

Genova, 11 gennaio 2018

Ai Signori Clienti
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 1/2018

Oggetto: Legge di bilancio 2018 (L. 27.12.2017 n. 205) - Principali novità in materia fiscale e di agevolazioni

1 PREMESSA

Con la L. 27.12.2017 n. 205 è stata emanata la “legge di bilancio 2018”, in vigore dall’1.1.2018.

2 SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITÀ IN MATERIA FISCALE E AGEVOLATIVA

Di seguito si riepilogano le principali novità in materia fiscale e agevolativa, contenute nella legge di bilancio 2018.

2.1 Estensione della fatturazione elettronica

Viene prevista l’estensione dell’obbligo di fatturazione elettronica.

Decorrenza

Il nuovo obbligo è introdotto:

- per le fatture emesse a partire dall’1.1.2019;
- in via anticipata, dall’1.7.2018, per le fatture relative alle cessioni di benzina e gasolio utilizzate come carburanti, nonché alle prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti nell’ambito di contratti di appalto di lavori, servizi e forniture stipulati con Pubbliche Amministrazioni.

Ambito applicativo

L’obbligo di fatturazione elettronica si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia, indipendentemente dalla circostanza che il destinatario della fattura sia un soggetto passivo IVA ovvero un privato consumatore.

Soggetti esonerati

Sono esonerati dall'obbligo in esame i soggetti che si avvalgono del:

- regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ex art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011;
- regime forfetario ex art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014.

Modalità di trasmissione

Le fatture elettroniche dovranno essere trasmesse mediante il Sistema di Interscambio, utilizzando il formato di cui all'Allegato A del DM 3.4.2013 n. 55.

Il soggetto emittente potrà:

- operare direttamente sul Sistema;
- avvalersi di intermediari per la trasmissione, previo accordo tra le parti.

Se la fattura elettronica è emessa nei confronti di privati, essa viene resa disponibile al destinatario mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, anche se una copia elettronica o analogica del documento viene fornita direttamente da parte del soggetto emittente.

Abolizione della comunicazione dati fatture

Con l'introduzione del nuovo obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, dall'1.1.2019, viene prevista:

- l'abrogazione dell'art. 21 del DL 78/2010, che prevede l'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture;
- la sostituzione dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, che ha istituito il regime opzionale di comunicazione dei dati delle fatture.

Regime sanzionatorio

Se la fattura viene emessa in un formato diverso da quello previsto, essa si considera non emessa e si applicano le sanzioni di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 (fra il 90% e il 180% dell'imposta non correttamente documentata).

Inoltre, per non incorrere nella sanzione di cui all'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97 (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250,00 euro), il cessionario o committente che avrà operato la detrazione dell'IVA dovrà adempiere agli obblighi documentali previsti dal medesimo co. 8, avvalendosi del Sistema di interscambio.

Comunicazione delle operazioni transfrontaliere

A partire dall'1.1.2019 viene introdotto, per i soggetti passivi IVA residenti, stabiliti o identificati in Italia, un nuovo obbligo comunicativo avente ad oggetto i dati delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, ovvero ricevute da questi ultimi (in quanto tali operazioni restano escluse dall'obbligo di fatturazione elettronica).

Non sono oggetto di comunicazione:

- i dati delle bollette doganali ricevute;
- i dati delle fatture emesse o ricevute in formato elettronico mediante il Sistema di Interscambio.

La comunicazione sarà trasmessa in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, ovvero a quello della data di ricezione del documento di acquisto.

In caso di omessa o errata comunicazione, si applicherà la sanzione amministrativa (prevista dal nuovo co. 2-*quater* dell'art. 11 del DLgs. 471/97) pari a:

- 2,00 euro per ciascuna fattura omessa o errata, entro il limite massimo di 1.000,00 euro per ciascun trimestre;



- 1,00 euro per ciascuna fattura omessa o errata, entro il limite massimo di 500,00 euro, se la comunicazione viene trasmessa (o trasmessa correttamente) entro i 15 giorni successivi alla scadenza prevista.

Semplificazioni per artisti, professionisti e imprese minori

Dal 2019 viene previsto uno speciale programma di assistenza *online* a favore dei seguenti soggetti:

- esercenti arti e professioni;
- imprese ammesse al regime di contabilità semplificata ex art. 18 del DPR 600/73.

Nell'ambito del programma di assistenza, che si fonda sull'acquisizione dei dati derivanti dalla fatturazione elettronica e dalla comunicazione delle operazioni transfrontaliere, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione:

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

Incentivi per la tracciabilità dei pagamenti

A partire dal 2019, i soggetti passivi IVA che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500,00 euro, secondo le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, potranno usufruire della riduzione di due anni dei termini di accertamento.

Attualmente, tale possibilità è prevista per i soggetti che hanno aderito al regime di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015 e che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti superiori a 30,00 euro (secondo le modalità di cui al DM 4.8.2016).

