

LEGGE DI BILANCIO 2018

L. 205 del 27/12/2017, pubblicata nel S.O. n. 62 alla
G.U. 29.12.2017 n. 302



(AGGIORNATO AL 16/01/2018)

EDIZIONI

**REDAZIONE
FISCALE**

LIVING BOOK

**La pubblicazione sarà aggiornata in seguito ai chiarimenti
di Telefisco 2018 e della prassi dell'Agenzia.
È disponibile sul sito della Redazione**



REDAZIONE FISCALE

Corso Garibaldi n. 5

35122 Padova (PD)

Tel: 0464/480556 Fax: 0464/400613

Email: info@redazionefiscale.it

Sito: www.redazionefiscale.it

I diritti di riproduzione totale o parziale con qualsiasi mezzo sono riservati.

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, non comporta alcuna responsabilità

SOMMARIO

PREMESSA	6
PARTE I° NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE..... 25	
NUOVO CALENDARIO FISCALE	26
TERMINI DI INVIO DELLO SPESOMETRO	26
TERMINI DI INVIO DEL MOD. REDDITI ED IRAP	27
TERMINI DI INVIO DEL MOD. 770.....	28
TERMINE DI INVIO DEL MOD. CU	28
TERMINI RELATIVI AL 730.....	29
NOVITÀ PER I BONUS EDILI.....	31
DETRAZIONE PER LAVORI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA.....	32
DETRAZIONE INTERVENTI RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO	35
BONUS MOBILI	37
SISMA-BONUS	39
NUOVO “BONUS VERDE”	42
SOGGETTI IRPEF - DIVIDENDI E CAPITAL GAIN	47
DIVIDENDI.....	47
CAPITAL GAIN	56
CEDOLARE SECCA RIDOTTA PER CANONI CONCORDATI	59
FISGLI A CARICO UNDER 24 – REDDITO AD €. 4.000	62
DETRAZIONE CANONI ALLOGGI UNIVERSITARI	64
AGEVOLAZIONI FISCALI SUGLI ABBONAMENTI AL TRASPORTO PUBBLICO	67
CONTRIBUTO PER L’ACQUISTO DI STRUMENTI MUSICALI	69
INCREMENTO SOGLIE REDDITUALI BONUS 80 EURO	73
DETRAZIONE 19% DEI PREMI PER POLIZZE ASSICURATIVE SULLE CALAMITÀ NATURALI	75
RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI	76
PARTE II° REDDITO D’IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO 84	
SUPERAMMORTAMENTO – LA PROROGA	85
AMBITO SOGGETTIVO	85
MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEL BENE.....	86
AMBITO OGGETTIVO.....	87
AMBITO TEMPORALE	89
MODALITÀ APPLICATIVE	92
ACCONTI 2019 - NESSUNA RIDETERMINAZIONE.....	96
IPERAMMORTAMENTI	97
AMBITO SOGGETTIVO	98
AMBITO OGGETTIVO – BENI “INDUSTRIA 4.0”	98
AMBITO OGGETTIVO - BENI IMMATERIALI	104

PERIODO DELL'INVESTIMENTO	107
IPER AMMORTAMENTO - IL MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO	107
SOSTITUZIONE DEL BENE	111
ATTESTAZIONI NECESSARIE	112
ACCONTI	114
FATTURAZIONE ELETTRONICA	116
SOGGETTI INTERESSATI	118
AMBITO OGGETTIVO	119
DECORRENZA.....	120
EMMISSIONE, TRASMISSIONE E CONSERVAZIONE DELLE FATTURE	120
SANZIONI	122
SEMPLIFICAZIONI	122
COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO	123
DICHIARAZIONI PRECOMPILATE e ALTRI INCENTIVI	124
ACQUISTO CARBURANTI	126
IL PRECEDENTE IMPIANTO NORMATIVO	127
LE NUOVE REGOLE	128
BONUS FORMAZIONE NEL SETTORE DELLE TECNOLOGIE 4.0.....	131
BONUS RIQUALIFICAZIONE ALBERGHI ESTESO AGLI STABILIMENTI TERMALI	135
LE SPESE AMMISSIBILI	136
LA MISURA DEL CREDITO	138
PROCEDURA DI ACCESSO AL CREDITO D'IMPOSTA.....	138
FASE PREPARATORIA.....	139
SABATINI TER: PROROGA FINO AD ESAURIMENTO RISORSE	140
DONAZIONE DI ECCEDENZE ALIMENTARI E MEDICINALI	143
TRATTAMENTO AI FINI IVA.....	144
TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE.....	145
ADEMPIMENTI –SUPERO DELLA PRESUNZIONE DI CESSIONE IN NERO	145
CREDITO DI IMPOSTA IN FAVORE DELLE IMPRESE CULTURALI E CREATIVE.....	148
CREDITO D'IMPOSTA PLASTICHE PROVENIENTI DA RACCOLTA DIFFERENZIATA	150
CREDITO DI IMPOSTA NEL SETTORE DELLA VENDITA DI LIBRI AL DETTAGLIO	151
CREDITO D'IMPOSTA PER LE PMI CHE INTENDONO QUOTARSI IN BORSA	152
PARTE III° NOVITÀ IN MATERIA DI IVA.....	154
PREMESSA	155
AUMENTO ALIQUOTE IVA DAL 2019	156
IL QUADRO DEFINITIVO	157
BENI SIGNIFICATIVI - IVA SU MANUTENZIONI DI ABITATIVI	158
BENI SIGNIFICATIVI – IL TRATTAMENTO IVA.....	159
IVA ADDEBBITATA ERRONEAMENTE - DETRAZIONE E REGIME SANZIONATORIO	165
LE MODIFICHE AL GRUPPO IVA.....	167
TAX FREE SHOPPING – FATTURA ELETTRONICA DAL 1/09/2018	169

PARTE IV° DISPOSIZIONI VARIE	170
PIR E SOCIETA' IMMOBILIARI	171
SOCIETA' DI INTERMEDIAZIONE MOBILIARE E ADDIZIONALE IRES	179
INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO	181
TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI ATTI DI TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO	184
DEDUCIBILITA' IRAP LAVORATORI STAGIONALI	186
SOSTEGNO AL REDDITO PER I LAVORATORI DEL SETTORE PESCA.....	187
MISURE RELATIVE ALLE ATTIVITA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE	189
SPORT BONUS.....	191
ESENZIONE COMPENSI SPORTIVI DILETTANTI.....	192
PROROGA ESENZIONE IMU SUGLI IMMOBILI INAGIBILI	193
INTERVENTI PER LE POPOLAZIONI COLPITE DAL SISMA.....	194
CREDITO D'IMPOSTA PER IL SUD	198
CARTELLE NON PAGATE E PAGAMENTI DELLA P.A.	201
STOP ALLE COMPENSAZIONI A "RISCHIO"	203

PREMESSA

La Legge di Bilancio per il 2018 (L. 205 del 27/12/2017, pubblicata nel S.O. n. 62 alla G.U. 29.12.2017 n. 302) si compone di **un articolo costituito da 1181 commi**.

Essa entra in vigore il **1/01/2018**.

Nel seguito si evidenziano, in forma tabellare le novità fiscali, unitamente ai commi di riferimento.

Co.	OGGETTO	SINTESI
MODIFICA DI ALCUNE SCADENZE FISCALI		
932	Differimento temporaneo dei termini di presentazione dei mod. Redditi ed Irap e dello spesometro	<p>Per il 2018, i termini di trasmissione telematica:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ dello Spesometro del 2° trimestre 2018/1° semestre 2018: sono prorogati al 30 settembre 2018 (dal precedente 16/09/2018) <p>Al fine di evitare la sovrapposizione di adempimenti, per l'anno 2018 (in cui sarà in vigore lo spesometro) si applicano i seguenti differimenti di scadenza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ del mod. REDDITI 2019: al 31 ottobre 2018 (dal precedente 30 settembre) ▪ del mod. IRAP 2019: al 31 ottobre 2018 (dal precedente 30 settembre) <p>Tale modifica si ritiene temporanea, posto che dal 2019 lo spesometro sarà abrogato (con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica) e, di conseguenza, il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi/Irap tornerà alla scadenza ordinaria del 30/09.</p>
933	Termini a regime per le certificazioni e dichiarazioni dei sostituti d'imposta	<p>A decorrere dal 2018, sono modificati a regime alcuni termini relativi alle dichiarazioni e certificazioni dei sostituti d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ mod. 770: il termine di presentazione è posticipato al 31 ottobre (il luogo del 31 luglio); pertanto il mod. 770/2018 andrà presentato entro il 31/10/2018 ▪ mod. CU: la trasmissione telematica delle certificazioni uniche <ul style="list-style-type: none"> - non rilevanti per la predisposizione del 730 precompilato - Da rendere disponibili i contribuenti entro il 15 aprile può avvenire entro il termine di presentazione del mod. 770, cioè entro il 31 ottobre. <p>Si tratta del recepimento normativo della possibilità concessa in passato dall'Agenzia Entrate, relativamente ai redditi dei titolari di partita Iva, ai redditi esenti da Irpef o contenenti esclusivamente contributi dovuti all'Inps.</p>
934	Rimodulazione dei termini riferiti al CAF-dipendenti	<p>Sono modificati alcuni termini previsti in materia di presentazione della dichiarazione dei redditi ad un CAF-dipendenti e per le attività di assistenza fiscale prestata dallo stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ presentazione del mod. 730 al CAF-dipendenti/professionista abilitato: è prorogato dal 7 luglio al 23 luglio ▪ Caf dipendenti/professionisti abilitati: concludono le proprie attività <ul style="list-style-type: none"> - consegna di copia del mod. 730 e del prospetto di liquidazione mod. 730.3 al cliente - trasmissione telematica del risultato finale delle dichiarazioni (mod. 730-4) - trasmissione telematica del mod. 730 predisposto <p>entro i seguenti termini:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il 29 giugno: per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno; - il 7 luglio: per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno; - il 23 luglio: per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 23 luglio <p>Resta fermo al 10 novembre il termine per la trasmissione del 730 integrativo.</p>
BONUS EDILI		
3 lett. a)	Riqualificazione energetica	<p>E' disposta la proroga fino al 31/12/2018 della detrazione del 65% delle spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 1 c. 344-349 L. 296/2006 (con applicazione dei rispettivi limiti di spesa), con le <u>seguenti novità</u>.</p> <p>Riduzione della detrazione al 50%: in relazione alle opere per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'acquisto e posa in opera di finestre, comprensive di infissi - l'acquisto e posa in opera di schermature solari - l'acquisto e posa in opera di impianti di riscaldamento alimentati a biomassa.

