione (articolo 1, commi 961-981)

I commi da 961 a 981 prevedono, al fine di agevolare lo smaltimento del contenzioso tributario in Cassazione, la nomina di 50 giudici ausiliari da destinare presso la sezione della Corte di Cassazione che si occupa dei procedimenti civili in materia tributaria.

I magistrati ausiliari sono nominati con decreto del Ministro della Giustizia, su deliberazione del CSM e proposta del Consiglio direttivo della Corte di Cassazione e sono scelti tra quelli ordinari in pensione da non più di 5 anni e con almeno 25 anni di anzianità di servizio.

Il mandato, non prorogabile, ha una durata di tre anni.

Per la nomina sono richiesti specifici requisiti (cittadinanza italiana, possesso dei diritti civili e politici, non aver riportato condanne per delitti non colposi, non essere stato sottoposto a misura di prevenzione o sicurezza, ecc.).

La cessazione dell'ufficio per decadenza, incompatibilità e revoca avviene con decreto del Ministro della Giustizia, su deliberazione del CSM.

È previsto, infine, un rimborso spese forfettario per undici mensilità all'anno, che non costituisce reddito e non è soggetto a ritenute previdenziali né assistenziali.

Osservazioni

L'intervento risulta apprezzabile nel contesto di emergenza in cui versa la giustizia tributaria. La nomina di 50 nuovi giudici risponde evidentemente all'esigenza di smaltire il contenzioso tributario gravante sui giudici di legittimità; come sottolineato dal primo Presidente della Cassazione nella relazione per l'inaugurazione dell'anno giudiziario 2017, infatti, pendono dinanzi la Corte più di 50.000 procedimenti fiscali, quasi il 50% del totale delle pendenze civili.

Seppure condivisibile l'intervento specifico, sarebbe opportuna, in via generale, una riforma organica della giustizia tributaria.

Effetti finanziari – Per l'attuazione delle disposizioni in commento, il comma 981 dispone un'autorizzazione di spesa di 0,4 milioni di euro per l'anno 2018; 0,55

milioni di euro per gli anni 2019 e 2020; 0,15 milioni di euro per l'anno 2021.

Assunzioni Agenzia delle Entrate (articolo 1, commi 982-983)

Il comma 982, dispone che l'Agenzia delle Entrate intraprenda le azioni necessarie all'efficientamento della trattazione delle istanze pendenti relative alle procedure amichevoli internazionali, agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e agli accordi relativi al regime di *patent box*.

Con specifico riferimento alle procedure amichevoli internazionali (c.d. MAP), il comma in commento prevede l'attuazione di un piano cadenzato, che consenta il perfezionamento delle stesse entro i quattro anni successivi alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2018 (pertanto nel quadriennio 2018-2021).

Il successivo comma 983, ai fini dell'esecuzione di quanto disposto dal comma precedente, autorizza l'Agenzia delle Entrate ad effettuare procedure concorsuali, anche in deroga, per l'assunzione di nuovi funzionari nel rispetto di specifiche soglie di spesa (1,2 milioni di euro per l'anno 2018, 6,2 per il 2019, 11,2 per il 2020 e 15 milioni a decorrere dall'anno 2021).

Osservazioni

La norma risponde alla richiesta, più volte avanzata da Confindustria, di efficientare la macchina amministrativa velocizzando i processi di trattazione di talune istanze che coinvolgono le imprese associate e deve pertanto essere accolta con favore.

Sulla scorta dei dati evidenziati nella RT alla misura, con riferimento alle MAP, appare ancora particolarmente consistente lo stock dei casi finora negoziati con le Competent Authority estere ma non ancora risolti (32 soggetti coinvolti per un totale di 147 annualità da trattare) nonché quello dei casi non ancora discussi (105 soggetti coinvolti per un totale di 361 accertamenti, cui devono essere aggiunti, secondo quanto specificato dalla RT, ulteriori 116 accertamenti già notificati).

Parimenti elevato appare lo stock delle istanze di accordo preventivo presentate dalle imprese per la fruizione del regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (c.d. patent box) che, in base ai dati forniti

dal MEF (in risposta all'interrogazione parlamentare 5-11389 presentata dall'On. Paglia il 18 maggio 2017) risultavano essere 1.189 (al netto di quelle decadute).

Va osservato che, dal tono letterale delle norme in commento, l'avvio di un piano cadenzato quadriennale di trattazione delle istanze pendenti sembrerebbe riferibile solo alle MAP. Si auspica, tuttavia, che le risorse aggiuntive - peraltro esigue nell'immediato – destinate allo smaltimento delle istanze giacenti non vengano concentrate unicamente sulla lavorazione delle MAP, in ragione dell'atteso ritorno economico di queste ultime, ma siano invece distribuite anche per tenere conto dei ritardi più volte denunciati nelle ulteriori fattispecie contemplate dalla norma.

Effetti finanziari – Alle norme che prevedono un'accelerazione nella definizione delle procedure amichevoli, la RT attribuisce effetti finanziari positivi, derivanti da un'anticipazione del gettito atteso. Nella tabella che segue si riportano gli effetti di cassa (in milioni di euro), stimati.

	2018	2019	2020	Dal 2021
IRES	87,5	87,5	90	6,5
IRAP	12,5	13	15	1,5
Totale	100	100,5	105	8

Le norme che autorizzano l'assunzione di nuovi funzionari (comma 983) operano nei limiti di spesa sopracitati.

Gruppo IVA (articolo 1, commi 984-985)

Il comma 984 modifica l'articolo 70-quinquies del DPR n. 633/1972 riguardante la disciplina del Gruppo IVA, integrandolo dei commi da 4-bis a 4-sexies, al fine di inquadrare le operazioni effettuate dalle imprese partecipanti ad un Gruppo IVA nei confronti di altre sedi o proprie stabili organizzazioni esterne al Gruppo, e a disciplinare i criteri per la quantificazione della base imponibile.

Nel dettaglio, la norma classifica le operazioni effettuate tra una sede o stabile organizzazione appartenente ad un Gruppo IVA nazionale o comunitario, nei confronti di una sua stabile organizzazione o sede estera, come operazioni rese o ricevute dal Gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte. Infine, per

le descritte operazioni, il comma 4-sexies rimanda alle ordinarie regole IVA di determinazione della base imponibile, disciplinate dall'articolo 13, commi 1 e 3 del DPR n. 633/1972.

La novellata disciplina si applica a tutte le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2018 (comma 985).

Osservazioni

*Le disposizioni in commento recepiscono nell'ordinamento nazionale le indicazioni comunitarie contenute nella sentenza della Corte di Giustizia Ue del 17 settembre 2014, nel caso n. C-7/13 (c.d sentenza "Skandia"), in base alla quale le operazioni intercorse tra la casa madre e una sua stabile organizzazione o sede estera si considerano operazioni rilevanti ai fini IVA, **nel momento in cui una delle due società partecipa ad un Gruppo IVA.***

Si tratta di una indicazione di particolare rilevanza in quanto, in mancanza di tale chiarimento, sarebbe stato legittimo considerare tali operazioni fuori campo IVA, in virtù del fatto che le stesse sono effettuate tra due soggetti (stabile organizzazione e casa madre) che rappresentano un soggetto passivo unico. Tale inquadramento si allinea con le indicazioni comunitarie contenute nella sentenza della Corte di Giustizia 23 marzo 2006, causa C-210/04 (FCE Bank) e, in seguito, recepite dall'Amministrazione finanziaria che ha confermato l'irrilevanza ai fini IVA delle transazioni effettuate tra le sedi territoriali di uno stesso soggetto. Da quanto esposto, è immediato comprendere che in mancanza dei successivi chiarimenti, contenuti nella sopracitata sentenza "Skandia", l'irrilevanza ai fini IVA poteva ritenersi legittima anche nelle casistiche in cui uno dei due soggetti partecipa ad un Gruppo IVA. Tuttavia, occorre rilevare che nel momento in cui si partecipa ad un Gruppo IVA si diventa parte di un soggetto distinto e, pertanto, le operazioni da esso effettuate devono essere riferite non più al partecipante ma al Gruppo stesso, determinando la rilevanza ai fini IVA dei rapporti tra il Gruppo e le sedi o le stabili organizzazioni esterne.