La riduzione dei termini di accertamento prevista dalla legge di bilancio 2018 non si applica ai soggetti che svolgono attività di commercio al minuto o assimilate ex art. 22 del DPR 633/72, a meno che gli stessi abbiano optato per la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015.

2.2 Dichiarazioni fiscali e Certificazioni Uniche - Nuovi termini di presentazione e trasmissione telematica

Vengono introdotte alcune novità in materia di scadenze fiscali, con particolare riferimento ai modelli 770, alle Certificazioni Uniche non rilevanti ai fini della dichiarazione precompilata, ai modelli 730 e ai modelli REDDITI e IRAP.

Presentazione telematica dei modelli 770

Viene previsto, a regime, il differimento al 31 ottobre, rispetto alla precedente scadenza del 31 luglio, del termine per la presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (modelli 770).

Certificazioni Uniche non rilevanti per la dichiarazione precompilata

La trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche che contengono esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata può avvenire entro il maggior termine previsto per la presentazione dei modelli 770 (ora stabilito al 31 ottobre), rispetto alla scadenza ordinaria del 7 marzo.

Tale possibilità, in precedenza ammessa dall'Agenzia delle Entrate (si veda, da ultimo, la circ. 7.4.2017 n.



8, § 21.4, in relazione alle Certificazioni Uniche 2017), viene ora riconosciuta a livello normativo.

Presentazione dei modelli 730 ad un CAF o professionista

Viene differito, dal 7 al 23 luglio, il termine per presentare il modello 730 ad un CAF-dipendenti, o ad un professionista (dottore commercialista, esperto contabile o consulente del lavoro) abilitato a prestare assistenza fiscale.

Modelli 730 - Consegna ai contribuenti e trasmissione all'Agenzia delle Entrate

Vengono rimodulati i termini che i CAF-dipendenti e i professionisti abilitati devono osservare per:

- la consegna al contribuente della copia del modello 730 elaborato e del relativo prospetto di liquidazione (modello 730-3);
- la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei modelli 730 predisposti e dei risultati contabili derivanti dalla relativa liquidazione (modelli 730-4), ai fini dell'effettuazione dei conguagli in capo al contribuente.

Le nuove scadenze, parametrize al momento in cui il contribuente ha presentato il modello 730 al CAF o professionista, sono:

- il 29 giugno, per le dichiarazioni presentate entro il 22 giugno;
- il 7 luglio, per le dichiarazioni presentate dal 23 al 30 giugno;
- il 23 luglio, per le dichiarazioni presentate dal 1° al 23 luglio.

Presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP

Per evitare la sovrapposizione di adempimenti con la comunicazione dei dati delle fatture di cui all'art. 21 del DL 78/2010, viene previsto, in relazione agli anni in cui occorre effettuare la suddetta comunicazione, il differimento al 31 ottobre del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, la cui scadenza originaria è prevista al 30 settembre.

2.3 Super-ammortamenti – Proroga

Viene prorogata al 2018 la possibilità di beneficiare dei c.d. "super-ammortamenti", con alcune modifiche. In particolare, i super-ammortamenti sono prorogati in relazione agli investimenti agevolabili effettuati dall'1.1.2018 al 31.12.2018, ovvero entro il 30.6.2019 a condizione che entro il 31.12.2018:

- l'ordine risulti accettato dal venditore;
- sia effettuato il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Tuttavia, nella nuova versione dell'agevolazione:

- la maggiorazione è del 30% (invece del 40%);
- sono esclusi tutti i veicoli di cui all'art 164 del TUIR.

2.4 Iper-ammortamenti - Proroga

La maggiorazione del 150% di cui all'art. 1 co. 9 della L. 232/2016 (c.d. "iper-ammortamenti") viene prorogata in relazione agli investimenti effettuati entro il 31.12.2018, ovvero entro il 31.12.2019 a condizione che entro il 31.12.2018:

- l'ordine risulti accettato dal venditore;
- sia effettuato il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Maggiorazione relativa ai beni immateriali



È prorogata per lo stesso periodo anche la correlata maggiorazione del 40% per gli investimenti in beni immateriali.

Inoltre, viene ampliato l'ambito di applicazione di tale maggiorazione, aggiungendo 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*).

Sostituzione di un bene agevolato con l'iper-ammortamento

Viene integrata la disciplina originaria dell'iper-ammortamento, consentendo, nel rispetto di determinate condizioni, la sostituzione di un bene agevolato senza perdere la maggiorazione.

2.5 Acquisti di carburanti - Certificazione dell'operazione - Condizioni per la detraibilità dell'IVA e la deducibilità del costo

La legge di bilancio 2018 prevede l'introduzione di specifiche misure di contrasto all'evasione fiscale nel settore dei carburanti, a partire dall'1.7.2018.

Fatturazione elettronica per le cessioni di benzina e gasolio

A decorrere dall'1.7.2018, viene previsto l'obbligo di emettere fattura in formato elettronico per le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti.