		<p>Sostituzione dell'impianto di riscaldamento: in presenza di sostituzione dell'impianto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ con caldaia a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto, detrazione è differenziata come segue: <ul style="list-style-type: none"> - <u>al 65%</u>: se contestualmente sono installati sistemi di termoregolazione "evoluti" (cioè in classe V, VI o VIII Comm. UE 2014/C 207/02) - <u>al 50%</u>: in assenza di tale termoregolazione "evoluta" ▪ con impianti ibridi costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti per funzionare in abbinamento tra loro: opera la detrazione del 65% ▪ con micro-cogeneratori (cioè generatori elettrici che recuperano il calore che si crea durante la produzione di energia elettrica): in tal caso: <ul style="list-style-type: none"> - l'intervento deve condurre ad un risparmio di energia primaria pari almeno al 20% - la detrazione massima è pari a €. 100.000. <p>Acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione: detraibili al 65%</p> <p>Estensione soggettiva: la detraibilità:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per tutte le opere di risparmio energetico - viene estesa agli IACP (comunque denominati) e società aventi le stesse finalità sociali ed alle cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa <p>Cessione del "credito corrispondente" alla detrazione: la cessione</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ai fornitori che hanno eseguito gli interventi ▪ altri soggetti privati diversi dalle banche (NEW – quest'ultimo divieto non si applica agli "incapienti") <p>viene estesa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a tutti i contribuenti, "incapienti" (comma 2-ter) o "capienti" (comma 2-sexies) - per qualsiasi tipologia di intervento di risparmio energetico. <p>Controlli dell'ENEA:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non saranno più limitati ai requisiti tecnici relativi alle opere cui si applica la detrazione maggiorata per gli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali - ma saranno estesi a tutti gli interventi di riqualificazione energetica. <p>Sisma bonus con risparmio energetico: nel caso di interventi sulle parti comuni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ di edifici situati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 <p>relativi congiuntamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ alla riduzione del rischio sismico ▪ ed alla riqualificazione energetica <p>nel qual caso le detrazioni d'imposta salgono, rispettivamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - all'80%: in caso di passaggio ad 1 classe di rischio inferiore - all'85%: passaggio a 2 classi di rischio inferiori. <p>Limite di spesa: è pari ad €. 136.000 x num. unità immobiliari che compongono l'edificio. La detrazione continua ad operare in 10 rate annuali di pari importo.</p> <p>Nuovi requisiti tecnici e massimali di costo: con appositi DM saranno aggiornati con riferimento a ciascuna singola tipologia di intervento.</p>
3 lett. b) n. 1	Ripristino del patrimonio immobiliare	<p>E' disposta la proroga fino al 31/12/2018 della detrazione del 50% nel limite di €. 96.000 delle spese per interventi di ripristino del patrimonio immobiliare, in relazione a tutte le fattispecie di cui all'art. 16-bis comma 1 Tuir (manutenzioni, restauri e ristrutturazioni; acquisto di box pertinenziali; misure per prevenire atti illeciti; ecc.).</p> <p>Analogamente al passato, la proroga si ritiene estesa alla cessione di unità immobiliari in edifici interamente ristrutturati da parte dell'impresa entro 18 mesi dalla ultimazione dei lavori (di cui all'art. 16-bis comma 3 Tuir).</p>
3 lett. b) n. 2	Sisma bonus	<p>Rimane confermata fino al 31/12/2021 la detrazione del 50% (da fruire in 5 rate) nel limite di €. 96.000 per le spese relative:</p> <ul style="list-style-type: none"> - alle misure antisismiche - alla redazione dell'attestazione di sicurezza statica sostenute su immobili ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3.

		<p>È confermata anche la detrazione “maggiorata” nel caso di riduzione del rischio sismico con passaggio a 1 (o 2) classe di rischio inferiore, rispettivamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ in generale: del 70% (o del 80%) ▪ per spese sostenute su parti comuni: al 75% (o 85%) <p>Sisma bonus con risparmio energetico</p> <p>Per quanto attiene le nuove detrazioni per lavori che riducano rischio sismico e contestualmente operino una riduzione del fabbisogno energetico dell’edificio, si rinvia al paragrafo relativo alla riqualificazione energetica.</p>
3 lett. b) n. 3	Bonus mobili	<p>E’ disposta la proroga fino al 31/12/2018 della detrazione IRPEF del 50% (ripartita in 10 quote annuali di pari importo) nel limite di 10.000 € per singolo immobile:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per l’acquisto di mobili/grandi elettrodomestici di classe energetica A+ (A per i forni) - destinati ad arredare l’immobile già “oggetto di ristrutturazione”. <p>Interventi sull’immobile: gli interventi di recupero del patrimonio edilizio devono essere iniziati a decorrere dal 1/01/2017.</p> <p>Lavori iniziati nel 2017 e proseguiti nel 2018: il limite di €.10.000 va calcolato al netto di eventuali spese per mobili/elettrodomestici sostenute nell’anno 2017 già detratte (si ritiene anche in virtù di lavori eseguiti nel 2016, dunque non solo in virtù dei lavori che hanno dato accesso al bonus mobili 2018).</p>
12 - 15	Bonus verde	<p>Sono detraibili al 36% le spese sostenute per i seguenti interventi:</p> <p>a) “sistemazione a verde” di aree scoperte private:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ di parti comuni di edifici esistenti o di singole unità immobiliari esistenti ▪ nonché delle relative pertinenze o recinzioni <p>b) realizzazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di impianti di irrigazione (sui terrazzi, giardini, ecc.) o pozzi (nel giardino) - di coperture a verde e di giardini pensili (sui terrazzi/lastrici solari). <p>Limite di spesa: operano 2 plafond autonomi di spesa (analogamente al bonus ristrutturazioni):</p> <ul style="list-style-type: none"> - €. 5.000: per ciascuna unità immobiliare abitativa - €. 5.000 ripartite tra i condòmini: per i lavori sulle parti comuni esterne condominiali <p>Spese rilevanti: sono detraibili:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ le opere di realizzazione ▪ le spese di progettazione e di manutenzione. <p>Pagamento: va effettuato tramite con “strumenti idonei a consentire la tracciabilità” (es: bonifico; carta di credito/bancomat; assegno; ecc.; sono esclusi i contanti)</p> <p>Fruizione: la detrazione va ripartita in 10 quote annuali di pari importo.</p>
AGEVOLAZIONI		
Per le Imprese		
29	Super-ammortamento	<p>Per titolari di redditi d’impresa e che investono in beni materiali strumentali nuovi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 1/01/2018 fino al 31/12/2018 ▪ o fino al 30/06/2019, a condizione che, entro il 31/12/2018 risulti accettato l’ordine dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione <p>è prorogata l’agevolazione relativa alla maggiorazione del costo di acquisizione.</p> <p>Tuttavia, rispetto al 2017:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ l’incremento spetta nella misura del 30% (in luogo del 40% previsto in precedenza, che permane solo per ordini accettati dal venditore entro il 31/12/2017, con l’venuto pagamento di acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione). ▪ non si applica ai “veicoli” di cui all’art. 164 c. 1 Tuir (compresi quelli a deducibilità integrale - autonoleggi, taxi, ecc.-, quelli degli agenti di commercio o quelli dati in uso promiscuo; sono agevolati i soli autocarri, autotreni o simili)

<p>30-36</p>	<p>Iper-ammortamento</p>	<p>E' prorogata la maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi Industria 4.0 e quelle del 40% per l'acquisto di beni immateriali. La proroga opera per gli acquisti effettuati:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ entro il 31 dicembre 2018 ▪ fino al 31/12/2019, a condizione che entro il 31/12/2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione. <p>Ampliamento dei beni immateriali L'elenco di cui all'allegato B Legge di bilancio 2017 è ampliato delle seguenti voci</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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). <p>Sostituzione del bene Industria 4.0 senza revoca In caso di cessione di un bene sul quale si è fruito della maggiorazione del 150%:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ in generale: determina l'interruzione nella fruizione della maggiorazione ▪ in deroga: si può proseguire nella fruizione della maggiorazione nel caso in cui: <ul style="list-style-type: none"> - il bene originario si è sostituito con un altro bene Industria 4.0 con caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'All. A alla L. 232/2016 - sia attestata l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione con criteri analoghi a quella per l'effettuazione della perizia/attestazione di conformità. <p>Ove il costo di acquisizione del bene sia inferiore a quello del bene sostituito, la fruizione delle quote residue prosegue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.</p>												
<p>46-56</p>	<p>Credito d'imposta per la "formazione 4.0"</p>	<p>È introdotto per il 2018, un credito d'imposta per le imprese che effettuano spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie Impresa 4.0.</p> <p>Soggetti interessati: imprese che attuano una attività di formazione pattuita attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali.</p> <table border="1" data-bbox="459 1355 1417 1541"> <thead> <tr> <th colspan="2">AMBITO DELLA FORMAZIONE INDUSTRIA 4.0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>✓ big data e analisi dei dati,</td> <td>✓ sistemi di visualizzazione e realtà aumentata</td> </tr> <tr> <td>✓ cloud e fog computing</td> <td>✓ robotica avanzata e collaborativa</td> </tr> <tr> <td>✓ cyber security</td> <td>✓ interfaccia uomo macchina</td> </tr> <tr> <td>✓ sistemi cyber-fisici</td> <td>✓ manifattura additiva</td> </tr> <tr> <td>✓ prototipazione rapida</td> <td>✓ internet delle cose e delle macchine</td> </tr> </tbody> </table> <p>E' esclusa la formazione in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro</p> <p>Misura del bonus: il credito:</p> <ul style="list-style-type: none"> • spetta fino ad un importo massimo annuo di € 300.000 per ciascuna impresa • è pari al 40% delle spese calcolate in base al costo aziendale dei lavoratori dipendenti, per il periodo occupato nelle citate attività di formazione. <p>Adempimenti: il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ può essere utilizzato solo in compensazione nel mod. F24 dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione (dal 2019 per le spese sostenute nel 2018) ▪ non si applicano né il limite annuale di €. 250.000 per l'utilizzo dei crediti di imposta (art. 1 co. 53 L. n. 244/07) né quello generale di €. 700.000 (art. 34 L. 388/2000) ▪ non rileva ai fini del reddito nè dell'Irap ▪ va indicato a quadro RU del mod. Redditi a partire da quello di maturazione. 	AMBITO DELLA FORMAZIONE INDUSTRIA 4.0		✓ big data e analisi dei dati,	✓ sistemi di visualizzazione e realtà aumentata	✓ cloud e fog computing	✓ robotica avanzata e collaborativa	✓ cyber security	✓ interfaccia uomo macchina	✓ sistemi cyber-fisici	✓ manifattura additiva	✓ prototipazione rapida	✓ internet delle cose e delle macchine
AMBITO DELLA FORMAZIONE INDUSTRIA 4.0														
✓ big data e analisi dei dati,	✓ sistemi di visualizzazione e realtà aumentata													
✓ cloud e fog computing	✓ robotica avanzata e collaborativa													
✓ cyber security	✓ interfaccia uomo macchina													
✓ sistemi cyber-fisici	✓ manifattura additiva													
✓ prototipazione rapida	✓ internet delle cose e delle macchine													