In conclusione, la norma è da ritenersi positiva in quanto recepisce a livello nazionale l'applicazione del principio comunitario precisando, tuttavia, che la

modifica si applica alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2018, salvaguardando comportamenti difformi tenuti in passato.

Effetti finanziari - Alla norma non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Pagamento delle pubbliche amministrazioni (articolo 1, commi 986-989)

Con i commi da 986 a 989 viene modificata la disciplina di cui all'articolo 48-bis del DPR n. 602/1973, che obbliga la Pubblica Amministrazione e le società da essa partecipate in misura prevalente, a verificare, prima di effettuare un pagamento, che il beneficiario dello stesso non sia inadempiente al versamento di somme derivanti da cartelle di pagamento per ammontare complessivo almeno pari all'importo spettante. In caso di esito positivo della verifica, i soggetti pubblici sono tenuti a non procedere al pagamento e a segnalare la circostanza all'agente della riscossione.

Il comma 986 in commento riduce a 5 mila euro (dai precedenti 10 mila), la soglia di pagamento oltre la quale la PA e le società a prevalente controllo pubblico sono obbligate alla verifica preventiva dei carichi fiscali del beneficiario.

Il comma 987, mediante la lettera a) apporta la medesima riduzione della soglia, ovunque la stessa ricorra, nel regolamento di cui al DM 18 gennaio 2008, con cui è stata data attuazione all'articolo 48-bis del DPR n. 602/1973.

La successiva lettera b) del comma 987 interviene, invece, sull'articolo 3, comma 4 del regolamento citato, raddoppiando, da 30 a 60 giorni, il periodo entro cui il soggetto pubblico non procede al pagamento delle somme dovute in attesa che l'agente della riscossione effettui il pignoramento.

Gli ultimi due commi dell'intervento in commento stabiliscono, rispettivamente, la decorrenza delle nuove regole dal 1° marzo 2018 (comma 988), e tengono ferma la possibilità di emanare un nuovo regolamento attuativo, come previsto dall'articolo 48-bis, comma 2 del DPR n. 602/1973

Osservazioni

La scelta di operare un dimezzamento delle soglie di vigilanza per l'erogazione dei pagamenti pubblici e di estendere significativamente il periodo di sospensione dei pagamenti stessi, desta particolare perplessità. Le nuove disposizioni rischiano, infatti, di dilatare ulteriormente i tempi di pagamento dei crediti commerciali da parte della PA e delle società a prevalente controllo pubblico; tempi che non risultano ancora normalizzati. I ritardi che continuano a registrarsi in taluni comuni o settori appaiono in grado di creare tensioni finanziarie alle imprese, impedendo loro di onorare i debiti con lo Stato, e generando un circolo vizioso, tenuto conto anche della portata limitata delle misure che consentono la compensazione tra crediti e debiti verso la PA. La scelta di raddoppiare i tempi di sospensione dei pagamenti, per consentire le verifiche di morosità fiscale, appare peraltro ancor più criticabile in considerazione della presenza di banche dati che consentono alla PA la verifica – in tempo reale – della posizione debitoria dei singoli contribuenti.

Le misure restrittive giungono in una congiuntura particolarmente delicata che ha visto la Commissione Europea deferire l'Italia alla Corte di Giustizia per il permanere di "ritardi sistematici" nei pagamenti della PA nei confronti delle imprese soltanto il 7 dicembre u.s.

Sul piano tecnico normativo, si osserva, da ultimo, che la presenza del comma 2-bis all'articolo 48 del DPR n. 602/1973 avrebbe potuto consentire al Legislatore la variazione degli importi relativi alle soglie di vigilanza in qualsiasi momento mediante il ricorso alla normativa di secondo livello.

Effetti finanziari – La RT al provvedimento stima un effetto positivo sul gettito da riscossione, valutato per l'anno 2018 in 167 milioni di euro (di cui 145 di competenza erariale e previdenziale) e a decorre dal 2019 in 175 milioni.

Sospensione delle deleghe di pagamento (articolo 1, comma 990)

Si provvede, mediante il comma 990, all'introduzione, all'articolo 37 del DL n. 223/2006, del nuovo comma 49-ter, con cui viene concessa all'Agenzia delle Entrate la facoltà di operare una sospensione temporanea, fino a 30 giorni,

dell'esecuzione delle deleghe di pagamento, di cui agli articoli 17 e ss. del DLGS n. 241/1997 (F24), al fine di esercitare dei controlli sui crediti, qualora dette deleghe contengano compensazioni che presentino profili di rischio.

La nuova norma stabilisce altresì che, nel caso in cui all'esito del controllo il credito risulti correttamente utilizzato, la delega debba considerarsi eseguita e le compensazioni ed i versamenti in essa contenuti effettuati, alla data stessa della loro effettuazione.

Per tale disposizione, che appare tesa ad annullare la distorsione temporale causata dalla sospensione, si precisa l'operatività automatica anche decorsi i 30 giorni dalla presentazione della delega di pagamento.

Nel caso in cui il controllo abbia esiti positivi, invece, le nuove norme specificano che la delega debba ritenersi non eseguita ed i pagamenti e le compensazioni in essa inclusi non effettuati. Conseguentemente si stabilisce che la struttura di gestione dei versamenti unificati (ex articolo 22 del DLGS n. 241/1997) non debba contabilizzare i relativi pagamenti e contabilizzazioni, nè effettuare le correlate regolazioni contabili.

I criteri e le modalità di attuazione del neo introdotto comma 49-ter sono rinviati ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni

La misura presenta alcuni profili di incertezza sul piano normativo ed appare criticabile su quello sostanziale.

Per quanto concerne la valutazione sostanziale, si osserva che la disposizione in commento ripropone l'ennesimo meccanismo di contrasto alle indebite compensazioni, che sembra in parte sovrapporsi nei suoi obiettivi a misure vigenti e in parte replicare azioni del passato, che hanno visto l'introduzione e la successiva abrogazione per manifesta inefficienza di sistemi di controllo analoghi (cfr. articolo 1, commi 30-31, della L. n. 296/2006).

Con riferimento ai presidi già in vigore, vale la pena ricordare che è ad oggi vige l'obbligo di apposizione del visto di conformità sulle compensazioni orizzontali di

crediti fiscali di importo superiore a 5 mila euro (soglia così ridotta dall'articolo 3 del DL n. 50 del 2017) e che i titolari di partita IVA sono comunque tenuti ad utilizzare i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Fisconline/Entratel) per effettuare le compensazioni orizzontali dei crediti fiscali spettanti. Sulla base di tali presupposti, il varo di un presidio aggiuntivo, atto a consentire la sospensione fino a 30 giorni nell'esecuzione delle deleghe di pagamento, appare ridondante, poco efficiente e atto a creare un ulteriore livello di complessità a carico delle imprese.