L'obbligo riguarda le cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA. A tal fine, viene modificato l'art. 22 co. 3 del DPR 633/72, prevedendo che gli acquisti di carburanti presso impianti stradali di distribuzione debbano essere documentati mediante fattura elettronica ove effettuati da parte di soggetti passivi IVA.

Viene altresì modificato l'art. 2 co. 1 lett. b) del DPR 696/96, per circoscrivere l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi alle sole cessioni di carburanti e lubrificanti effettuate nei confronti di soggetti che operano in qualità di privati.

Obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi

A decorrere dall'1.7.2018, i dati dei corrispettivi relativi alle cessioni di benzina e gasolio utilizzati come carburanti per motori devono essere memorizzati in via elettronica e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

L'obbligo concerne le cessioni effettuate nei confronti di privati consumatori in quanto, ai sensi del modificato art. 22 co. 3 del DPR 633/72, le cessioni nei confronti di soggetti passivi IVA devono essere documentate mediante fattura elettronica.

Le modalità di attuazione del nuovo obbligo saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Abolizione della scheda carburante

In ragione dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburanti, a decorrere dall'1.7.2018 viene abolita la scheda carburante di cui al DPR 444/97.

Detraibilità dell'IVA sull'acquisto di carburanti

Viene modificato l'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. d) del DPR 633/72, subordinando l'esercizio della detrazione IVA assoluta sull'acquisto e l'importazione di carburanti e lubrificanti alla circostanza che il relativo pagamento sia avvenuto mediante carte di credito, carte di debito (bancomat) o carte prepagate emesse da operatori



finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria previsto dall'art. 7 co. 6 del DPR 605/73, o con altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Deducibilità del costo del carburante

Analogamente, ai sensi del nuovo co. 1-*bis* dell'art. 164 del TUIR, le spese per carburante per autotrazione sono deducibili se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito (bancomat) o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti al suddetto obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria.

2.6 Nuova nozione di stabile organizzazione

Viene ridisciplinata la nozione di stabile organizzazione (S.O.) di cui all'art. 162 del TUIR.

Nuova ipotesi di S.O. nel settore digitale

Al co. 2 dell'art. 162 del TUIR viene inserita la lett. f-*bis*), al fine di ricomprendere tra le fattispecie suscettibili di configurare S.O. *“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”*.

Contestualmente, è abrogato il co. 5 dell'art. 162 del TUIR, il quale escludeva la configurabilità di una S.O. nel caso di disponibilità a qualsiasi titolo di *“elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”*.

L'intervento normativo è volto a superare il concetto di S.O. basato sul radicamento territoriale inteso in senso tradizionale (materiale o personale) e dare, invece, rilievo al luogo in cui si svolgono le attività e si produce la ricchezza (sostanza economica).

Attività aventi carattere preparatorio o ausiliario

La sussistenza di una S.O. è esclusa a condizione che le attività “singole” elencate nelle lettere da a) ad e) di cui al co. 4 (come riformulate), o l'attività complessiva risultante dalla combinazione di tali attività, siano di carattere preparatorio o ausiliario (art. 162 co. 4-*bis* del TUIR).

Anti-fragmentation rule

Viene introdotta la c.d. *“anti-fragmentation rule”*, quale norma volta ad evitare che l'attività sia frazionata tra più imprese collegate, al solo fine di non incorrere in una delle ipotesi che, considerando l'attività in modo unitario, configurerebbero una S.O. (art. 162 co. 5 del TUIR).

Agente dipendente

Configura una S.O. un soggetto che (art. 162 co. 6 del TUIR):

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

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

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



- oppure relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

L'agente dipendente non configura S.O. se l'attività svolta è limitata allo svolgimento delle attività elencate nella c.d. "negative list" di cui al co. 4 e aventi carattere preparatorio o ausiliario.

Agente indipendente

È agente indipendente, quale ipotesi idonea ad escludere la sussistenza di una S.O., un soggetto che (art. 162 co. 7 del TUIR):

- svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e
- agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria.

Non è agente indipendente il soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è "strettamente correlato" (secondo la definizione recata dall'art. 162 co. 7-bis del TUIR). Quindi, l'agente monomandatario controllato dall'impresa estera si presume una sua S.O.

Decorrenza

In mancanza di una specifica norma di decorrenza, le suddette modifiche dovrebbero applicarsi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2018.

2.7 Introduzione dell'imposta sulle transazioni digitali (c.d. web tax)

Viene introdotta la nuova imposta sulle transazioni digitali (c.d. *web tax*), che grava nella misura del 3% sulle "prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici".

Ambito soggettivo

L'imposta si applica nei confronti dei soggetti, residenti o non residenti, che effettuano prestazioni tramite mezzi elettronici in numero eccedente le 3.000 unità nell'anno solare. Essa si applica solo nel momento in cui la prestazione è resa nei confronti di:

- un sostituto d'imposta residente di cui all'art. 23 co. 1 del DPR 600/73;
- una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente.