		<p>Certificazione dei costi: i costi vanno certificati:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ per le società soggette alla revisione dei conti: dal soggetto che effettua la revisione ▪ per altri soggetti: da un professionista iscritto al Registro dei revisori legali. <p>La certificazione va “allegata” al bilancio (v. CM 13/2017 p.to 4.9.3) Il relativo costo è ammessa anch'essa al credito d'imposta nel limite massimo di €. 5.000.</p> <p>Disposizioni attuative: saranno emanate con apposito DM</p>
17 e 18	Stabilimenti termali e “bonus alberghi”	<p>Il credito di imposta per interventi di riqualificazione degli alberghi (art. 10 DL 83/2014)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ viene esteso agli stabilimenti termali (come definiti dall’art. 3 L. 323/2000) ▪ anche per: <ul style="list-style-type: none"> - la realizzazione di piscine termali - l'acquisizione di attrezzature e apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali. <p>Attuazione: per l'accesso al credito d'imposta si applicano le modalità già previste per le strutture alberghiere.</p>
208	Donazione di eccedenze alimentari e medicinali	<p>Con modifica della L. 166/2016, vengono integrati i beni la cui cessione a titolo gratuito per fini di solidarietà sociale risulta essere detassata:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ eccedenze alimentari ▪ medicinali destinati alla donazione ▪ articoli di medicazione di cui le farmacie sono obbligatoriamente dotate non più commercializzati, purché in confezioni integre, correttamente conservati e ancora nel periodo di validità, in modo tale da garantire la qualità, la sicurezza e l'efficacia originarie ▪ 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 cancellaria, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili ▪ altri prodotti individuati con DM. <p>Detassazione: in caso di cessione gratuita ad Enti pubblici o privati senza scopo di lucro:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ai fini Iva: non si applica la presunzione di cessione “in nero” - ai fini dei redditi: non si applica la destinazione a finalità estranee all'impresa.
924 - 925	Credito d'imposta per distributori di carburante	<p>Collegato alla subordinazione della rilevanza dell'acquisto di carburanti al pagamento tramite strumenti elettronici, a favore degli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburante è istituito:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate - a fronte degli incassi dal 1/07/2018 tramite carte di credito/prepagata/bancomat. <p>Limiti: il credito d'imposta è soggetto al vincolo cd. “de minimis”.</p> <p>Utilizzo: il credito d'imposta</p> <ul style="list-style-type: none"> - è utilizzabile esclusivamente in compensazione col mod. F24 - a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione <p>Tassazione: si ritiene imponibile ai fini Ires ed Irap.</p>
96-99	Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti di plastica riciclata	<p>E' introdotto un credito d'imposta per il triennio 2018-2020, finalizzato ad incentivare il riciclaggio delle plastiche/scarti industriali non pericolosi ed il recupero dei rifiuti solidi urbani.</p> <p>Soggetti interessati Tutte le imprese</p> <p>Ambito temporale Il credito d'imposta è riconosciuto per il triennio 2018-2020.</p> <p>Misura dell'agevolazione Il credito d'imposta è pari:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ al 36% delle spese d'acquisto di prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste provenienti:

		<ul style="list-style-type: none"> - dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica - o dalla selezione di rifiuti urbani residui (cd. "RUR") ▪ nel limite annuo di €. 20.000 per impresa (e comunque nel limite massimo dello stanziamento pubblico di 1 milione di euro annui). <p>Fruizione del credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - è utilizzabile solo in compensazione nel mod. F24 - tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia Entrate (pena lo scarto) - dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di effettuazione degli acquisti agevolati <p>Tassazione: non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.</p> <p>Disposizioni attuative: saranno definite con apposito DM.</p>
<p>319-321</p>	<p>Credito d'imposta per la vendita al dettaglio di libri</p>	<p>E' istituito un credito d'imposta per il settore della vendita al dettaglio di libri.</p> <p>Soggetti interessati Sono interessate le imprese che operano nel settore della vendita al dettaglio di libri in esercizi specializzati, che abbiano quale codice attività principale:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 47.61 "Commercio al dettaglio di libri nuovi in esercizi specializzati" ▪ o 47.79.9.1 "Commercio al dettaglio di libri di seconda mano". <p>Misura dell'agevolazione Il credito d'imposta è pari:</p> <ul style="list-style-type: none"> - agli importi pagati a titolo di IMU, TASI e TARI - alle spese di locazione <p>in relazione ai locali dove si svolge l'attività di vendita di libri al dettaglio</p> <p>Con DM potranno essere individuate altre spese ammesse.</p> <p>Limite di importo : il credito d'imposta spetta nel limite di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - €. 20.000: per le librerie non ricomprese in gruppi editoriali - €. 10.000: per gli altri esercenti. <p>e, comunque, nel limite dello stanziamento pubblico (4 milioni di euro per il 2018). Il credito d'imposta è soggetto ai vincoli del "de minimis"</p> <p>Fruizione del credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - è utilizzabile solo in compensazione nel mod. F24 (non è prevista una decorrenza) - tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia Entrate (pena lo scarto) <p>Tassazione: non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.</p> <p>Disposizioni attuative: saranno definite con apposito Provvedimento.</p>
<p>57-60</p>	<p>Credito d'imposta per le imprese culturali e creative</p>	<p>È istituito un credito d'imposta alle imprese culturali e creative.</p> <p>Soggetti interessati Sono le "imprese culturali e creative" che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - svolgono attività stabile e continuativa - hanno sede in Italia o in un paese UE/SEE e sono soggetti passivi d'imposta in Italia - hanno per oggetto sociale esclusivo/prevalente: l'ideazione, la creazione, la produzione, lo sviluppo, la diffusione, la conservazione, la ricerca e la valorizzazione o la gestione di prodotti culturali. <p>Misura dell'agevolazione Il credito d'imposta è pari al 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti/servizi culturali e creativi, nei limiti dello stanziamento pubblico.</p> <p>Fruizione del credito d'imposta</p> <ul style="list-style-type: none"> - è utilizzabile solo in compensazione mediante mod. F24 <p>Tassazione: non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.</p> <p>Disposizioni attuative: saranno definite con apposito DM.</p>

81-83	Affrancamento di avviamento, marchi e altre attività immateriali in partecipazioni di controllo	<p>Con la modifica dell'art. 15 c. 10-bis e 10-ter DL 185/2008 in materia di riallineamento del valore delle partecipazioni di controllo iscritte in bilancio a titolo di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali ed incluse nel bilancio consolidato, la procedura viene estesa alle partecipazioni di controllo in società non residenti.</p> <p>Decorrenza: la disposizione decorre dagli acquisti di partecipazioni di controllo effettuate a decorrere dal periodo d'imposta anteriore a quello in corso al 1/01/2018 (pertanto il 2017), nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura del periodo indicato.</p> <p>Attuazione: è demandata ad apposito provvedimento attuativo.</p>
40-43	Legge Sabatini - rifinanziamento	<p>L'agevolazione Sabatini (art. 2 DL n. 69/2013) viene rifinanziata per complessivi 330 milioni di euro nel periodo 2018-2023.</p> <p>Termine per la concessione dei finanziamenti E' soppresso il termine del 31/12/2018 per la concessione dei finanziamenti (art. 1 c. 52 L. 232/2016), che saranno concessi fino a esaurimento dei fondi stanziati.</p>
892	Bonus sud - rifinanziamento	<p>Gli stanziamenti pubblici destinati a finanziare il credito di imposta per l'acquisto, nei periodi 2016-2019, di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle Regioni del Mezzogiorno (art. 1 c. 98 - 108 L. 208/2015) sono incrementati per complessivi 300 milioni di euro nel periodo 2018 e 2019.</p>
61	Zone logistiche semplificate per le aree portuali	<p>Nelle aree portuali delle regioni in cui non si applicano gli artt. 4 e 5 DL n. 91/2017 che disciplinano le "Zone economiche speciali" (ZES)</p> <ul style="list-style-type: none"> - è disposta l'istituzione della "Zona logistica semplificata" (ZLS) - in cui le imprese fruiscono delle medesime procedure semplificate delle ZES
719 e 720	ZFU Lombardia - Proroga delle agevolazioni	<p>Le agevolazioni relative alla ZFU intuita in alcuni comuni della regione Lombardia colpiti dal sisma del 2012 (art. 1 c. 445-453 L. 208/2015) sono prorogate fino al 31/12/2019</p>
89-92	Credito d'imposta quotazione PMI	<p>E' istituito dal 2018 al 2020 un credito d'imposta alle PMI pari al 50% dei costi di consulenza per la procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato/sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato UE/SEE.</p>
Per le Persone fisiche		
997 e 998	Proroga della rivalutazione di terreni e partecipazioni	<p>Vengono nuovamente prorogati i termini per la rivalutazione di quote e terreni da parte delle persone fisiche, confermando anche l'aliquota unica dell'imposta sostitutiva dell'8%. Pertanto, la norma consente di rivalutare i terreni e le partecipazioni non quotate posseduti al 01/01/2018.</p> <p>Il termine di versamento dell'imposta sostitutiva è fissato al 30/06/2018 (nel caso pagamento in un'unica soluzione oppure in 3 rate annuali di pari importo). Entro quest'ultimo termine, deve essere redatta e asseverata la perizia di stima.</p>
643	Bonus per l'acquisto di strumenti musicali	<p>E' prorogato al 2018 il contributo agli studenti per l'acquisto di uno strumento musicale nuovo che sia coerente col corso di studi intrapreso (art. 1 c. 626 L. 232/2016).</p> <p>Il contributo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - è pari al 65% del prezzo finale (ed è riconosciuto dal venditore/produttore) - per un massimo di €. 2.500 (e, comunque, nel limite dello stanziamento di 10 milioni di euro per il 2018)
1039	Contributi per l'acquisto di decoder	<p>In relazione al passaggio alle nuove frequenze previsto entro il 2022, a favore degli utenti finali è disposto un contributo per l'acquisto di apparecchi di ricezione televisiva</p>
ONERI DETRAIBILI E DEDUCIBILI		
23 e 24	Locazioni a studenti universitari fuori sede	<p>Per i periodi d'imposta 2017 e 2018, la detrazione IRPEF del 19% per i canoni di locazione (art. 15 c. 1 lett. i-sexies Tuir) nel limite di spesa di €. 2.633 annui:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ spetta anche agli studenti che risiedono in zone montane o disagiate che distano almeno 50 Km dall'Università ▪ non è necessario che l'Università sia ubicata in una Provincia diversa rispetto a quella di residenza dello studente.
28	Abbonamento ai servizio di trasporto	<p>Dal 2018, le spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti</p> <ul style="list-style-type: none"> - al servizio di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale (anche se attribuiti in concessione ad imprese private) - sono detraibili per il 19%.