Per quanto attiene al piano normativo, occorre segnalare come il neo introdotto comma 49-ter risulti in alcune sue parti eccessivamente indefinito. Dal tenore letterale delle disposizioni, la possibilità di applicare la sospensione temporanea delle deleghe sembrerebbe, infatti, attivabile al ricorrere di "profili di rischio" non meglio precisati dalle norme in commento; circostanza che di fatto rimette la demarcazione del perimetro applicativo del meccanismo di sospensione alla piena discrezionalità dell'Agenzia delle Entrate. Al riguardo, occorre segnalare che la RT al provvedimento fornisce alcune indicazioni sulle fattispecie che potrebbero essere ricomprese nel nuovo meccanismo sospensivo: a) l'utilizzo in compensazione di crediti da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso; b) le compensazioni di crediti che in base a quanto indicato in F24 sono riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione; c) i crediti utilizzati in compensazione ai fini del pagamento dei debiti iscritti a ruolo. Tale elencazione, specificatamente fornita "a titolo esemplificativo" e fuori dal disposto normativo, potrebbe tuttavia non esaurire il perimetro d'azione della misura, che verosimilmente sarà delineato nel previsto provvedimento direttoriale di attuazione.

Si osserva che per l'emanazione di quest'ultimo non è stato stabilito un termine puntuale. Si ritiene che, sebbene l'entrata in vigore del neo introdotto comma 49-ter avvenga dal 1° gennaio 2018, i suoi effetti dovrebbero esplicitarsi in concreto solo a seguito del completamento del necessario iter attuativo.

Con riferimento alla formulazione letterale della normativa, si evidenzia inoltre

come la stessa risulti poco chiara nella parte in cui stabilisce che, qualora i controlli non rilevino criticità, “la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione”. Si ritiene che tale inciso sia volto a neutralizzare possibili sfasamenti temporali dovuti all’esercizio della sospensione funzionale al controllo, e che dunque le compensazioni ed i versamenti contenuti in deleghe “corrette” producano effetti come se la sospensione non fosse sopraggiunta, e dunque retroagendo dalla data di presentazione della deleghe stesse.

Effetti finanziari – All’intervento sono ascritti effetti finanziari positivi per l’Erario, dovuti all’esercizio preventivo dei controlli e al conseguente blocco delle compensazioni, per un controvalore pari a 239 milioni di euro l’anno.

Interessi passivi (articolo 1, commi 994-995)

I commi da 994 a 995 modificano la disciplina della deducibilità degli interessi passivi da parte dei soggetti IRES, di cui all’articolo 96 del TUIR.

Si ricorda che l’articolo 96 del TUIR ammette la deducibilità degli interessi passivi e degli oneri assimilati fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi ad essi assimilati. L’eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica, dato dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione (come definiti dal codice civile) con alcune specifiche esclusioni (canoni di locazione finanziaria di beni strumentali). La quota di interessi non dedotti è riportabile nei periodi di imposta successivi, se e nei limiti in cui, in tali periodi, risulti un ROL capiente.

Nel merito, il comma 994 esclude dal computo del ROL i dividendi provenienti da società controllate estere, mediante la soppressione dell’ultimo periodo del comma 2, dell’articolo 96 del TUIR, inserito dal comma 4 dell’articolo 2 del DLGS n. 147/2015, recante le disposizioni attuative della legge delega fiscale in materia di fiscalità internazionale.

Il successivo comma 995 dispone che tale modifica opera retroattivamente, in

deroga ai principi dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000), a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, quindi già a decorrere dal 2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

Osservazioni

Le disposizioni in commento intervengono negativamente sulla disciplina di deducibilità degli interessi passivi da parte dei soggetti IRES, escludendo dalla determinazione del ROL i dividendi provenienti da società controllate estere.

Merita ricordare che l'inclusione nel ROL dei dividendi di fonte estera era stata disposta, appena due anni fa, con il DLGS n. 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), per riconoscere, come evidenziato nella relativa relazione illustrativa, la deduzione degli interessi passivi in funzione dei flussi finanziari di ritorno effettivamente correlati all'investimento partecipativo estero. Tale misura perseguiva il preciso obiettivo di non penalizzare gli investimenti effettuati dai gruppi italiani in società controllate estere rispetto a quelli effettuati in società italiane.

Si rileva, inoltre, come la disposizione oggi abrogata abbia sostituito nel 2015 una previgente previsione di favore per gli investimenti esteri, che consentiva di includere "virtualmente" nell'ambito del consolidato l'eccedenza di ROL manifestata in capo alla controllata estera.

Come chiarito nella descrizione, l'intervento restrittivo sulla disciplina della deducibilità degli interessi passivi opera retroattivamente, in deroga ai principi dello Statuto del Contribuente, a decorrere dal periodo di imposta 2017 per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare. Ciò comporta che gli acconti previsionali ai fini IRES, operati nel corso del periodo di imposta 2017, potrebbero risultare insufficienti sulla base delle nuove regole, con il rischio di applicazione di sanzioni a fronte di un comportamento del tutto legittimo, sulla base della disciplina pro tempore vigente. La disposizione in commento comporta, quindi, un'ingiustificata penalizzazione degli investimenti in società estere e viola il legittimo affidamento dei contribuenti-investitori.

Merita osservare, infine, che nella RT la misura restrittiva viene giustificata dalla necessità di recepire i principi desumibili dall'articolo 4 della Direttiva del Consiglio Europeo del 12 luglio 2016 (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD) “recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno”.

In realtà, la Direttiva ATA stabilisce un livello minimo di tutela fiscale al quale tutti gli Stati membri devono uniformarsi entro il 31 dicembre 2018. In particolare, all'articolo 4 viene stabilito che “gli oneri finanziari eccedenti sono deducibili nel periodo di imposta in cui sono sostenuti solo fino al 30% degli utili del contribuente, al lordo di interessi, imposte e deprezzamento e ammortamento (EBITDA)”.

Peraltro, si osserva come la Direttiva ATA non impone agli Stati membri alcun obbligo di esclusione dal ROL dei dividendi esteri che non concorrono alla formazione dell'EBITDA, quindi l'intervento operato nella Legge di Bilancio 2018 deriva da una “fuga in avanti” del Legislatore nazionale, che rischia di penalizzare le imprese italiane che effettuano investimenti partecipativi all'estero, rispetto alle imprese concorrenti europee.

Effetti finanziari – Si riporta di seguito il prospetto riepilogativo degli effetti finanziari che la RT ascrive alle disposizioni in commento (in milioni di euro).

	2018	2019	2020
Maggiore IRES derivante dall'esclusione dei dividendi esteri dal calcolo del ROL	145,2	83,0	83,0

Esenzione imposta di bollo copie assegni in formato elettronico (articolo 1, comma 996)

Il comma 996 sostituisce la Nota 1 dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642/1972, che disciplina l'imposta di bollo.

Nello specifico, la Legge di Bilancio introduce l'esenzione dall'imposta di bollo per le copie, dichiarate conformi, degli assegni presentati in forma elettronica per i quali è stato attestato il mancato pagamento, nonché della relativa documentazione.

Osservazioni

L'intervento risulta positivo in quanto corregge, con un'esenzione da imposta, una difformità di trattamento fiscale relativa unicamente agli assegni in formato elettronico.

Effetti finanziari - Alla norma non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Proroga della rivalutazione di terreni e partecipazioni (articolo 1, commi 997-998)

I commi 997 e 998 attuano un nuovo intervento di riapertura dei termini per l'esercizio della rideterminazione opzionale del valore di acquisto dei terreni agricoli ed edificabili, e delle partecipazioni in società non quotate possedute da persone fisiche e società semplici, a fronte del versamento di imposte sostitutive.

Si ricorda che la disciplina in parola, introdotta dall'articolo 2, comma 2, della L. n. 282/2002, è stata da allora costantemente prorogata, da ultimo ad opera della Legge di Bilancio 2017 (cfr. articolo 1, comma 555, L. n. 232/2016 e relativo commento reso nella Circolare dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria del 22 dicembre 2016).