Sono, quindi, escluse dall'ambito applicativo del nuovo tributo le prestazioni effettuate nei confronti di "privati".

Non sono, inoltre, soggette all'imposta le prestazioni rese nei confronti dei soggetti in regime forfetario (art. 1 co. 54 della L. 190/2014) o in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27 del DL 98/2011).

Prestazioni assoggettate all'imposta

L'individuazione delle prestazioni di servizi assoggettate alla *web tax* è demandata da un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro il 30.4.2018. È però previsto, in linea generale, che si considerano servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli "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".

Aliquota e base imponibile

L'imposta è dovuta nella misura del 3% del valore della singola transazione, intendendosi per tale il corrispettivo, al netto dell'IVA.

Modalità di prelievo

L'imposta è prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dal soggetto committente. Essa è versata



all'Erario dal committente stesso entro il giorno 16 del mese successivo.

Decorrenza

L'imposta si applica dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di pubblicazione sulla *G.U.* del DM finalizzato ad individuare le prestazioni su cui essa graverà.

Considerando che il termine per l'approvazione di tale provvedimento è fissato al 30.4.2018, la nuova imposta non si applicherà, quindi, prima dell'1.1.2019.

2.8 Tax free shopping - Rinvio dell'obbligo di fatturazione elettronica

Viene modificato l'art. 4-*bis* del DL 193/2016, rinviando dall'1.1.2018 all'1.9.2018 l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica nell'ambito del c.d. "tax free shopping".

Tale previsione è volta ad assicurare la completa digitalizzazione delle procedure di sgravio o rimborso dell'IVA previste per le cessioni di cui all'art. 38-*quater* del DPR 633/72, ossia per le cessioni di beni destinati all'uso personale o familiare di privati non residenti, trasportati fuori dal territorio doganale comunitario entro il terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

2.9 Modifiche alla disciplina dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria

Viene riformato il regime fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, prevedendo anche per le componenti che derivano dal possesso, o dal realizzo, di partecipazioni qualificate l'esclusione dal reddito complessivo e la tassazione nella misura del 26%.

Di fatto, viene esteso alle partecipazioni qualificate il regime proprio delle partecipazioni non qualificate.

Dividendi

A seguito delle modifiche apportate all'art. 47 co. 1 del TUIR e all'art. 27 co. 1 del DPR 600/73, anche i dividendi derivanti dal possesso di partecipazioni qualificate percepiti da persone fisiche non imprenditori, in precedenza assoggettati alle aliquote marginali IRPEF nel limite del 40%, del 49,72% o del 58,14% del relativo ammontare, vengono tassati con una ritenuta a titolo d'imposta del 26%. Ipotizzando, quindi, un utile di 10.000,00 euro, percepito da una persona fisica titolare della quota del 30% in una srl e formatosi negli anni dal 2010 al 2015:

- senza la novità in commento, la base imponibile sarebbe stata pari a 4.972,00 euro e, ipotizzando la tassazione della persona con l'aliquota marginale IRPEF del 43%, l'imposta sarebbe stata pari a 2.137,96 euro (importo a cui vanno aggiunte le addizionali locali);
- a seguito della riforma, invece, il socio subisce una ritenuta a titolo d'imposta di 2.600,00 euro.

Rimane, invece, invariato il regime fiscale dei dividendi percepiti:

- dagli imprenditori individuali e dalle società di persone;
- dalle società di capitali;
- dagli enti non commerciali.

Plusvalenze

Anche per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate realizzate dai soggetti non imprenditori è stata prevista, con un'apposita modifica all'art. 5 del DLgs. 461/97, l'imposizione sostitutiva del 26%, in luogo della tassazione con le aliquote progressive IRPEF su una parte della plusvalenza realizzata (49,72% per le plusvalenze realizzate sino al 31.12.2017; 58,14% per le plusvalenze realizzate dall'1.1.2018).



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

Viene, inoltre, ammessa la compensazione tra plusvalenze "qualificate" e minusvalenze "non qualificate" (e viceversa), in precedenza esclusa.

Ipotizzando, quindi, una plusvalenza di 100.000,00 euro realizzata nel 2018 da una persona fisica titolare della quota del 28,5% in una srl:

- senza la novità in commento, la base imponibile sarebbe stata pari a 58.140,00 euro e, ipotizzando la tassazione della persona con l'aliquota marginale IRPEF del 43%, l'imposta sarebbe stata pari a 25.000,00 euro (importo a cui vanno aggiunte le addizionali locali);
- a seguito della riforma, invece, il socio è tenuto ad assolvere sulla plusvalenza l'imposta sostitutiva del 26%.

Rimane invariato il regime fiscale delle plusvalenze su partecipazioni realizzate:

- dagli imprenditori individuali e dalle società di persone commerciali;
- dalle società di capitali.