		<p>Limite di spesa: non superiore ad €. 250,00.</p> <p>Familiari a carico: la spesa è detraibile anche se sostenuta nell'interesse di familiari fiscalmente a carico</p>
768 - 770	Premi contro il rischio di eventi calamitosi	<p>Dal 2018 è ammessa in detrazione al 19% (nuova lett. f-bis) dell'art. 15 Tuir) l'importo dei premi di assicurazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ aventi come oggetto rischio di eventi calamitosi ▪ relativamente ad unità immobiliari ad uso abitativo (incluse le seconde case) senza la previsione del col limite di spesa
665 - 667	Spese sostenute per soggetti con disturbi di apprendimento	<p>Dal 2018 sono detraibili al 19% le spese sostenute:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a favore di soggetti (minori o maggiorenni) - con disturbo specifico dell'apprendimento ("DSA": dislessia, discalculia, ecc.) - fino al completamento della scuola secondaria di secondo grado. <p>Tipologia di spese</p> <p>Sono detraibili le spese, sostenute:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per l'acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici di cui alla L. n. 170/2010, necessari all'apprendimento - per l'uso di strumenti compensativi che favoriscano la comunicazione verbale e che assicurino ritmi graduali di apprendimento delle lingue straniere. <p>Attestazione: è necessario un certificato medico che attesti il collegamento funzionale tra i sussidi e gli strumenti acquistati e il tipo di disturbo dell'apprendimento diagnosticato.</p> <p>Familiari a carico: la spesa è detraibile anche se sostenuta nell'interesse di familiari fiscalmente a carico.</p>
IMPOSTE DIRETTE DELLE PERSONE FISICHE		
Persone fisiche		
132	Bonus 80,00 euro Incremento soglie reddituali	<p>A decorrere dal 1/01/2018 vengono aumentate di €. 600 entrambe le soglie di reddito per beneficiare del bonus (art. 13 c. 1-bis Tuir):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ fino a €. 24.600 (in luogo dei precedenti €. 24.000): spetta nella misura fissa di 960 € annui (pari a 80 € mensili) ▪ tra €. 24.600 ed €. 26.600 (in luogo dei precedenti €. 26.000): l'importo di cui sopra avviene proporzionalmente ridotto all'aumentare del reddito.
252 - 253	Figli a carico under 24	<p>Dal 2018, il limite di reddito per essere considerati fiscalmente a carico:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ in relazione ai soli figli di età non superiore a 24 anni ▪ viene aumentato a €. 4.000 (in luogo di €. 2.840,51, che rimane applicabile a tutti gli altri familiari diversi dei figli Under 24)
28	Abbonamenti per il trasporto pubblico dei dipendenti	<p>Dal 2018 sono escluse dal reddito di lavoro dipendente (nuova lett. b) all'art. 51 c. 2 Tuir):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ gli acquisti del datore di lavoro effettuati su base volontaria o in conformità a disposizioni di contratto (collettivo, aziendale o individuale) ▪ le somme erogate/rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti per l'acquisto degli abbonamenti. <p>Rimane applicabile la detrazione del 19% per la spesa sostenuta per l'abbonamento ai servizi di trasporto pubblico (v. sopra).</p>
16	Cedolare secca	<p>Viene estesa al 2018 e 2019 l'applicazione dell'aliquota del 10% per i contratti di locazione</p> <ul style="list-style-type: none"> - a canone concordato stipulati nei comuni "ad alta tensione abitativa" - relativi agli immobili locati nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro, purché sublocate a studenti universitari - stipulati nei comuni per i quali sia stato deliberato, negli ultimi 5 anni, lo stato di emergenza a seguito del verificarsi di eventi calamitosi.
Imprese		
1063	IRI – rinvio al 2018	<p>L'imposta del 24% su un reddito d'impresa dei soggetti Irpef viene differita di un anno, trovando applicazione a decorrere dal 1/1/2018.</p> <p>Acconti dei soci: considerato che la norma entrata in vigore successivamente al termine di versamento degli acconti 2018 dei soci, si deve ritenere che non possono trovare applicazione le sanzioni in caso di carente versamento (la differenza andrà versata direttamente col saldo 2018).</p>

994 e 995	ROL - Esclusione dei dividendi delle controllate estere	Viene disposta l' esclusione dei dividendi incassati da società controllate estere dal risultato operativo lordo (ROL) , utilizzato per il calcolo del limite di deducibilità degli interessi passivi. Tale disposizione era stata introdotta dal D.Lgs. 147/2015. La modifica normativa decorre dal periodo d'imposta 2017 .
271	Determinazione del reddito del personale diplomatico	Con interpretazione autentica dell'art. 51 c. 8 1° periodo TUIR è disposto che le retribuzioni del personale distaccato all'estero: <ul style="list-style-type: none"> - delle rappresentanze diplomatiche, consolati, istituti di cultura e scuole statali all'estero - di cui agli artt. 31-33 del D.Lgs. 64/2017 (docente a contratto locale, quello non docente assunto localmente, ecc.) costituiscono reddito per il 50% , anche ai fini della determinazione dei contributi e premi previdenziali dovuti. Questi ultimi, dal 1/04/2018, sono determinati sulla base del 100% della retribuzione, per il personale a contratto sia secondo la legge italiana che per la legge locale.
511	Apicoltura in aree montane	Al fine di promuovere l'apicoltura viene disposto che: <ul style="list-style-type: none"> - non concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF, - i proventi dell'apicoltura condotta da apicoltori con meno di 20 alveari e - ricadenti nei comuni classificati come montani.
TASSAZIONE DI ALCUNI PROVENTI E PLUSVALENZE		
999 - 1006	Dividendi e capital gain "qualificati" Imposta sostitutiva del 26%	<p>I redditi di capitale (dividendi) e le plusvalenze (capital gain) derivanti da partecipazioni qualificate vengono assoggettate al medesimo regime riservato agli stessi redditi derivanti da partecipazioni non qualificate, con applicazione di una imposta sostitutiva del 26%.</p> <p>DIVIDENDI Con modifica all'art. 47 c. 1 Tuir ed all'art. 27 c. 1 Dpr 600/73:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ a decorrere dagli utili percepiti dal 1/01/2018 ▪ i dividendi da partecipazioni "qualificate" percepiti da persone fisiche al di fuori del reddito d'impresa ▪ sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta del 26% da parte della società erogante. <p>Il trattamento è esteso agli utili derivanti da titoli/strumenti finanziari assimilati alle azioni (ex art. 44 c. 2 lett. a) Tuir) e da contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto.</p> <p><u>N.B.:</u> in precedenza rientravano nell'ambito del reddito complessivo nel limite del 40% (utili prodotti fino al 2007), del 49,72% (utili prodotti dal 2008 al 2016) o del 58,14% (utili prodotti nel 2017); tale regime permane per i dividendi percepiti dall'imprenditore individuale o dalle società di persone.</p> <p>Allo stesso modo, non è modificata la tassazione dei dividendi percepiti da società di capitali (imponibili per il 5%) o enti non commerciali (imponibili per il 100%).</p> <p>Regime transitorio Permane l'applicazione del regime previgente per le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ deliberate tra l'1/01/2018 e il 31/12/2022 (cioè nei prossimi 5 anni) ▪ formatisi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2017 <p>PLUSVALENZE Anche alle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate dalle persone fisiche private viene steso il trattamento in precedenza riservato a quelle non qualificate:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ a decorrere dalle cessioni effettuate dal 1/01/2019 (non è previsto alcun regime transitorio) ▪ si applica l'imposta sostitutiva del 26% (la plusvalenza non parteciperà più al reddito complessivo per il 40%, 49,72% o 58,14% della plusvalenza realizzata). <p>Diviene ammessa la compensazione tra plusvalenze qualificate e minusvalenze non qualificate e viceversa (considerato che si sarà in presenza di un'unica "massa").</p> <p>Disposizioni del tutto analoghe sono previste nell'ambito dei regimi del risparmio amministrato e gestito (artt. 6 e 7 del DLgs. 461/97).</p> <p>Nessuna modifica è introdotta al regime delle plusvalenze su partecipazioni nell'ambito dell'attività di impresa</p>