Nel dettaglio, il comma 997, lettera a) stabilisce la possibilità di rivalutare i terreni e le partecipazioni detenute al 1° gennaio 2018. Le successive lettere b) e c) dello stesso fissano al 30 giugno 2018 i termini previsti, rispettivamente, per il versamento dell'imposta sostitutiva (ovvero della prima rata della stessa nel caso in cui si opti per la dilazione triennale del versamento) e della presentazione della perizia di stima richiesta dalla normativa.

Il comma 998 conferma all'8% l'aliquota dell'imposta sostitutiva, di cui agli articoli 5 comma 2 e 7, della L. n. 448/2001 (aliquote che restano dunque analoghe a quelle stabilite dalla Legge di Bilancio 2017).

Osservazioni

La misura appare positiva. Come osservato in occasione delle precedenti

proroghe, si ritiene che il carattere ricorrente della norma (ormai giunta alla quattordicesima estensione temporale) dovrebbe indurre il Legislatore ad una riflessione in merito all'introduzione a regime di disposizioni che evitino di reiterare l'intervento ogni anno.

Effetti finanziari – La RT al provvedimento stima effetti positivi per l'erario, con un maggior gettito pari a 333 milioni di euro nel 2018, 175 milioni per ciascuno degli anni 2019 e 2020 e successivamente un minore introito pari a 56 milioni l'anno dal 2021 al 2026.

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 (articolo 1, commi 999-1006)

Le disposizioni contenute nei commi da 999 a 1006 modificano il trattamento fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi derivanti da partecipazioni qualificate, realizzati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa.

In particolare, viene esteso ai redditi derivanti da partecipazioni qualificate il regime di imposizione sostitutiva, con aliquota al 26%, in precedenza già previsto per la tassazione degli utili e delle plusvalenze derivanti dalle partecipazioni non qualificate.

L'equiparazione dei regimi (che riguarda anche i proventi derivanti da titoli e da strumenti assimilati alle partecipazioni ex articolo 44 comma 2 del TUIR, nonché da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da opere e servizi) è finalizzata, da un lato, a semplificare il meccanismo duale previgente (che discriminava la tassazione in ragione del carattere qualificato o meno della partecipazione), e dall'altro a ripristinare margini di coerenza nel sistema IRPEF.

Tassazione delle plusvalenze

Nel dettaglio, il comma 999, lettera a), dispone l'abrogazione del comma 3

dell'articolo 68 TUIR, eliminando i criteri di concorrenza parziale al reddito delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate (40% del loro ammontare, sommato algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze). Le lettere b) e c) dello stesso comma, rettificano i richiami operati, rispettivamente, ai commi 5 e 7 dell'articolo 68 citato, per specificare che le plusvalenze da partecipazioni qualificate concorrono al reddito con gli stessi criteri adottati per le partecipazioni non qualificate.

Il comma 1000 modifica in più punti l'articolo 5 del DLGS n. 461/1997 recante la disciplina dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi. Le lettere a) e b) correggono il comma 2 del predetto articolo per estendere l'imposta sostitutiva al 26% anche alle plusvalenze da partecipazioni qualificate. La lettera c) interviene sul comma 3 dell'articolo 5, che disponeva la separata indicazione delle plusvalenze da partecipazioni qualificate nella dichiarazione annuale dei redditi, in ragione del loro diverso trattamento. Le nuove norme rimettono ora ad uno o più decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze il compito di prevedere eventuali oneri di documentazione. La lettera d) modifica infine il comma 4 dell'articolo 5, che consentiva la detrazione IRPEF dell'imposta sostitutiva eventualmente pagata fino al superamento delle soglie di partecipazione qualificata.

Con i commi 1001 e 1002, sono modificati gli articoli 6 e 7 del DLGS n. 461/1997, per consentire, anche per le partecipazioni qualificate, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle singole plusvalenze (articolo 6) e l'assolvimento dell'imposta nella cornice del risultato maturato nelle gestioni individuali di portafogli (articolo 7).

Tassazione degli utili

Il comma 1003 interviene sull'articolo 27 del DPR n. 600/1973, disponendo l'applicazione della ritenuta al 26%, a titolo d'imposta, sugli utili percepiti da persone fisiche, indipendentemente dal carattere qualificato o meno della partecipazione, includendo gli utili derivanti da titoli e strumenti assimilati alle azioni (ex articolo 44, comma 2, lettera a) del TUIR) e i contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da quello di opere e servizi, a

prescindere dal valore apportato (articolo 109, comma 9, lettera b) del TUIR).

Coerentemente il successivo comma 1004 modifica l'articolo 47 del TUIR per rideterminare la concorrenza all'imponibile IRPEF degli utili da partecipazioni qualificate. La lettera a), in particolare, elimina i riferimenti alla concorrenza parziale (40%) degli utili provenienti da soggetti IRES (comma 1 dell'articolo 47 del TUIR). La lettera b) apporta invece analoghe modifiche per gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza (riscrivendo e aggiornando il comma 2, dell'articolo 47 del TUIR).

I commi 1005 e 1006 regolano, infine, la decorrenza delle modifiche in commento. Le novità trovano applicazione per i redditi di capitale percepiti dal 1° gennaio 2018 e per i redditi diversi realizzati dal 1° gennaio 2019. Agli utili da partecipazioni qualificate prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e per i quali la distribuzione è deliberata fino al 31 dicembre 2022, continueranno ad applicarsi le regole previgenti (cfr. DM 26 maggio 2017).

Osservazioni

La scelta del Legislatore di uniformare i regimi impositivi relativi ai redditi di capitale e ai redditi diversi percepiti dalle persone fisiche appare condivisibile.

La normativa previgente, infatti, al fine di evitare doppie imposizioni economiche socio-società, e tenendo conto di un'aliquota IRES diminuita al 24% a decorrere dal 1° gennaio 2017, prevedeva, in caso di partecipazioni qualificate, la concorrenza alla base imponibile IRPEF del socio di una quota pari al 58,14% del provento complessivo percepito (utile o plusvalenza).

Anche in ipotesi di applicazione dello scaglione massimo IRPEF attualmente previsto (44%, per redditi superiori a 75 mila euro), la tassazione progressiva del provento legato al possesso di una partecipazione qualificata avrebbe determinato un prelievo fiscale massimo pari al 25,5% del totale ($58,14 \cdot 0,44$), inferiore all'aliquota applicata alle partecipazioni non qualificate (26%).

A seguito dell'equiparazione dei due regimi, i redditi diversi realizzati mediante la cessione di partecipazioni qualificate e non, potrebbero concorrere nella

compensazione delle eventuali minusvalenze relative alle due categorie di partecipazioni.

Nella loro formulazione le modifiche proposte non sembrano peraltro incidere sui parametri che definiscono se una partecipazione è qualificata o meno (articolo 67, comma 1, lettera c) del TUIR), parametri che agiscono da riferimento anche per altre discipline, che di conseguenza non dovrebbero essere influenzate direttamente dalla modifica.

Si ritiene da ultimo opportuna la scelta di prevedere un regime transitorio, al fine di non penalizzare i soci con partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formatesi prima dell'entrata in vigore delle disposizioni.

Dividendi provenienti da paesi ex white list (articolo 1, commi 1007-1009)

I commi da 1007 a 1009 introducono significative modifiche al regime di tassazione dei dividendi provenienti da partecipazioni in società residenti in stati o territori a regime fiscale privilegiato.