Decorrenze e regimi transitori

Le nuove regole di tassazione dei dividendi trovano applicazione per i redditi percepiti dall'1.1.2018. È, però, prevista un'apposita disciplina transitoria in base alla quale, per le distribuzioni deliberate tra l'1.1.2018 e il 31.12.2022 relative ad utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31.12.2017, la tassazione avviene secondo le regole previgenti (quindi, con le aliquote progressive IRPEF su una base imponibile del 40%, 49,72% o 58,14%). Riprendendo l'esempio precedente, quindi, se la deliberazione dell'utile di 10.000,00 euro avviene nel 2018, si applicano comunque le previgenti regole (tassazione con le aliquote IRPEF progressive su una base imponibile limitata); le nuove regole troveranno invece applicazione:

- se lo stesso utile, pur formatosi nelle annualità dal 2010 al 2015, viene distribuito dopo il 2022 (con delibera anch'essa avvenuta dopo il 2022);
- se l'utile, pur con una distribuzione deliberata nel quinquennio transitorio 2018-2022, si è formato dal 2018 in avanti.

Le modifiche al regime delle plusvalenze "qualificate" trovano, invece, applicazione ai redditi diversi realizzati dall'1.1.2019. Quindi:

- le plusvalenze realizzate nel 2018 restano assoggettate al previgente regime (anche se il corrispettivo viene incassato, in tutto o in parte, dopo il 2018);
- le plusvalenze realizzate dal 2019 in poi sconteranno l'imposizione sostitutiva del 26%.

2.10 Detassazione degli utili provenienti da soggetti a fiscalità privilegiata

Con riferimento ai dividendi percepiti dai soggetti IRES commerciali, la legge di bilancio 2018 ha previsto che gli utili provenienti da soggetti a regime fiscale privilegiato:

- sono esclusi dalla formazione del reddito dell'ente ricevente per il 50% del loro ammontare;
- a condizione che sia dimostrato, anche a seguito di interpello, l'effettivo svolgimento di un'attività industriale o commerciale, come principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (ex art. 167 co. 5 lett. a) del TUIR).

2.11 Dividendi provenienti da soggetti a fiscalità privilegiata e maturati prima del 2015

In materia di dividendi da soggetti residenti in c.d. “paradisi fiscali”, è stato previsto che:

- non si considerano provenienti da società a regime fiscale privilegiato gli utili percepiti a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e maturati in periodi di imposta precedenti, nei quali la società era residente in Stati non inclusi nel DM 21.11.2001;
- non sono integralmente imponibili gli utili maturati nei periodi di imposta successivi al 31.12.2014 in Stati o territori non a regime fiscale privilegiato e, in seguito, percepiti in periodi di imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'individuazione di uno Stato a fiscalità privilegiata di cui all'art. 167 co. 4 del TUIR.

In caso di cessione delle partecipazioni, la preesistente stratificazione delle riserve di utili si trasferisce al cessionario.

Prioritaria distribuzione degli utili a fiscalità “ordinaria”

Per i dividendi che fluiscono tramite società intermedia (c.d. “conduit”), la legge di bilancio 2018 prevede che gli utili distribuiti da un soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli da considerare non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

2.12 Determinazione del ROL - Esclusione dei dividendi percepiti da controllate estere

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (2017, per i soggetti “solari”), occorre escludere, ai fini della determinazione del Risultato Operativo Lordo della gestione caratteristica (ROL), i dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1) c.c.

2.13 Rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni – Riapertura

Viene riaperta la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni detenuti al di fuori del regime di impresa.

Sarà quindi consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni (agricoli ed edificabili) posseduti alla data dell'1.1.2018, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lettere da a) a c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore di perizia delle partecipazioni non quotate o dei terreni, mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva su tale valore.

A tal fine, occorrerà che entro il 30.6.2018:

- un professionista abilitato (es. dottore commercialista, geometra, ingegnere, ecc.) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero, in caso di rateizzazione, limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo (le rate successive scadono il 30.6.2019 e il 30.6.2020, con applicazione degli interessi del 3%).

Imposta sostitutiva con aliquota unica dell'8%

L'imposta sostitutiva si applica con l'aliquota unica dell'8%, sia in caso di rivalutazione di partecipazioni non quotate (qualificate e non qualificate), che dei terreni (agricoli o edificabili).



2.14 Affrancamento dell'avviamento, dei marchi e delle altre attività immateriali

Con un'apposita integrazione all'art. 15 co. 10-*bis* e 10-*ter* del DL 185/2008, è stata estesa la disciplina del riallineamento "speciale" per l'avviamento, i marchi e le altre attività immateriali "incorporati" nei maggiori valori delle partecipazioni di controllo incluse nel bilancio consolidato, alle partecipazioni di controllo in società non residenti senza stabile organizzazione.

2.15 Indici sintetici di affidabilità fiscale - Rinvio applicazione

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA") si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 (modello REDDITI 2019), al fine di assicurare a tutti i contribuenti un uniforme trattamento fiscale e di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari.

Ciò comporta che, per il periodo d'imposta 2017 (modello REDDITI 2018), continueranno a trovare esclusiva applicazione gli studi di settore e i parametri contabili.