1007 - 1008	Dividendi black list maturati ante 2015	<p>Non si considerano provenienti da soggetti black list gli utili:</p> <ul style="list-style-type: none"> - percepiti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 - e maturati in periodi di imposta precedenti <p>nei quali la società era residente in paesi non inclusi nel DM 21/11/2001.</p> <p>Non si applica la tassazione integrale (ma ordinaria) agli utili:</p> <ul style="list-style-type: none"> - maturati dal periodo in corso al 31/12/2014 in paesi all'epoca non considerati black list - e percepiti in periodi in cui tali paesi si considerano black list in applicazione dei requisiti di tassazione (< al 50% rispetto a quella italiana) ex art. 167 c. 4 Tuir
1009	Dividendi black list – Esenzione al 50%	<p>E' introdotta l'esenzione per il 50% del dividendo erogato a un soggetto d'impresa laddove sia dimostrato l'effettivo svolgimento di un'attività economica nel paese di insediamento ex art. 167 c. 5 lett. a) Tuir</p>
43 e 44	Proventi derivanti da prestiti erogati tramite piattaforme P2P landing	<p>Viene introdotto uno specifico regime fiscale dei proventi derivanti dalle attività di peer to peer lending. In particolare, si dispone:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta, in misura pari al 26%, ▪ sui proventi derivanti dalle attività di peer to peer lending (proventi derivanti da prestiti erogati mediante piattaforme dedicate a soggetti finanziatori non professionali). <p>La ritenuta va operata direttamente dai gestori delle predette piattaforme.</p> <p>I predetti proventi sono qualificati come redditi di capitale se le piattaforme sono gestite:</p> <ul style="list-style-type: none"> - da intermediari finanziari autorizzati iscritti nell'apposito albo (art. 106 D.Lgs. 385/93) - o da istituti di pagamento rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 114 del medesimo TUB, autorizzati dalla Banca d'Italia.
161	Plusvalenze da cessione di azioni in sostituzione di premi di produttività	<p>Alle plusvalenze da vendita di azioni conferite ai dipendenti in luogo, in tutto o in parte, della retribuzione di risultato si applica l'aliquota del 26%:</p> <ul style="list-style-type: none"> - anziché sull'intero importo del prezzo della vendita - solo sulla differenza tra il prezzo della vendita e l'importo delle somme (premi di risultato) oggetto della sostituzione con le azioni. <p>Pertanto, per determinare l'importo tassabile delle plusvalenze derivanti, al lavoratore, dalla vendita delle azioni assegnate dal datore di lavoro in luogo dei premi di produttività, il "costo o valore di acquisto" è pari al valore delle azioni ricevute, per scelta del lavoratore, in sostituzione, totale o parziale, degli emolumenti di produttività o degli utili di impresa. In tal modo, la tassazione al 26% si applica solo sulla differenza tra il prezzo della vendita e l'importo delle somme oggetto di sostituzione con le azioni.</p>
NOVITA' IVA		
909-917	Fatturazione elettronica estensione generalizzata dal 2019	<p>Al fine di contrastare l'evasione fiscale</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ a decorrere dal 1/01/2019 ▪ l'obbligo di fatturazione elettronica è introdotto in via generalizzata, sia nell'ambito B2B che B2C e per qualsiasi operazione (attiva o passiva) <p><u>Soggetti esonerati</u>: i contribuenti minimi e forfettari.</p> <p><u>Distributori di carburanti e subappaltatori nei contratti pubblici</u>: l'obbligo decorrerà dal 1/07/2018.</p> <p><u>Modalità di trasmissione</u>: le fatture dovranno obbligatoriamente transitare dal sistema SDI, anche tramite intermediari</p> <p><u>Operazioni con l'estero</u>: è istituita una comunicazione periodica da inviare entro l'ultimo giorno del mese successivo dove indicare le operazioni rese/ricevute con controparti UE (che sostituirà l'Intrastat) o extraUE.</p> <p><u>Sanzioni</u>: in caso di fatture difforme, questa sarà ritenuta omessa e obbligherà il cliente alla regolarizzazione</p> <p><u>Semplificazioni</u>: per professionisti imprese minori l'agenzia produrrà le dichiarazioni precompilate dell'Iva e dei redditi (con i relativi mod. F24 per le imposte a debito o in compensazione) e le liquidazioni periodiche Iva.</p> <p><u>Incentivi</u>: continua ad essere applicabile la riduzione di 2 anni dei termini dell'ufficio per l'accertamento. Per i soggetti dettaglianti ciò è subordinato l'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi.</p>

922 - 923	Carburante per autotrazione - deducibilità	<p>Direttamente collegata all'obbligo di emissione di fattura elettronica da parte del distributore, per i soggetti passivi Iva:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ a decorrere dal 1/07/2018 ▪ è abrogata la scheda carburante (sostituita dalla fattura elettronica) ▪ il nuovo co. 1-bis art. 164 TUIR dispone che: <ul style="list-style-type: none"> - le spese per carburante per autotrazione sono deducibili (in generale per il 20%) - solo se pagate tramite carte di credito, bancomat o carte prepagate emesse da soggetti obbligati a trasmettere i dati all'Anagrafe tributaria (art. 7 c. 6 Dpr 605/73). <p><u>N.B.</u>: non può trattarsi delle card emesse dalle case petrolifere, ma deve trattarsi di strumenti messi da società finanziarie appositamente autorizzate.</p>
2	Aliquote Iva	<p>E' disposta la sterilizzazione degli aumenti delle aliquote Iva per l'anno 2018, la rimodulazione degli aumenti per il 2019 (invariati gli aumenti per gli anni successivi). In particolare, la norma in questione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ elimina l'aumento di 1,14 punti percentuali dell'aliquota Iva ridotta al 10% previsto per il 2018, riduce l'aumento per il 2019 (che passa dal 10 all'11,5%), differendo l'aumento dello 0,5% al 2020, anno in cui l'aliquota ridotta passerà dall'11,5 al 13%, per un totale del 3% rispetto all'aliquota vigente ▪ elimina l'aumento di 3 punti percentuali dell'aliquota IVA ordinaria previsto per il 2018, che rimane quindi fissata al 22%, riduce l'aumento per il 2019 (che passa dal 22% al 24,2%), lasciando invariati i previsti aumenti al 24,9 e al 25% rispettivamente per l'anno 2020 e a decorrere dall'anno 2021.
19	Manutenzioni di unità immobiliari abitative – beni significativi	<p>E' fornita una interpretazione autentica della norma che disciplina l'aliquota Iva agevolata al 10% per i beni significativi nell'ambito di lavori di manutenzione ordinaria/straordinaria.</p> <p>Valore dei beni significativi: deve tener conto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ per i produttori: delle materie prime e della manodopera, quali oneri di produzione ▪ per i rivenditori: non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni. <p>"Parti staccate": il valore di tali beni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ rileva anch'esso per determinare il valore dei beni significativi ▪ laddove si tratti di beni privi di una autonomia funzionale <p>La fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento agevolato deve indicare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - oltre al servizio oggetto della prestazione, - anche il valore dei beni di valore significativo. <p>Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino alla data di entrata in vigore della legge e non si fa luogo al rimborso dell'Iva applicata sulle operazioni effettuate.</p>
340	Iva sugli spettacoli teatrali	<p>Viene modificata la disciplina Iva applicabile ai contratti di scrittura connessi agli spettacoli, per estendere l'aliquota del 10%:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ai contratti di scrittura connessi a tutti gli spettacoli teatrali, ai concerti, alle attività circensi e di spettacolo viaggiante, - anche nei casi in cui le relative prestazioni siano condotte da intermediari.
502-505	Attività di enoturismo	<p>Estensione a coloro che svolgono attività di enoturismo delle disposizioni fiscali dell'art. 5 L. 413/1991 (determinazione forfetaria del reddito imponibile con coefficiente di redditività del 25%). Il regime forfettario dell'Iva di cui al comma 2, art. 5 della citata L. 413/1991 (detrazione Iva in via forfettaria, assunta pari al 50% dell'Iva sulle operazioni attive) si applica solo per i produttori agricoli.</p> <p>Definizione: per enoturismo si intendono tutte le attività, soggette a SCIA, 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, le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell'ambito delle cantine.</p> <p>Un D.M. definirà requisiti e standard minimi di qualità.</p>
506	Iva sulla cessione di animali vivi	<p>Innalzamento delle percentuali di compensazione Iva applicabili agli animali vivi della specie bovina e suina, rispettivamente, in misura non superiore al 7,7% e all'8% per ciascuno degli anni 2018, 2019 e 2020.</p> <p>La misura sarà disposta con D.M. da adottare entro il 31 gennaio di ciascuna delle suddette annualità.</p>

935	Errata applicazione dell'Iva - Regime sanzionatorio	<p>Con modifica della disciplina relativa alla violazione degli obblighi di dichiarazione IVA: è introdotta una sanzione fissa tra € 250 e € 10.000 (in luogo della precedente sanzione del 90% dell'Iva indebitamente detratta)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ a carico del cessionario/committente in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella dovuta da parte del fornitore, che l'abbia successivamente versata ▪ fermo restando il diritto del cessionario/committente alla detrazione. <p>La restituzione dell'Iva è esclusa se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale.</p>
937-944	Olii minerali – Disposizioni antifrode	Vengono introdotte misure di contrasto all'evasione Iva in relazione all'introduzione, nel mercato nazionale, di carburanti (gasolio e benzina) acquistati a livello intracomunitario e stoccati presso depositi fiscalmente riconosciuti.
984 e 985	Gruppo Iva	<p>Le modifiche sono volte a includere la stabile organizzazione nella normativa del gruppo IVA e a disciplinare i criteri per la determinazione della base imponibile, sia in presenza di un corrispettivo che in caso di prestazioni gratuite. In particolare, si chiarisce che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le operazioni effettuate da una sede o una S.O. che partecipa al gruppo IVA nei confronti di una sua S.O./sede estera si considerano come effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte. Parallelamente, le operazioni effettuate nei confronti di una sede/S.O. partecipante a un gruppo IVA da parte di una sua S.O. o sede estera 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 S.O. appartenente a un Gruppo IVA costituito in altro Stato membro da parte di una sua S.O. o della sua sede costituita in Italia si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA costituito nell'altro Stato da un soggetto che non ne fa parte. Specularmente, le operazioni effettuate da una sede o da una S.O. parte di un gruppo IVA costituito in un altro Stato membro, nei confronti di una S.O. o della sua sede sita in Italia, si considerano effettuate dal Gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte - la base imponibile delle predette operazioni, ove vi sia un corrispettivo, è determinata secondo le regole generali del DPR 633/1972. <p>Le suddette norme si applicano alle operazioni effettuate a decorrere dal 01/01/2018.</p>
1088	Tax free shopping - Fatture elettroniche	Viene differita dal 01/01/2018 al 01/09/2018 la decorrenza della norma che dispone l'emissione elettronica delle fatture per le cessioni di beni destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio dell'UE.
394-402	Case farmaceutiche	Sono introdotte disposizioni specifiche in relazione ai versamenti effettuati dalle aziende farmaceutiche conseguenti al superamento dei tetti per la spesa farmaceutica previsti a carico del SSN
IRAP		
116	Deduzione Irap per i lavoratori stagionali	<p>Per il solo periodo 2018:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la quota deducibile da IRAP del costo dei lavoratori stagionali ▪ viene resa integralmente deducibile (in luogo della ordinaria deducibilità del 70%).
ALTRE IMPOSTE INDIRECTE		
87	Interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro	<p>Con disposizione di interpretazione autentica, onde evitare che l'art. 20 TUR sia utilizzato con funzione antielusiva (limitata esclusivamente all'art. 10-bis L. 212/2000, un espresso rinvio dell'art. 53-bis Dpr 131/86) viene disposto che l'atto portato registrazione</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ va interpretato e corrispondentemente tassato ▪ solo sulla base dei soli elementi desumibili nell'atto (non potendo essere considerati elementi esterni all'atto stesso, o contenuti in altri negozi giuridici collegati a quello da registrare, come avvenuto in passato nel caso di conferimenti d'azienda seguiti da cessioni di quote, di qualificati dall'ufficio in cessioni d'azienda). <p>Andrà chiarito se la disposizione ha efficacia retroattiva.</p>
88	Trattamento tributario degli atti di trasformazione del territorio	Viene disposto che gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni fra privati ed enti pubblici , nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi sono soggetti all' imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali . Il medesimo trattamento si applica, a determinate condizioni, anche alle convenzioni urbanistiche e agli atti previsti dall'art. 40-bis della legge provinciale di Bolzano n. 13 del 1997.