In particolare, il primo periodo del comma 1007 prevede che, ai fini della tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche, ai sensi dell'articolo 47, comma 3 del TUIR, e da persone giuridiche, ai sensi dell'articolo 89, comma 3 del medesimo Testo Unico, gli utili percepiti dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2014 (nella generalità dei casi, gli utili percepiti a decorrere dal 2015) e maturati in periodi di imposta precedenti, non si considerano provenienti da società residenti o localizzati in stati o territori a regime fiscale privilegiato, e quindi non concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, se le società partecipate da cui provengono erano residenti o localizzate in stati o territori non inclusi nel DM 21 novembre 2001 (c.d. *black list* relativa alle società controllate estere).

Il secondo periodo del medesimo comma 1007, invece, introduce la disciplina, a regime, dei dividendi provenienti da paesi c.d. *black list*, sancendo, in particolare, un criterio di maturazione al fine di verificare se l'utile provenga o meno da società

residenti o localizzate in stati o territori a regime fiscale privilegiato. Si dispone, infatti, che, a partire dagli utili maturati dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2014 (ossia dal 1° gennaio 2015, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare), gli stessi non si considerino provenienti da società residenti o localizzati in stati o territori a regime fiscale privilegiato anche se, al momento della percezione, la società che ha erogato il dividendo sia residente in stati o territori in cui risultino soddisfatte le condizioni previste dall'articolo 167, comma 4, del TUIR. Si ricorda che tale comma qualifica, quali stati o territori a regime fiscale privilegiato, quelli che presentano un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia. In ultimo, la disposizione chiarisce che nelle ipotesi di cessione delle partecipazioni, la preesistente stratificazione delle riserve di utili si trasferisce al cessionario.

Il comma 1008 introduce una presunzione secondo cui gli utili distribuiti da soggetti non residenti si considerano prioritariamente provenienti da stati o territori non a regime fiscale privilegiato.

Il comma 1009, infine, modifica il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 89 del TUIR, concernente il trattamento dei dividendi provenienti da controllate estere, residenti in regimi fiscali privilegiati (CFC), nei casi in cui la controllante residente dimostri che la CFC svolga una effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento (cd. prima esimente di cui alla lettera a) dell'articolo 167 del TUIR). In tali casi, la precedente disciplina, prevedeva che i dividendi fossero integralmente assoggettati a tassazione, riconoscendo al soggetto residente un credito di imposta in ragione delle imposte assolte all'estero dalla società estera sugli utili maturati durante il periodo di possesso, in proporzione agli utili percepiti e nei limiti dell'imposta italiana assolta su tali utili. Per effetto delle modifiche apportate dalla norma in esame, si dispone ora che, qualora sia dimostrato l'effettivo svolgimento da parte della controllata non residente di un'effettiva attività nel paese di insediamento, il dividendo percepito dalla controllante italiana concorra a formare parzialmente il reddito della società percipiente nella misura del 50% del suo ammontare; il credito

di imposta spettante sarà conseguentemente parametrato.

Osservazioni

Le modifiche apportate rispondono alle richieste di revisione, più volte avanzate anche da Confindustria, della disciplina di tassazione dei dividendi provenienti da stati o paesi a fiscalità privilegiata.

Merita ricordare, infatti, che i criteri fissati per l'identificazione dei paesi a fiscalità privilegiata, nel corso del 2014 e del 2015, subirono modifiche per effetto degli interventi operati, prima, dalla L. n. 190/2014 (cd. Legge di Stabilità 2015) e, successivamente, dalla L. n. 208/2015 (cd. Legge di Stabilità 2016).

Per effetto di tali interventi, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 35/E del 4 agosto 2016, per verificare la provenienza del reddito da un paese non a fiscalità privilegiata, occorreva, per l'anno d'imposta 2015, accertare se lo stato, o territorio di localizzazione della società partecipata, non fosse incluso nella lista contenuta nel DM del 21 novembre 2001, vigente al momento in cui gli utili erano stati percepiti o le plusvalenze erano state realizzate dal socio italiano. I paesi non inclusi nel citato DM 21 novembre 2001 non potevano, comunque, considerarsi automaticamente paesi a fiscalità ordinaria, in quanto occorreva effettuare un'ulteriore verifica relativa alla eventuale sussistenza di un regime fiscale speciale comportante un livello di tassazione effettivo estero inferiore al 50% di quello italiano.

A partire dall'anno di imposta 2016, invece, per effetto delle modifiche operate all'articolo 167, comma 4, del TUIR (ad opera dell'articolo 1, comma 142, lettera b), n. 2), della Legge di Stabilità 2016), per l'individuazione degli stati esteri a fiscalità privilegiata, occorreva verificare che il livello nominale di tassazione dello stato estero fosse inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

Questa stratificazione normativa aveva posto un tema di diritto intertemporale dettato dalla circostanza che il paese estero della controllata, per effetto dei diversi criteri adottati, poteva risultare un paese a fiscalità ordinaria nei periodi di maturazione degli utili mentre, nei periodi di imposta di distribuzione, lo stesso

poteva essere qualificato un paese a fiscalità privilegiata, e viceversa.

In base all'interpretazione recata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 35/E del 4 agosto 2016, gli utili provenienti da partecipate estere, non considerate localizzate in paesi a fiscalità privilegiata in base alle regole applicabili fino al 31 dicembre 2015, sarebbero dovuti essere assoggettati a tassazione qualora, nel periodo di imposta in cui l'utile era stato posto in distribuzione, la partecipata si considerava soggetta a un regime fiscale privilegiato.

Il correttivo introdotto, pertanto, mira a correggere questa stortura, non solo con riguardo al regime transitorio, ma anche con riguardo alla disciplina a regime, prevedendo, da un canto, che gli utili maturati prima del 2015 e percepiti dal 2015 si considerino provenienti da paesi a fiscalità privilegiata e, conseguentemente, integralmente imponibili in capo al socio residente, se, nei periodi di imposta di maturazione degli utili, la società estera era localizzata in stati inclusi nel DM 21 novembre 2001. Tenuto conto che le regole introdotte intervengono sul regime di tassazione degli utili percepiti nel 2015, 2016 e 2017, che potrebbero aver scontato una tassazione piena in luogo della non imponibilità al 95% (è il caso degli utili distribuiti da società partecipate che non erano considerate residenti o localizzate in stati o territori a regime fiscale privilegiato durante il periodo di maturazione, ma lo sono divenute nel periodo di imposta di distribuzione) sarà necessario chiarire se, come ad una primissima analisi sembra, l'impresa residente possa aver diritto a rettificare a suo vantaggio la tassazione subita.

Molto opportuno aver sancito che il predetto principio, secondo cui occorre far riferimento ai criteri di individuazione dei paesi a fiscalità privilegiati ratione temporis vigenti durante il periodo di maturazione dell'utile, operi quale regola a regime, anche per gli utili maturati dal 2015.

Come accennato, questo intervento di modifica era stato fortemente sollecitato anche da Confindustria, già a partire dalla Legge di Bilancio dello scorso anno, poiché il correttivo incentiverà il rimpatrio di utili pregressi realizzati da partecipate estere.

Di particolare interesse sono anche le disposizioni che riducono al 50% la

percentuale di imponibilità dei dividendi provenienti da controllate estere localizzate in paesi a fiscalità privilegiata per le quali il socio residente abbia dimostrato che la società controllata estera svolga un'effettiva attività nel mercato dello stato o territorio di insediamento, riparametrando, al contempo, il calcolo del credito di imposta in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti.

Effetti finanziari - La disposizione è stata inserita in seconda lettura, durante l'esame del disegno di legge presso la Commissione Bilancio della Camera dei Deputati e alla stessa sono stati ascritti effetti positivi di gettito per l'erario stimati in circa 18 milioni di euro per l'anno 2018.