2.16 Controllo preventivo delle compensazioni

Viene previsto che l'Agenzia delle Entrate possa sospendere, per 30 giorni, l'esecuzione del modello F24 per verificare se sussistono profili di rischio in relazione alle compensazioni.

Ove, all'esito del controllo, il credito risulti correttamente utilizzato, il pagamento si dà per eseguito, fatto che comunque si verifica con lo spirare dei 30 giorni dalla delega in assenza di blocco.

Le modalità di attuazione della norma saranno disciplinate da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

2.17 Blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni

Le Pubbliche Amministrazioni e le società a totale partecipazione pubblica, prima di procedere al pagamento di somme di importo superiore a 10.000,00 euro, inoltrano in via telematica una richiesta all'Agenzia delle Entrate-Riscossione al fine di verificare se il beneficiario del pagamento risulta moroso in relazione ad una o più cartelle di pagamento, per un importo complessivo di almeno 10.000,00 euro.

Il menzionato limite viene abbassato a 5.000,00 euro.

Nell'ambito della suddetta procedura, la Pubblica Amministrazione, se riceve apposita comunicazione dall'Agente della Riscossione, sospende il pagamento delle somme:

- fino a concorrenza dell'ammontare del debito iscritto a ruolo;
- per i 30 giorni successivi a quello della comunicazione stessa.

Decorsi i 30 giorni senza che l'Agente della Riscossione abbia notificato l'ordine di pagamento, la Pubblica Amministrazione provvede al versamento delle somme dovute al proprio creditore.

Detto termine di 30 giorni viene innalzato a 60 giorni.

Decorrenza

Le suddette novità operano dall'1.3.2018.

2.18 Credito d'imposta per la formazione 4.0

Viene previsto, per il 2018, un credito d'imposta per le imprese che effettuano spese di formazione 4.0.

Ambito oggettivo

Sono ammissibili al credito d'imposta solo le spese in attività di formazione svolte per acquisire e consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal piano nazionale "Industria 4.0".



Tali attività devono essere applicate negli specifici ambiti elencati nell'Allegato A alla legge di bilancio 2018.

Le attività di formazione devono, inoltre, essere pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali.

Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è:

- pari al 40% delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui è occupato nelle suddette attività di formazione;
- riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 300.000,00 euro per ciascun beneficiario.

Disposizioni attuative

Con apposito decreto interministeriale saranno definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

2.19 Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno – Rifinanziamento

Vengono incrementate di 200 milioni per il 2018 e di 100 milioni per il 2019 le risorse destinate al finanziamento del credito d'imposta per l'acquisto di nuovi beni strumentali destinati a strutture produttive nelle Regioni del Mezzogiorno, istituito dall'art. 1 co. 98-108 della L. 208/2015 per il periodo 1.1.2016 - 31.12.2019.

2.20 Nuova Sabatini – Rifinanziamento

Viene rifinanziata la misura di cui all'art. 2 del DL 69/2013 (c.d. "nuova Sabatini"), per complessivi 330 milioni di euro nel periodo 2018-2023.

Inoltre, il termine per la concessione dei finanziamenti di cui all'art. 1 co. 52 della L. 232/2016 è prorogato dal 31.12.2018 fino alla data dell'avvenuto esaurimento delle risorse disponibili, da comunicarsi con avviso pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale*.

2.21 Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti in plastica riciclata

Viene introdotto un credito d'imposta, per le imprese, al fine di incrementare il riciclaggio delle plastiche miste e degli scarti non pericolosi dei processi di produzione industriale e della lavorazione di selezione e di recupero dei rifiuti solidi urbani, in alternativa all'avvio al recupero energetico.

Ambito oggettivo

Oggetto dell'agevolazione è l'acquisto di prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui (RUR).

Ambito temporale

Il credito d'imposta è riconosciuto per gli anni 2018, 2019 e 2020.

Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è:

- pari al 36% delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti;
- riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 20.000,00 euro per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di un milione di euro per ciascuno degli anni dal 2019 al 2021.

Disposizioni attuative

Con apposito decreto interministeriale saranno definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

2.22 Credito d'imposta per le imprese culturali e creative

Viene previsto il riconoscimento di un credito d'imposta alle imprese culturali e creative.



Soggetti beneficiari

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

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

Con apposito decreto interministeriale sarà disciplinata la procedura per il riconoscimento della qualifica di impresa culturale e creativa.

Oggetto e misura dell’agevolazione

Il credito d’imposta è pari al 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi, nei limiti di spesa previsti.

Disposizioni attuative

Con apposito decreto interministeriale saranno definite le disposizioni attuative dell’agevolazione.

2.23 Credito d’imposta per erogazioni liberali a favore della ristrutturazione di impianti sportivi pubblici

Viene introdotto un credito d’imposta al fine di favorire le erogazioni liberali destinate alla ristrutturazione di impianti sportivi pubblici.

Soggetti beneficiari

Il credito d’imposta spetta a tutte le imprese.