MISURE RELATIVE ALLE ATTIVITA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE												
353-355	Società sportive dilettantistiche	<p>Le attività del settore sportivo dilettantistico possano essere esercitate con scopo di lucro in forma di società di persone o di capitali (cd. SSDL).</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="background-color: #d9ead3;">CONTENUTO DELLO STATUTO VINCOLANTE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 20%;">Denominazione o ragione</td> <td>Indicazione della dicitura "società sportiva dilettantistica lucrativa".</td> </tr> <tr> <td>Oggetto/scopo sociale</td> <td>Svolgimento e organizzazione di attività sportive dilettantistiche.</td> </tr> <tr> <td>Divieti</td> <td>Gli amministratori non possono 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.</td> </tr> <tr> <td>Obblighi</td> <td>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 del diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.</td> </tr> </tbody> </table> <p>Per i soggetti Ires riconosciuti dal CONI, l'IRES è ridotta alla metà. L'agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti relativo agli aiuti <i>de minimis</i>.</p>	CONTENUTO DELLO STATUTO VINCOLANTE		Denominazione o ragione	Indicazione della dicitura "società sportiva dilettantistica lucrativa".	Oggetto/scopo sociale	Svolgimento e organizzazione di attività sportive dilettantistiche.	Divieti	Gli amministratori non possono 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.	Obblighi	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 del diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.
CONTENUTO DELLO STATUTO VINCOLANTE												
Denominazione o ragione	Indicazione della dicitura "società sportiva dilettantistica lucrativa".											
Oggetto/scopo sociale	Svolgimento e organizzazione di attività sportive dilettantistiche.											
Divieti	Gli amministratori non possono 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.											
Obblighi	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 del diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.											
358-360	Collaborazioni nelle società ed associazioni sportive dilettantistiche	<p><u>Dal punto di vista civilistico</u>: le collaborazioni rese in favore delle associazioni (ASD), società non lucrative (SSD) e società lucrative (SSDL) sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, sono considerate contratti di collaborazione coordinata e continuativa (nel senso che, in generale, non possono essere convertiti in rapporti di lavoro subordinato ai sensi dell'art. 2 D.lgs 81/2015, cd. "Job act").</p> <p><u>Dal punto di vista fiscale</u>: i compensi da essi derivanti costituiscono:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ redditi diversi (art. 67 c. 1 lett. m) Tuir): se stipulati da associazioni/società sportive dilettantistiche non lucrative (ASD e SSD) riconosciute dal CONI; ▪ redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente: se stipulati dalle società dilettantistiche lucrativa (SSDL) riconosciute dal CONI. <p><u>Dal punto di vista previdenziale</u>: dal 1/01/2018</p> <ul style="list-style-type: none"> - i co.co.co. che prestano la loro opera in favore delle SSDL - sono iscritti alla gestione ex ENPALS presso l'INPS con contribuzione dovuta, nei primi 5 anni, in misura pari al 50% del compenso spettante al collaboratore (l'imponibile pensionistico viene ridotto in analoga misura). 										
358-360	Collaborazioni nelle società ed associazioni sportive dilettantistiche	<p><u>Dal punto di vista civilistico</u>: le collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni (ASD), società non lucrative (SSD) e società lucrative (SSDL) sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, sono considerate contratti di collaborazione coordinata e continuativa (nel senso che, in generale, non possono essere convertiti in rapporti di lavoro subordinato ai sensi dell'art. 2 D.lgs 81/2015, cd. "Job act").</p> <p><u>Dal punto di vista fiscale</u>: i compensi da essi derivanti costituiscono:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ redditi diversi (art. 67 c. 1 lett. m) Tuir): se stipulati da associazioni/società sportive dilettantistiche non lucrative (ASD e SSD) riconosciute dal CONI; ▪ redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente: se stipulati dalle società dilettantistiche lucrativa (SSDL) riconosciute dal CONI. <p><u>Dal punto di vista previdenziale</u>: dal 1/01/2018</p> <ul style="list-style-type: none"> - i co.co.co. che prestano la loro opera in favore delle SSDL - sono iscritti alla gestione ex ENPALS presso l'INPS - con contribuzione dovuta, nei primi 5 anni, in misura pari al 50% del compenso spettante al collaboratore; l'imponibile pensionistico viene ridotto in analoga misura e non operano forme di assicurazione diverse da quella IVS. 										

367	Soglia esenzione compensi agli sportivi dilettanti	<p>Dal 2018 viene incrementato ad € 10.000 (dai precedenti € 7.500) l'importo esente da Irpef delle indennità, dei rimborsi forfettari, dei premi e dei compensi erogati:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ nell'esercizio diretto di attività sportive da parte di enti/società sportivi dilettantistici (lucrativi o meno) che siano riconosciuti dal CONI ▪ ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche nell'ambito dilettantistico per prestazioni di natura non professionale. <p>Si ricorda che non rientrano nel plafond di esenzione (in quanto esclusi da imposizione) i rimborsi di spese documentate relativi vitto, alloggio e viaggi/trasporti per trasferte effettuate fuori dal territorio del comune dove ha sede l'ente.</p>
357	Iva società sportive dilettantistiche lucrative (SSDL)	<p>Applicazione, con decorrenza dal 01/01/2018, dell'aliquota IVA ridotta al 10% per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative, riconosciute dal Coni, • nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società.
363-366	"Sport bonus"	<p>Per il solo periodo 2018 è istituito un credito d'imposta in relazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ alle erogazioni liberali ▪ per interventi di restauro/ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, anche se destinati ai soggetti concessionari. <p>Beneficiari: il credito d'imposta spetta a tutte le imprese.</p> <p>Importo: è pari:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ al 50% delle erogazioni liberali in denaro ▪ nel limite <ul style="list-style-type: none"> - di € 40.000 - del 3‰ dei ricavi annui. <p>Fruizione: è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> - esclusivamente in compensazione nel mod. F24 - in 3 quote annuali di pari importo <p>Tassazione: non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.</p> <p>Disposizioni di attuazione: sono demandate ad apposito DM.</p>
352	Ammodernamento impianti calcistici	<p>A favore delle società di calcio appartenenti alla Lega di serie B, alla Lega Pro (serie C) ed alla Lega nazionale dilettanti è riconosciuto un credito d'imposta</p> <ul style="list-style-type: none"> - pari al del 12% dell'ammontare degli interventi di ristrutturazione degli impianti sportivi delle società di calcio, in regime di proprietà o di concessione amministrativa - fino ad un massimo di € 25.000. <p>Disposizioni di attuazione: sono demandate ad apposito DM.</p>
INTERVENTI A FAVORE DELLE POPOLAZIONI COLPITE DAL CALAMITA'		
722	Proroga esenzione IMU per gli immobili inagibili	<p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> - viene prorogato fino al 31/12/2018 - il termine entro il quale i fabbricati inagibili, in quanto colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012, sono esenti dall'applicazione dell'IMU.
735 e 736	Sisma del 2016 - Interventi per le popolazioni	<p>Differimento ulteriore, all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento, del pagamento delle rate in scadenza nell'esercizio 2018 dei mutui concessi ai Comuni colpiti dal sisma 2016. Tale differimento non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi.</p> <p>I sogetti diversi dai titolari di reddito d'impresa e lavoro autonomo possono effettuare i versamenti sospesi, a seguito degli eventi sismici succedutisi dal mese di agosto 2016, in 24 rate mensili a decorrere dal 31/05/2018.</p> <p>Viene disposta la proroga sino all'anno d'imposta 2018 dell'esenzione, ai fini delle imposte sui redditi, dei redditi da fabbricati inagibili.</p>

745	ZFU Centro Italia: periodo di riferimento per la concessione delle agevolazioni	Per le imprese collocate nei territori dei comuni di cui all'allegato 2 del D.L. 189/2016 (cioè dei comuni colpiti dal sisma del 26 e del 30 ottobre 2016) che hanno subito una riduzione del fatturato di almeno pari al 25% a causa degli eventi sismici, le agevolazioni fiscali disposte dal D.L. 50/2017 si applicano anche qualora la citata riduzione tendenziale del 25% si sia verificata nel fatturato del periodo dal 01/11/2016 al 28/02/2017 , rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.
746	ZFU Centro Italia: nuovi destinatari dell'esonero contributivo	Esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali , con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, anche per titolari di imprese individuali o familiari che hanno subito una riduzione del fatturato almeno pari al 25% nel periodo dal 01/09/2016 al 31/12/2016 , rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2015.
756	Sospensione dei versamenti tributari per gli alluvionati di Livorno	La sospensione dei termini di versamenti ed adempimenti tributari a favore dei soggetti residenti nel territorio dei comuni di Livorno, Rosignano Marittimo e di Collesalveti colpiti dall'alluvione del 09/09/2017 (prevista dai co. da 1 a 4 dell'art. 2 del D.L. 148/2017) si applica altresì ai contribuenti che abbiano presentato autocertificazione, ai sensi del DPR 445/2000, del danno subito. La disposizione entra in vigore nel 2017 .
718	Eventi sismici - Finanziamenti agevolati per la ricostruzione	Con modifica dell'art. 43-ter DL n. 50/2017, viene attribuito ai commissari delegati delle Regioni colpite dal sisma del 2012 (EmiliaRomagna, Lombardia e Veneto) la facoltà di stipulare mutui: <ul style="list-style-type: none"> - per il completamento del processo di ricostruzione pubblica - per il finanziamento di interventi di ripristino e realizzazione di opere di urbanizzazione primaria, compresa la rete di connessione dati, dei centri storici ed urbani. Il limite massimo di spesa complessiva è incrementato da 200 a 350 milioni di euro.
729	Alluvione del Piemonte	Concessione di un contributo alle imprese colpite dall'alluvione del 1994 del Piemonte, che abbiano versato i contributi previdenziali e assistenziali del triennio 1995-1997 per un importo superiore a quello previsto dall'art. 9 c. 17 L. 289/2002.
TRIBUTI LOCALI		
37 lett. a)	Proroga del blocco aumenti aliquote 2018	Viene prorogata al 2018 la sospensione dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuite ai medesimi enti territoriali.
37 lett. b)	Maggiorazione TASI per il 2018	Si consente ai comuni di confermare , anche per l'anno 2018 , la stessa maggiorazione della TASI già disposta per il 2016 e il 2017 con delibera del consiglio comunale.
38	Determinazione della TARI per il 2018	Viene disposta la proroga al 2018 della modalità di commisurazione della TARI , da parte dei comuni, sulla base di un criterio medio-ordinario (ovvero in base alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte) e non sull'effettiva quantità di rifiuti prodotti.
578-581	Classificazione catastale delle aree destinate ad operazioni e servizi portuali	Le norme in esame sono dirette, con decorrenza dal 01/01/2020 , a inquadrare nella categoria catastale E1 , e quindi esentati per legge dal pagamento dell'IMU, le banchine e le aree scoperte adibite alle operazioni e ai servizi portuali nei porti di rilevanza economica nazionale ed internazionale rientranti in un'Autorità di sistema portuale, nonché le aree adibite al servizio passeggeri, compresi i crocieristi. Gli intestatari catastali di tali immobili o i concessionari dei medesimi , se classificati in categorie diverse dalla E1, possono presentare, a decorrere dal 01/01/2019, gli atti di aggiornamento per la revisione del classamento .
728	Diciplina ICI, IUC, IMU, TASI e TARI delle piattaforme per l'attività di rigassificazione	Per i manufatti ubicati nel mare territoriale destinati all'esercizio dell'attività di rigassificazione del gas naturale liquefatto , aventi una propria autonomia funzionale e reddituale che non dipende dallo sfruttamento del sottofondo marino, rientra nella nozione di fabbricato assoggettabile ad imposizione la sola porzione del manufatto destinata ad uso abitativo e di servizi civili.
784	Maggiorazione del diritto camerale	Viene disposto che le camere di commercio i cui bilanci presentino sbilanci strutturali in grado di provocare il dissesto finanziario: <ul style="list-style-type: none"> ▪ adottino programmi pluriennali di riequilibrio finanziario condivisi con le regioni, ▪ nei quali possono prevedere l'aumento del diritto annuale fino ad un massimo del 50%. Previo valutazione dell'idoneità delle misure contenute nel programma, il ministro dello sviluppo autorizza l'aumento del diritto annuale per gli esercizi di riferimento .