Misure fiscali per l'economia digitale (articolo 1, commi 1010-1019)

Con l'intento di introdurre forme di tassazione specifiche per l'economia digitale, i commi da 1010 a 1019, apportano significative novità sotto due distinti profili:

- una ridefinizione dei criteri nazionali che disciplinano il concetto di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, modificando in più punti l'articolo 162 TUIR (comma 1010);
- una nuova imposta sulle transazioni digitali rese nei confronti delle imprese residenti in Italia, c.d. *web tax* (commi da 1011 a 1019).

Modifiche ai criteri per la determinazione della stabile organizzazione

Più in dettaglio, per quanto concerne le modifiche apportate alla disciplina della stabile organizzazione, viene introdotta, al comma 2 dell'articolo 162 del TUIR, la nuova lettera f-bis), volta a specificare che costituisce stabile organizzazione in Italia anche *“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”* (comma 1010, lettera a)).

Si provvede, inoltre, alla completa sostituzione dei commi da 4 a 7 dell'articolo 162 del TUIR, contenenti l'elencazione delle fattispecie che non costituiscono stabile organizzazione e le definizioni relative alla stabile organizzazione personale. Le modifiche apportate al comma 4 replicano nella sostanza i concetti già presenti

nella normativa previgente con riferimento alle lettere da a) ad f) del citato articolo 162 (disponibilità ed attività condotte sul territorio che non integrano *ex lege* una stabile organizzazione), sebbene la formulazione delle lettere e) ed f) risulti ora rettificata al fine di meglio esplicitare l'esonero accordato alle attività di carattere preparatorio e ausiliario.

Con la sostituzione del comma 5 vengono meno le norme in esso precedentemente contenute, che specificavano la non costituzione di una stabile organizzazione a fronte della disponibilità di elaboratori e impianti per la raccolta e la trasmissione dei dati e delle informazioni finalizzata alla vendita di beni.

Il novato comma 5 specifica ora che le esenzioni disciplinate dal comma 4 non trovano applicazione qualora una sede fissa d'affari sia utilizzata o gestita da un'impresa (anche strettamente collegata) che svolge attività sul territorio dello Stato - nello stesso luogo o in altri - integrando i presupposti della stabile organizzazione; ovvero nei casi in cui l'attività complessivamente intesa di tali soggetti non possa dirsi di carattere preparatorio o ausiliario e sia parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

Il nuovo comma 6 dell'articolo 162 TUIR enuclea in maggior dettaglio (rispetto alle norme previgenti) il concetto di stabile organizzazione personale ed il ruolo della figura dell'agente dipendente. In particolare, si chiarisce che l'agente dipendente debba concludere abitualmente contratti, od operare a tal fine senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa, e che detti contratti debbano essere in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà o alla concessione del diritto di utilizzo di beni nella disponibilità dell'impresa stessa, ovvero per la fornitura di servizi da parte di quest'ultima. In tali circostanze, l'impresa si considera in possesso di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione ad ogni attività svolta dall'agente per suo conto, a meno che quest'ultimo non si limiti a svolgere le attività di carattere preparatorio e ausiliario di cui al comma 4.

Il successivo comma 7, anch'esso novato, precisa che non si intendono integrati i presupposti della stabile organizzazione personale in presenza di un'agente

indipendente. Al riguardo, si dispone che non possa qualificarsi come tale il soggetto che opera esclusivamente, o quasi esclusivamente, per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato. Il concetto di stretta correlazione all'impresa (o alle imprese) viene definito dal nuovo comma 7-bis dell'articolo 162 TUIR, in funzione della presenza di vincoli di controllo, ed in particolare sulla base del possesso, in via diretta o indiretta, da parte di uno dei due soggetti, ovvero di un terzo che controlli entrambi, del 50% delle partecipazioni o dei diritti di voto e del capitale sociale.

Imposta sulle transazioni digitali (web tax)

Con il comma 1011 viene istituita un'imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi da chiunque rese, tramite mezzi elettronici, nei confronti di soggetti residenti in Italia.

L'ambito di applicazione dell'imposta è limitato alle sole prestazioni effettuate in favore di soggetti privati qualificabili come sostituti d'imposta (soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del DPR n. 600/1973), pertanto si ritiene che l'intervento sia atto a colpire unicamente i rapporti c.d. B2B.

Sono ricomprese nel perimetro applicativo della misura le prestazioni rese nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, mentre risultano espressamente escluse quelle effettuate nei confronti di:

- soggetti che hanno aderito al regime forfetario per i contribuenti minimi (di cui all'articolo 1, commi 54-89, della L. n. 190/2014);
- soggetti che hanno aderito al regime agevolativo per l'imprenditorialità giovanile ed i lavoratori in mobilità (di cui all'articolo 27 del DL n. 98/2011)

Il compito di individuare quali siano in concreto le prestazioni di servizi soggette all'imposta, è demandato, dal comma 1012, ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro il 30 aprile 2018. Il medesimo comma puntualizza che devono essere considerati effettuati tramite mezzi elettronici i servizi *“forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano*

minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione".

L'aliquota d'imposta è fissata (dal comma 1013) in misura pari al 3%, ed è applicabile sul valore della singola prestazione, intendendo come tale il corrispettivo dovuto per la stessa al netto dell'IVA.

L'imposta è applicata nei confronti dei prestatori di servizi, residenti e non, indipendentemente dal luogo di conclusione della transazione, purchè gli stessi eseguano, nel corso di un anno solare, un numero complessivo di transazioni imponibili superiore a 3.000 unità.

Con riferimento al meccanismo applicativo, si dispone che sia il committente ad operare il prelievo, all'atto del pagamento del corrispettivo, con obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori. Questi ultimi possono essere esonerati dal prelievo qualora indichino nella fattura o in altro documento idoneo, inviato contestualmente, di operare al disotto della soglia di 3.000 operazioni sopra indicata. Al versamento dell'imposta è tenuto mensilmente il committente, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del corrispettivo.

Ogni ulteriore determinazione applicativa, inclusa la definizione degli obblighi dichiarativi, di versamento, ed eventuali casi di esonero, è rinviata al decreto del Ministro dell'Economia delle finanze precedentemente richiamato nonché a uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate (comma 1015).

Anche la decorrenza dell'imposta è prefissata in funzione del predetto decreto, essendo stabilita a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dello stesso. Posto il termine di emanazione al 30 aprile 2018, si ritiene che la disciplina possa entrare in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Per quanto attiene ai profili accertativi, sanzionatori, della riscossione e del contenzioso tributario, si dispone il ricorso alle norme previste in materia di IVA, in quanto applicabili (comma 1016)

Osservazioni

Occorre osservare, preliminarmente, che le misure in commento in materia di

tassazione dell'economia digitale, giungono in una fase temporale in cui è particolarmente vivace, a livello globale, europeo e nazionale, il dibattito circa le migliori modalità di modernizzazione dei meccanismi impositivi esistenti in relazione alle sfide fiscali poste dalla c.d. digital economy.

Tale dibattito sta producendo sviluppi importanti, sia con riferimento alla definizione di soluzioni di lungo periodo, che consentano di coordinare sull'argomento le maggiori economie mondiali; sia per quanto concerne risposte di breve periodo, volte a ripristinare nell'immediato, equità di trattamento tra modelli di business tradizionali e digitali.

Relativamente alle prime, vale la pena menzionare l'imminente pubblicazione da parte dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), di un nuovo rapporto intermedio, atteso per il primo trimestre 2018, che, oltre ad inquadrare i profili di rischio dell'economia digitale, dovrà proporre soluzioni efficaci dei relativi problemi, come esplicitamente richiesto dal G20.