Ambito oggettivo

Oggetto dell’agevolazione sono le erogazioni liberali:

- in denaro;
- di importo non superiore a 40.000,00 euro;
- effettuate nel corso dell’anno 2018;
- per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici;
- ancorché destinate ai soggetti concessionari.

Misura dell’agevolazione

Il credito d’imposta è:

- pari al 50% delle suddette erogazioni liberali;
- riconosciuto nel limite del 3 per mille dei ricavi annui.

Disposizioni attuative

Con apposito DPCM saranno definite le disposizioni attuative dell’agevolazione.

2.24 Rideterminazione delle aliquote IVA dal 2019

Sono confermate per l’anno 2018:

- l’aliquota IVA ordinaria in misura pari al 22%;
- l’aliquota IVA ridotta in misura pari al 10%.



Fatta salva l'adozione di provvedimenti normativi che assicurino, in tutto o in parte, gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica, si prevede l'innalzamento dell'aliquota IVA ordinaria:

- al 24,2%, a decorrere dall'1.1.2019;
- al 24,9%, a decorrere dall'1.1.2020;
- al 25%, a decorrere dall'1.1.2021.

L'incremento previsto per l'aliquota IVA ridotta del 10% è invece pari:

- all'11,5%, a decorrere dall'1.1.2019;
- al 13%, a decorrere dall'1.1.2020.

2.25 Aliquota IVA per gli interventi di manutenzione con fornitura di beni "significativi"

Con una norma interpretativa, viene stabilito che l'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio e delle parti staccate è effettuata in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale, come individuato nel DM 29.12.99.

Valore dei beni "significativi"

Il valore dei predetti beni:

- è quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti;
- deve tenere conto degli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi, pertanto, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi.

Il predetto valore non può, comunque, essere inferiore al prezzo di acquisto dei citati beni.

Modalità di fatturazione

La fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento di recupero deve indicare, oltre al servizio che costituisce oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo forniti nell'ambito dell'intervento.

Comportamenti pregressi difformi e rimborso dell'IVA applicata

Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti sino all'1.1.2018 e non si fa luogo al rimborso dell'IVA applicata sulle operazioni effettuate in difformità ai criteri fissati dalla norma interpretativa sopra descritta.

2.26 Comunicazione dei dati delle fatture - Proroga del termine

Il termine per effettuare la comunicazione dei dati delle fatture, relativo al primo semestre (o secondo trimestre) del 2018, viene differito dal 16.9.2018 al 30.9.2018 (termine che, cadendo di domenica, slitta all'1.10.2018).

Si ricorda, infatti, che con il DL 148/2017 è stata riconosciuta la possibilità di effettuare la comunicazione per il 2018 su base semestrale, invece che su base trimestrale.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche

Dovrà essere chiarito se il nuovo termine per la comunicazione dei dati delle fatture è applicabile anche alla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al secondo trimestre 2018, in scadenza il 16.9.2018.

2.27 IVA addebitata per errore - Regime sanzionatorio

Viene disciplinata, sul versante sanzionatorio, la fattispecie in cui il cedente/prestatore, per errore, addebita al cessionario/committente un'IVA superiore a quella dovuta.



Potrebbe essere l'ipotesi in cui, anziché fatturare con aliquota del 10%, per sbaglio si addebiti un'IVA del 22%.

Nel sistema antecedente alla legge di bilancio 2018, al cessionario/committente veniva negata la detrazione della maggiore IVA addebitata per errore. Inoltre veniva irrogata una sanzione pari al 90% dell'imposta, oltre, in certe ipotesi, alla sanzione da dichiarazione infedele dal 90% al 180% dell'imposta (le due sanzioni venivano tuttavia unificate in ragione del cumulo giuridico).

Ora, da un lato, la detrazione viene comunque riconosciuta se l'imposta è stata assolta dalla controparte, dall'altro, viene irrogata una sola sanzione fissa, che può variare da 250,00 a 10.000,00 euro.

2.28 Rapporti fra partecipanti al Gruppo IVA e proprie "stabili organizzazioni"

Vengono disciplinati i rapporti fra il Gruppo IVA e la stabile organizzazione di un soggetto partecipante al Gruppo IVA stesso (art. 70-*quinquies* del DPR 633/72).

Operazioni interessate

Si prevede in particolare che:

- le operazioni effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo IVA nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal Gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte;
- le operazioni effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo IVA da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte;
- le operazioni effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata in Italia si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro da un soggetto che non ne fa parte;
- le operazioni effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata in Italia si considerano effettuate dal Gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

Determinazione della base imponibile

La base imponibile delle predette operazioni, in presenza di un corrispettivo, è determinata ai sensi dell'art. 13 co. 1 e 3 del DPR 633/72.

Decorrenza

Le disciplina sopra descritta si applica alle operazioni effettuate a decorrere dall'1.1.2018.