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE		
931	ISA (indici sintetici di affidabilità) - rinvio al 2018	L'introduzione (prevista per il periodo d'imposta 2017) degli (ndici sintetici di affidabilità fiscale (cd. "ISA") di cui all'art. 9-bis DL n. 50/2017 viene differita di un anno, trovando applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2018 (mod. Redditi 2019)
461	Servizio di notificazioni a mezzo posta	Onde dare completa attuazione al processo di liberalizzazione della comunicazione a mezzo posta, viene modificata la disciplina delle notificazioni a mezzo posta (L. 890/1982) delle notificazioni di atti giudiziari e violazioni del Codice della strada, previsto dalla L. 124/2017. Le ulteriori modifiche attengono, soprattutto, alla disciplina del rilascio del duplicato dell'avviso di ricevimento smarrito o altro documento equipollente, rinviando all'AGCOM la determinazione della misura dell'indennizzo. Infine, è stabilito che le persone addette ai servizi di notificazione a mezzo posta sono considerate pubblici ufficiali a tutti gli effetti .
45	Atti esonerati dall'indicazione del codice fiscale	Per effetto di una modifica apportata all'art. 6 del DPR 605/1973, vengono semplificati gli adempimenti a carico dei sogetti che svolgono attività nel settore finanziario (banche e intermediari, assicurazioni, imprese di investimento, OICR, SGR e società fiduciarie). Per tali soggetti , con riferimento agli atti in cui vi è l'obbligo di indicazione del codice fiscale di sogetti non residenti nel territorio dello Stato : <ul style="list-style-type: none"> • l'obbligo si intende adempiuto con la sola indicazione dei dati identificativi richiesti dalla legge per l'attribuzione del codice fiscale, • con l'eccezione del domicilio fiscale, in luogo del quale va indicato il domicilio o sede legale all'estero.
986-989	Pagamenti delle pubbliche amministrazioni	Con decorrenza dal 1/03/2018, viene ridotta da € 10.000 a € 5.000 la soglia oltre la quale le P.A./società a prevalente partecipazione pubblica <ul style="list-style-type: none"> ▪ prima di effettuare i pagamenti ▪ devono verificare (anche in via telematica) se il beneficiario è moroso in relazione ad una o più cartelle di pagamento per un ammontare totale pari almeno a tale importo. Analogia modifica viene prevista per il regolamento approvato con il D.M. 18/01/2008, n. 40, di attuazione del suddetto art. 48-bis. Inoltre, è umentato da 30 a 60 giorni il periodo durante il quale il soggetto pubblico non procede al pagamento delle somme dovute al beneficiario fino alla concorrenza dell'ammontare del debito comunicato dall'agente della riscossione, al fine di consentire il pignoramento da parte di quest'ultimo.
990	Compensazione in F24 – Blocco dei crediti "a rischio"	Viene previsto che l'Agenzia delle entrate può sospendere , fino a 30 giorni, le deleghe di pagamento F24 effettuate mediante compensazioni che presentano profili di rischio , al fine del controllo dell'utilizzo del credito. La sospensione potrà riguardare: <ul style="list-style-type: none"> ▪ sia le deleghe con saldo a zero ▪ che quelle con saldo finale a debito essendo sufficiente che il mod. F24 presenti una compensazione. Presenteranno profili di rischio: <ul style="list-style-type: none"> - l'utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso - le compensazioni di crediti riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione - l'utilizzo di crediti nell'F24 RUOL, ai fini del pagamento di debiti iscritti a ruolo. I criteri e le modalità di attuazione sono rinviate ad apposito Prov. Agenzia entrate .
1127	Rottamazione dei ruoli per gli IACP	Viene consentito agli IACP , comunque denominati, situati nei territori delle regioni del centro Italia colpite dagli eventi sismici del 24/08/2016 e del 26 e 30 ottobre 2016 , che hanno aderito alla definizione agevolata dei debiti, al fine di completare i relativi versamenti entro l'anno 2018 e di usufruire dei benefici della definizione agevolata, il differimento al mese di novembre 2018 del pagamento delle rate in scadenza nel mese di novembre 2017. La disposizione entra in vigore nel 2017.

FISCALITA' INTERNAZIONALE		
1011 - 1017	Web tax	<p>Viene istituita una imposta sulle transazioni digitali ("web tax") pari al 3%:</p> <ul style="list-style-type: none"> - da applicare alle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici (la definizione è demandata ad apposito DM; si tratta comunque di servizi forniti tramite Internet con prestazione essenzialmente automatizzata, senza intervento umano) - in numero eccedente le 3.000 unità nell'anno solare. <p>L'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - si applica solo nel caso di acquirente sostituto d'imposta residente in Italia (o di una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente) - è esclusa nel caso di acquirenti privati o contribuenti in regime dei minimi/forfettario. <p><u>Decorrenza:</u> l'imposta si applica dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello di pubblicazione del DM attuativo.</p>
1010	Nozione di Stabile Organizzazione	<p>Con integrazione dell'art. 162 Tuir, vengono estese le fattispecie che configurano la stabile organizzazione in Italia di soggetti residenti all'estero. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la stabile organizzazione si verifica in caso di "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" - viene introdotta una regola per ricondurre a unità l'eventuale scissione di operazioni effettuate in Italia che possono configurarsi di carattere preparatorio o ausiliario - viene ridisciplinato il concetto di "agente dipendente" al fine di configurare la stabile "organizzazione soggettiva"
982	Convenzioni bilaterali – Procedure amichevoli	<p>All'Agenzia Entrate sono demandate le iniziative necessarie per garantire il perfezionamento, entro i 4 anni successivi al 1/01/2018:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni bilaterali ▪ degli accordi di ruling preventivo (nuovo art. 31-ter Dpr 600/73) per la definizione: <ul style="list-style-type: none"> ✓ dei transfer pricing ✓ del trasferimento di residenza fiscale ✓ di sussistenza di una stabile organizzazione ✓ di flussi di dividendi, interessi e royalties ▪ degli accordi relativi al regime di tassazione agevolata "Patent box"
PROFESSIONISTI		
443	Società tra avvocati	<p>La modifica interessa l'esercizio della professione forense in forma societaria e, in particolare, i versamenti alla Cassa forense. In particolare si dispone:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'inserimento nella denominazione sociale, dell'indicazione "società tra avvocati"; - una maggiorazione percentuale del contributo integrativo da applicare ai corrispettivi rientranti nel volume annuale d'affari Iva e l'obbligo di riversamento annuale alla Cassa nazionale di previdenza forense.
474	Crediti per contributi integrativi alle Casse professionali	<p>La modifica è volta a specificare che hanno privilegio generale sui mobili non solo i crediti riguardanti le retribuzioni dei professionisti e di ogni altro prestatore d'opera intellettuale dovute per gli ultimi 2 anni di prestazione, ma anche i crediti riguardanti il contributo integrativo da versare alle casse di previdenza nonché il credito di rivalsa per IVA.</p>
487 e 488	Equo compenso e clausole vessatorie	<p>La modifica interviene su alcuni aspetti della disciplina sull'equo compenso. In particolare, viene modificato l'art. 19-quaterdecies del D.L. 148/2017, in materia di equo compenso per le prestazioni professionali degli avvocati. Si tratta della disposizione volta a garantire all'avvocato, nonché a tutti gli altri lavoratori autonomi, il diritto a percepire un compenso equo nei rapporti con clienti diversi dai consumatori (quindi con clienti c.d. forti, come banche e assicurazioni).</p> <p>Con le modifiche in esame, si prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ un più stretto rapporto del compenso coi parametri tariffari previsti da un DM Giustizia ▪ la presunzione assoluta di vessatorietà di una serie specifica di clausole, che mantengono tale natura anche quando siano state oggetto di specifica trattativa e approvazione ▪ l'eliminazione della disposizione che attualmente prevede che l'azione di nullità possa essere esercitata entro 24 mesi dalla sottoscrizione del contratto che viola la disciplina sull'equo compenso (pertanto, l'azione di nullità diviene imprescrittibile).