Similmente, a livello comunitario, i primi mesi del 2018 vedranno verosimilmente l'avanzamento di proposte normative - anche di breve termine - da parte della Commissione europea, apertamente impegnata nella realizzazione di un sistema fiscale più equo ed efficiente per il mercato unico digitale (cfr. Comunicazione COM(2017)547 del 21 settembre 2017).

Confindustria condivide le preoccupazioni generate dalle sfide poste dalla digital economy ai correnti modelli di tassazione e ritiene indispensabili ed urgenti interventi atti a ripristinare l'equità nel trattamento fiscale di tutte imprese. Per tale ragione Confindustria è impegnata a contribuire agli sviluppi in corso sul piano internazionale, con l'obiettivo di raggiungere, il prima possibile, una soluzione di breve termine, efficiente e condivisa a livello europeo.

Ciò posto, si ritiene che le norme recate dalla Legge di Bilancio 2018, con cui il Legislatore ha inteso affrontare il tema sul piano nazionale, appaiano, sotto diversi punti di vista, criticabili poichè confuse e potenzialmente in grado di produrre pesanti ripercussioni negative sulle imprese residenti in Italia che sviluppano o utilizzano il digitale, ma che non presentano particolari profili di rischio in relazione

ai fenomeni di erosione delle basi imponibili generalmente imputati alla digital economy.

Con riguardo alla prima parte dell'intervento, con cui si provvede ad una riformulazione della disciplina nazionale in materia di stabile organizzazione, occorre ricordare, innanzitutto, che le modifiche apportate unicamente alle norme nazionali non sono in grado di produrre di per sé effetti cogenti nelle relazioni fiscali internazionali.

Infatti, anche qualora un'attività sul territorio fosse valutata come stabile organizzazione di un soggetto non residente, sulla scorta delle disposizioni nazionali, in tutti i casi in cui il nostro Paese ha sottoscritto convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, si renderebbe necessario conformare tale interpretazione a quella derivante dall'applicazione dei principi inclusi nelle convenzioni stesse. In altri termini, la normativa interna verrebbe a soccombere di fronte a quella pattizia, sovraordinata nella gerarchia delle fonti del diritto. In caso contrario ne deriverebbero contenziosi internazionali con le controparti estere in cui l'operatore economico ha la propria residenza.

Va osservato che l'Italia ha correntemente in essere oltre 90 convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che disciplinano i rapporti con tutte le principali economie sviluppate ed in particolare quelle di residenza dei maggiori operatori mondiali della digital economy.

Fermo restando quanto appena precisato, occorre in questa sede formulare due separati giudizi in merito alle modifiche apportate all'articolo 162 del TUIR dalla prima parte delle norme in commento.

In primo luogo, appare criticabile l'introduzione della lettera f-bis) al comma 2 del citato articolo 162, che parrebbe voler agire da "meccanismo di chiusura", disciplinando una possibile "stabile organizzazione virtuale" sul territorio italiano. La neo introdotta disposizione è caratterizzata da una formulazione confusa, in cui si richiamano i non meglio precisati concetti di "significativa e continuativa presenza economica" e di "consistenza fisica" che non trovano riscontro negli standard internazionali, nei relativi commentari, e nel diritto pattizio ratificato dall'Italia con

controparti estere. Il grado di arbitrarietà che tali elementi producono, in relazione al concetto di stabile organizzazione, mal si concilia con l'intento della normativa fiscale internazionale di ripartire i diritti impositivi degli Stati per evitare contenziosi.

Merita osservare, peraltro, che le modifiche al criterio della SO appena discusse, non sembrano essere chiaramente delimitate alle sole fattispecie legate all'economia digitale.

Un giudizio diametralmente opposto, va espresso per le ulteriori modifiche operate dalle norme in commento all'articolo 162 del TUIR. Le integrazioni alle fattispecie che non costituiscono stabile organizzazione, che chiariscono l'efficacia delle esenzioni relative alle attività preparatorie e ausiliarie e precisano i criteri di sussistenza della stabile organizzazione personale, costituiscono, infatti, un adeguamento della disciplina interna ai nuovi standard internazionali in materia di stabile organizzazione, concordati in esito all'action 7 del progetto BEPS dell'OCSE e devono dunque essere accolte positivamente. Tali rettifiche esplicheranno effetti in relazione alla loro ampia condivisione e adozione sul piano internazionale, sia con riferimento ai trattati già in essere (talune modifiche sono incluse nella Convenzione multilaterale anti-BEPS volta ad aggiornare gli accordi esistenti) sia per quelli futuri, che rispecchieranno gli standard OCSE.

Si osserva, da ultimo, che in assenza di disposizioni specifiche le modifiche operate all'articolo 162 del TUIR devono ritenersi efficaci a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Presenta particolari criticità, sul piano tecnico e sostanziale, la nuova imposta sulle transazioni digitali.

In base a quanto stabilito la c.d. web tax colpirebbe le prestazioni di servizi, da chiunque effettuate, con mezzi elettronici, nei confronti dei soggetti residenti in Italia. La platea di tali soggetti appare particolarmente vasta, è infatti individuata dalla norma mediante un richiamo ai sostituti d'imposta indicati all'articolo 23 del DPR n. 600/1973.

Va evidenziato come tale disposizione, richiami a sua volta i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR (ex articolo 87, comma 1, nella versione del

Testo Unico ante riforma del 2004) includendo, oltre alle diverse forme societarie residenti che svolgono attività commerciale, anche gli enti pubblici o privati, esercenti o meno attività commerciale, gli OICR ed i trust con o senza personalità giuridica. Risulterebbero peraltro ricompresi tra i destinatari di prestazioni imponibili, per effetto del medesimo richiamo all'articolo 23, le società e le associazioni indicate all'articolo 5 del TUIR, le persone fisiche che esercitano attività d'impresa ex articolo 55 TUIR le imprese agricole e coloro che esercitano arti e professioni, nonché i curatori fallimentari, i commissari liquidatori ed i condomini.

Fatta salva la facoltà di prevedere esoneri in sede attuativa (disposta dal comma 1015), l'individuazione di un così ampio bacino di operatori sembra coerente con la volontà di colpire fenomeni di evasione fiscale che sorgono in capo ai fornitori di servizi digitali, non necessariamente condizionati dalle potenzialità economiche dei singoli committenti (che potrebbero sopperire con il numero all'entità economica della singola prestazione). Ciò nondimeno la normativa esclude espressamente dalle operazioni imponibili quelle rese nei confronti di soggetti aderenti a specifici regimi di vantaggio, concessi in funzione della loro ridotta rilevanza economica (regime dei minimi e regime per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità). Tale eccezione sembrerebbe peraltro operare in un'unica direzione, ovvero quando le operazioni sono rese a tali soggetti e non viceversa quando siano loro a prestarle.

Le norme stabiliscono che l'imposta sulle transazioni digitali debba essere applicata al prestatore del servizio, sia esso un soggetto pubblico o privato, residente o meno, ma solo nel caso in cui, nel corso dell'anno solare, effettui un numero complessivo di prestazioni imponibili superiore alle 3.000 unità.

Anche tale parametro, che sembrerebbe volto ad escludere dall'imposta i soggetti che presentano rischi contenuti, prestando servizi in maniera occasionale, potrebbe essere poco efficace. La soglia delle 3.000 operazioni in assenza di un parametro di rilevanza economica, potrebbe, infatti, assoggettare ad imposta prestatori che effettuano molte operazioni di scarsa entità (e che per tale ragione

non presentano particolari profili di rischio) e viceversa esentare coloro che, pur a fronte di un numero contenuto di prestazioni, percepiscono somme ingenti, frustrando di conseguenza, almeno in parte, gli intenti anti-elusivi della disciplina.