2.29 Modifiche alla disciplina dell'imposta di registro

Vengono modificati gli artt. 20 e 53-*bis* del DPR 131/86, allo scopo di evitare l'utilizzo in funzione antielusiva dell'art. 20 del DPR 131/86 e di chiarire espressamente l'applicabilità dell'art. 10-*bis* della L. 212/2000 (norma antiabuso generale) anche nell'ambito dell'imposta di registro.

In particolare:

- l'art. 20 del DPR 131/86, come risultante dopo le modifiche della legge di bilancio 2018, precisa che l'atto portato alla registrazione deve essere interpretato (e quindi, tassato, ai fini dell'imposta di



registro) sulla base dei soli elementi desumibili dall'atto medesimo, senza tenere conto di atti collegati o elementi extra-testuali;

- viene integrato l'art. 53-*bis* del DPR 131/86 inserendo il rinvio all'art. 10-*bis* della L. 212/2000.

In applicazione delle nuove norme, non sarà più possibile, ad esempio, per l'Agenzia delle Entrate né per la giurisprudenza, riqualificare gli atti di conferimento di immobili o di aziende, seguiti da cessione di quote, in atti di cessione di azienda o di immobili, se non facendo applicazione della disciplina dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della L. 212/2000.

Decorrenza

Sussistono, tuttavia, dubbi in merito alla portata retroattiva delle suddette novità, dal momento che le modifiche normative non sono state qualificate espressamente come norme interpretative.

2.30 Maggiorazione del 50% del diritto camerale annuale

Le Camere di Commercio possono disporre l'incremento, fino al 50%, del diritto camerale annuale, quale misura di riequilibrio finanziario.

La maggiorazione presuppone:

- la sussistenza di una situazione di squilibrio strutturale della CCIAA in grado di provocare il dissesto finanziario;
- l'elaborazione di un programma pluriennale di riequilibrio finanziario, condiviso con la Regione, nell'ambito del quale può essere previsto, tra le diverse misure di risanamento, l'incremento del diritto camerale;

l'autorizzazione del Ministero dello Sviluppo economico, previa verifica dell'idoneità del predetto programma.

2.31 Donazione di eccedenze alimentari e medicinali

Vengono apportate modifiche alla L. 19.8.2016 n. 166, concernente la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici ai fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi.

Ambito di applicazione

Le disposizioni fiscali agevolative previste dall'art. 16 della L. 166/2016 si applicano alle cessioni a titolo gratuito di:

- eccedenze alimentari;
- medicinali destinati alla donazione;
- articoli di medicazione, non più commercializzati;
- prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, integratori alimentari, biocidi, presidi medico chirurgici, prodotti di cartoleria e di cancelleria, non più commercializzati per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili;
- altri prodotti individuati con apposito DM.

Presunzione di cessione ai fini IVA

La presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR 441/97 non opera per i beni sopra indicati, qualora la distruzione si realizzi con la loro cessione gratuita agli enti di cui all'art. 2 co. 1 lett. b) della L. 166/2016.



Imposte dirette

I predetti beni ceduti gratuitamente non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85 co. 2 del TUIR, non generando quindi ricavi.

Adempimenti

Le citate disposizioni agevolative ai fini IVA e delle imposte dirette operano a condizione che siano rispettati specifici adempimenti.

2.32 Detrazione su interventi di ristrutturazione edilizia e riqualificazione energetica

Sono prorogate le detrazioni sulle ristrutturazioni edilizie (Irpef) e sulla riqualificazione energetica (Irpef/Ires) con qualche piccola modifica.

E' prevista inoltre una detrazione per lavori antisismici e sistemazione di giardini e terrazzi.

2.33 Novità in materia di imposta sulle assicurazioni**Esenzione per assicurazioni contro eventi calamitosi**

Viene prevista l'esenzione dall'imposta sulle assicurazioni per le assicurazioni contro gli eventi calamitosi.

Versamento dell'imposta sulle assicurazioni

Vengono modificate le modalità e i termini di versamento dell'imposta sulle assicurazioni, stabilendo:

- il differimento, da maggio a novembre, della scadenza entro la quale le imprese assicurative devono versare l'acconto dell'imposta;

l'incremento dell'aliquota dell'acconto, che passa dal 40% al 55% per gli anni 2018 e 2019, e al 70% per gli anni successivi.

2.34 Agevolazioni concernenti la trasformazione del territorio

Viene estesa l'applicazione dell'imposta di registro fissa e dell'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale, già prevista dall'art. 32 co. 2 del DPR 601/73 in relazione ai "*provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo*" indicati dalla L. 28.1.77 n. 10, anche:

- a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché agli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi;

a tutte le convenzioni e atti di cui all'art. 40-*bis* della legge provinciale di Bolzano 11.8.97 n. 13, per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione ai sensi della normativa vigente o rispetto ai quali non sia stata emessa sentenza passata in giudicato.

* * * * *

Lo Studio resta a disposizione per fornire ogni assistenza o chiarimento si rendesse necessario.

STLex Studio Legale Tributario