Appare eccessivamente vaga nella sua formulazione la norma che dovrebbe demarcare l'ambito oggettivo dell'imposta (comma 1012), che si limita nei fatti a rinviare ad un successivo decreto ministeriale il compito di individuare in dettaglio le prestazioni imponibili. Nel medesimo comma viene ad ogni modo definito il concetto di "servizi prestati tramite mezzi elettronici", facendo riferimento ad internet, ma anche ad altre reti elettroniche che rendono le prestazioni essenzialmente automatizzate. Una simile definizione sembra in grado di ricomprendere un universo estremamente variegato di servizi resi con reti di trasmissione elettronica, che spazia dalle reti mobili utilizzate per la telefonia, a quelle impiegate nei servizi finanziari, a quelle per la trasmissione dei segnali radio-tv, etc. Risulta di conseguenza in questa fase particolarmente difficile valutare quali prestazioni di servizi elettronici possano effettivamente essere ricomprese nell'imposta.

Con riguardo al meccanismo applicativo, si prevede che l'imposta debba essere prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dai soggetti committenti, con obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori, fatta eccezione per i casi in cui detti soggetti prestatori dichiarino nella fattura o in altro documento idoneo di essere al di sotto della soglia di rilevanza delle 3.000 operazioni.

Sul punto, va segnalato come l'eventualità che sia il committente a prelevare l'imposta possa creare non poche difficoltà applicative ed economiche ad un numero indefinito di imprese residenti operanti in tutti i settori. In considerazione della pervasività della domanda di servizi digitali il numero di soggetti obbligati ad agire da sostituti d'imposta potrebbe essere ben più vasto di quello dei soggetti prestatori. In aggiunta non è chiaro come l'imposta agisca in relazione a coloro che operano nel duplice ruolo di prestatori di servizi digitali imponibili e committenti residenti degli stessi.

Sul piano economico, per sua natura, un'imposta come quella definita, di carattere

indiretto, si presta ad essere agevolmente traslata dal prestatore al committente. Di conseguenza sebbene la norma disponga la soggettività del rapporto d'imposta in capo al prestatore, è altamente probabile che il soggetto da ultimo inciso divenga appunto il committente. Questa condizione potrebbe essere particolarmente ricorrente proprio nei rapporti internazionali con soggetti non residenti.

In tali circostanze, tutte le imprese italiane che ricorrano ai servizi digitali imponibili potrebbero veder incrementato il costo d'accesso al canale digitale, fondamentale per agire sui mercati globali e per il miglioramento della produttività. Ancorchè il maggior costo dei servizi possa essere dedotto dalle imprese residenti, in assenza di meccanismi di neutralizzazione dell'imposta (previsti nelle prime versioni della disciplina sotto forma di credito d'imposta ma abrogati nella versione finale) è evidente il prodursi di una penalizzazione ingiustificata sui soggetti italiani, che può compromettere seriamente lo sviluppo economico e le prospettive di crescita, non solo per i fornitori residenti di servizi digitali, ma anche per i committenti.

Verrebbero peraltro colpiti in maniera più pregiudizievole proprio quegli operatori che più di altri hanno accolto le sfide della digitalizzazione (ad esempio adottando i nuovi paradigmi dell'industria 4.0) ovvero le imprese digitali italiane già impegnate nella difficile sfida ad attori che sfruttano gli attuali disequilibri anti-concorrenziali.

Tra i profili di incertezza vale la pena menzionare anche l'obbligo di versare l'imposta da parte del committente-sostituto, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del corrispettivo, evenienza che potrebbe portare a tensioni finanziarie sulle imprese residenti. Parimenti appare critica la possibilità di prevedere sanzioni a carico dei committenti-sostituti.

Merita un accenno da ultimo, il possibile conflitto delle norme in commento con le libertà garantite dai Trattati europei, che potrebbe rilevarsi in relazione all'armonizzazione delle imposte indirette (art. 113 TFUE) e a quanto più volte ribadito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia con riferimento alla legittimità di misure fiscali restrittive delle citate libertà, anche a fronte di particolari rischi di frode e abuso.

La normativa concernente la web tax avrà decorrenza dal 1° gennaio successivo al

periodo d'adozione del DM che dovrà attuarne la disciplina. Essendo l'emanazione di quest'ultimo prevista entro il 30 aprile 2018, le disposizioni potrebbero entrare in vigore dal 1° gennaio 2019.

Disposizioni in materia di giochi (articolo 1, commi 1047-1058)

I commi da 1047 a 1058 intervengono in vario modo in materia di giochi.

Le lettere a) e b) del comma 1047, in particolare, estendono alle concessioni per il gioco del Bingo, in scadenza nell'anno 2018, la previsione di indizione di una nuova gara per l'attribuzione di altre concessioni ed elevano l'importo dei versamenti in scadenza dovuti dai concessionari che intendano partecipare alla gara. Il comma 1048 disciplina le procedure di partecipazione alla gara, nonché le condizioni a cui sono sottoposte le concessioni.

I commi da 1051 a 1058 modificano il prelievo relativo alle scommesse sui cavalli. Il comma 1051 prevede, in particolare, a partire dal 1° gennaio 2018, in analogia ad altre tipologie di gioco, il prelievo del 43% applicato sulla differenza tra le somme giocate e le vincite corrisposte relative alle scommesse a quota fissa sulle corse di cavalli; il prelievo sale al 47% per il gioco a distanza. Il gettito conseguito per le scommesse comprese nel programma ufficiale delle corse, nonché per tutte le scommesse inserite nei palinsesti complementari, viene destinato dal Legislatore per il 33% a titolo di imposta unica e per il 67% al finanziamento dei montepremi, degli impianti, delle immagini delle corse e delle provvidenze per l'allevamento dei cavalli.

Per sostenere la filiera ippica e le scommesse nelle reti autorizzate, tali aliquote sono ridotte qualora il gettito, nel corso di 12 mesi solari, raggiunga determinate soglie, su proposta definita con decreto ministeriale (comma 1052). I commi da 1053 a 1056 stabiliscono che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli regoli con proprio decreto le modalità con le quali le reti autorizzate offrono propri programmi complementari di scommesse a quota fissa.

Da ultimo, qualora dalle disposizioni riportate ne derivi un minore gettito, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con proprio decreto, può stabilire l'aumento delle

aliquote di cui al comma 1051 in modo da assicurare il conseguimento di maggiori entrate (comma 1057).

Differimento disciplina IRI (articolo 1, comma 1063)

Il comma 1063 differisce di un anno, al 1° gennaio 2018, l'introduzione della disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI), introdotta dall'articolo 1, commi 547 e 548 della Legge di Bilancio 2017 (Legge n. 232/2016).

Si ricorda che tale disposizione consente di assoggettare il reddito di impresa degli imprenditori individuali e società di persone, in regime di contabilità ordinaria, ad una imposta sostitutiva dell'IRPEF, con aliquota fissata al 24%.

Osservazioni

Il rinvio di un anno dell'entrata in vigore di una misura di favore per i redditi di impresa prodotti degli imprenditori individuali e società di persone, approvata appena lo scorso anno, solleva forti perplessità perché lede il principio di legittimo affidamento dei contribuenti.

Effetti finanziari – La RT ascrive alla misura maggiori entrate tributarie per il 2018 pari a circa 1,9 miliardi di euro. Nel prospetto seguente sono riportati gli effetti finanziari nel triennio 2018-2020 (in negativo sono indicate le minori entrate).

	2018	2018	2018
IRI	-3.345,40	1.469,40	19,30
IRPEF	5.121,40	-2.203,90	3,90
Add.le regionale IRPEF	144,40	0	0
Add.le comunale IRPEF	65,70	-15,20	0
Credito di imposta	0,50	1,20	2,20
Maggiori entrate	1.986,60	-748,50	25,40