		Nota: la disciplina sull'equo compenso degli avvocati si applica, in quanto compatibile, anche a tutte le altre professioni.
DISPOSIZIONI SOCIETARIE		
25	Atti societari stipulati con atto pubblico informatico	<p>Si interviene nuovamente sulla disciplina di cui al co. 1-ter dell'art. 36 del D.L. 112/2008, (di recente introdotta dal D.L. 148/2017) che ha previsto la possibilità di utilizzare la firma digitale per la sottoscrizione dei seguenti atti di imprese e società:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ enunciazione dell'impresa familiari (art. 230-bis del C.C.); ▪ atti di trasformazione delle società (art. 2498 del C.C.); ▪ atti di scissione delle società (art. 2506 del C.C.); ▪ contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento delle imprese soggette a registrazione (art. 2556 del C.C.). <p>Per effetto delle modifiche, in luogo della "sottoscrizione con firma digitale" si consente la stipula dei predetti atti con "atto pubblico informatico" (rimane, pertanto, necessario l'intervento del notaio).</p> <p>Sono fatti salvi i requisiti formali per l'iscrizione di tali atti nel registro delle imprese, come prescritti dagli artt. 2436, co. 1, e 2556, co. 2, del C.C.</p>
936	Vigilanza società cooperative	<p>Viene modificato il sistema di vigilanza nei confronti delle società cooperative, inasprendo le sanzioni in caso di mancato rispetto del carattere mutualistico prevalente. In sintesi, con lo scopo di contrastare l'evasione fiscale e agevolare l'accertamento e la riscossione da parte dell'Agenzia delle entrate, viene previsto quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ nel caso di cancellazione dall'albo per le cooperative che si sottraggono all'attività di vigilanza, si applica il provvedimento di scioglimento per atto dell'autorità; ▪ l'amministrazione della società cooperativa è affidata ad un organo collegiale; ▪ la modifica della normativa in tema di gestione commissariale prevista per le gravi irregolarità di funzionamento o fondati indizi di crisi.
ACCISE		
2	Sterilizzazione incremento accise	Sterilizzazione dell'aumento delle accise per l'anno 2019 . Restano invariati gli aumenti accise per gli anni successivi.
514	Accisa sulla birra	A decorrere dal 01/01/2019 , l'aliquota di accisa sulla birra è rideterminata in € 3,00 per ettolitro e per grado-Plato .
945-959	Stoccaggio di prodotti energetici	Vengono disciplinati i principi e le condizioni generali per il rilascio dell'autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi e lo stoccaggio stesso . Inoltre, si prevedono le condizioni generali che comportano il diniego, sospensione e revoca dell'autorizzazione medesima, nonché la sospensione dell'istruttoria per il rilascio della stessa. Le modalità attuative sono rinviate ad apposito D.M.
DISPOSIZIONI VARIE		
119 e 120	Affiancamento in agricoltura	<p>Viene introdotto il contratto di affiancamento al fine di favorire lo sviluppo dell'imprenditoria giovanile in agricoltura e agevolare il passaggio generazionale nella gestione dell'attività d'impresa per il triennio 2018-2020.</p> <p>La norme prevedono un contratto di affiancamento per i giovani di età compresa tra i 18 e i 40 anni, anche organizzati in forma associata, che non siano titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento su terreni agricoli, da stipularsi con imprenditori agricoli o coltivatori diretti, di età superiore a 65 anni o pensionati. Dalla stipula discenderà l'accesso prioritario alle agevolazioni di cui al D.Lgs. 185/2000 (si tratta delle misure in favore dello sviluppo dell'imprenditoria in agricoltura e del ricambio generazionale e che, in particolare, prevedono mutui agevolati per gli investimenti).</p> <p>L'affiancamento non può avere durata superiore ai 3 anni e comporta la ripartizione degli utili di impresa tra giovane e imprenditore agricolo, in percentuali comprese tra il 30 ed il 50% a favore del giovane imprenditore. Il contratto può stabilire il subentro del giovane imprenditore agricolo nella gestione dell'azienda.</p> <p>Nel periodo di affiancamento, il giovane imprenditore è equiparato all'imprenditore agricolo professionale (IAP).</p>

1020 - 1024	Privacy – Adeguamento del Regolamento	<p>In conseguenza all'introduzione del Reg. UE 679/2016, che regola l'equilibrio tra la protezione del trattamento dei dati personali e la libera circolazione dei dati stessi, entro il 28/02/2018 il Garante dovrà:</p> <ul style="list-style-type: none"> - disciplinare le modalità di monitoraggio e vigilanza sulla applicazione del citato Regolamento, nonché, nel caso di acquisizione dati per via automatizzata o tramite tecnologie digitali, di verifica della sussistenza di adeguate infrastrutture per l'adeguamento tempestivo alle disposizioni del citato Regolamento - definire linee-guida o buone prassi in materia - predisporre un modello di informativa da utilizzare da parte del titolare del trattamento dei dati ove siano utilizzate nuove tecnologie o strumenti automatizzati.
80	Piano individuali di risparmio (PIR)	<p>Viene modificata la disciplina dei PIR ammettendo tra le imprese nelle quali deve essere investito almeno il 70% dei piani individuali di risparmio anche le imprese che svolgono un'attività immobiliare.</p> <p>Di conseguenza viene eliminata la definizione di impresa che svolge attività immobiliare ai fini della disciplina dei PIR (si stabiliva la presunzione di considerare impresa che svolge attività immobiliare quella il cui patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli merce e dagli impianti/fabbricati utilizzati direttamente nell'attività d'impresa).</p> <p>Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio di impresa gli immobili concessi in leasing e i terreni su cui l'impresa svolge l'attività agricola.</p>
84-86	SIM – Maggiorazione Ires e Interessi passivi	<p>Le società di intermediazione mobiliare (SIM), con decorrenza dal 1/01/2017:</p> <ul style="list-style-type: none"> - vengono escluse dall'applicazione dell'addizionale IRES del 3,5% (introdotta per gli enti creditizi e finanziari dalla L. 208/2015 - viene ripristinata la deducibilità degli interessi passivi nella misura del 96% del loro ammontare ai fini Ires ed Irap.
121 e 135	Sostegno al reddito per i lavoratori del settore pesca	<p>Riconoscimento anche per il 2018 di un'indennità giornaliera onnicomprensiva di € 30 per ciascun lavoratore dipendente da imprese adibite alla pesca marittima (inclusi soci delle cooperative della piccola pesca) nel periodo di sospensione dell'attività derivante dall'arresto temporaneo obbligatorio. Un D.M. stabilirà le modalità di pagamento.</p> <p>E, poi, resa permanente l'indennità giornaliera onnicomprensiva riconosciuta ai lavoratori dipendenti da imprese adibite alla pesca marittima nei periodi di fermo <u>non</u> obbligatorio, fino ad un massimo di € 30 e per un periodo non superiore a 40 giorni in corso d'anno</p>
769	Esenzione dalle imposte sulle assicurazioni	<p>Esenzione dalle imposte sulle assicurazioni (indicate nella tabella prevista dall'allegato C della L. 1216/1961) delle assicurazioni contro i danni derivanti da eventi calamitosi relativamente agli immobili abitativi. La disposizione si applica solo per le polizze assicurative stipulate dal 2018.</p>
991 e 992	Imposta sulle assicurazioni	<p>Viene spostata da maggio a novembre la scadenza entro la quale deve essere versato, dalle imprese assicurative l'acconto dell'imposta sulle assicurazioni, elevando le aliquote nella seguente misura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • al 58% per l'anno 2018; • al 59% per l'anno 2019 ed al 74% per gli anni successivi.
996	Esenzione imposta di bollo per le copie di asegni in forma elettronica	<p>Introduzione dell'esenzione dall'imposta di bollo per le copie degli asegni in forma elettronica e della relativa documentazione. Nello specifico, viene disposto che l'imposta non è dovuta per le copie, dichiarate conformi all'originale informatico:</p> <ul style="list-style-type: none"> • degli asegni presentati al pagamento in forma elettronica • per i quali è stato attestato il mancato pagamento, nonché della relativa documentazione.
1147	Canone RAI 2018	<p>Si estende al 2018 la riduzione del canone RAI per uso privato (da € 100) a € 90 già prevista, per il 2017, dalla L. 232/2016.</p>

**PARTE I°
NOVITÀ IN
MATERIA DI
IMPOSTE DIRETTE**

NUOVO CALENDARIO FISCALE

I commi da 932 a 934 della Legge di Bilancio 2018 modificano una serie di scadenze fiscali a decorrere dal periodo d'imposta 2018:

Comma	Adempimento	Modifica	Norma modificata
932	Spesometro 2° trimestre/1° semestre	a regime	art. 21 c. 1 DL 78/2010
	Dichiarazione dei redditi	temporanea	-
	Dichiarazione Irap		
933	Modello 770	a regime	art. 4 c. 3-bis e 4-bis Dpr 322/98
933	Invio telematico dei Mod. CU con redditi non dichiarabili nel 730		art. 4 c. 6-quinquies Dpr 322/98
934	Presentazione mod. 730 al CAF /profess. abilitato		art. 13 c. 1 DM 164/99
	Adempimenti del CAF/professionista abilitato		art. 16 c. 1-bis DM 164/99

TERMINI DI INVIO DELLO SPESOMETRO



co. 932. Al fine di evitare la sovrapposizione di adempimenti, per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, il termine del 16 settembre di cui al comma 1 dello stesso articolo 21 e' fissato al 30 settembre e il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attivita' produttive dei soggetti indicati nell'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in scadenza al 30 settembre, e' fissato al 31 ottobre.

Secondo la norma istitutiva, lo spesometro va inviato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ciascun trimestre; l'invio del 2° trimestre va tuttavia effettuato **entro il 16 settembre**.

Tali termini sono stati, tuttavia, oggetto di recenti modifiche ad opera:

- a) del DL 148/2017 ("Collegato fiscale"): ha previsto la **facoltà** di presentare lo **spesometro su base semestrale**
- b) della **Legge di bilancio 2018**: che
 - ➔ ha **differito** il termine di presentazione:
 - dello spesometro del 1° semestre 2018
 - o dello spesometro del secondo trimestre 2018
 entro il termine del **1 ottobre 2018** (il 30/09 cade di domenica), in luogo del precedente termine del 16 settembre
 - ➔ ha previsto l'abrogazione dell'adempimento a decorrere dal 2019, in corrispondenza con l'introduzione dell'obbligo di utilizzo della fatturazione differita per tutti i soggetti passivi Iva.

Calendario dello spesometro

Rif. fatture	Spesometro	TRIMESTRALE	Opzione SEMESTRALE
2017	2 semestre 2017		28/02/2018
2018	1 trimestre 2018	31/05/2018	01/10/2018
	2 trimestre 2018	01/10/2018	
	3 trimestre 2018	30/11/2018	28/02/2019
	4 trimestre 2018	28/02/2019	
2019	soppresso		



Nota: nulla è stato modificato per quanto riguarda la comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva, nè per quanto attiene la dichiarazione annuale Iva.

TERMINI DI INVIO DEL MOD. REDDITI ED IRAP

Al fine di evitare la sovrapposizione con l'adempimento dello spesometro, la legge di bilancio 2018:

- modifica **in via temporanea**
- i termini relativi all'invio delle **dichiarazioni dei redditi ed Irap**

differendoli al 31 ottobre 2018 (in luogo del 30/09/2019).

Considerata la **soppressione dello spesometro a decorrere dal 2019:**

- da tale anno i termini per la presentazione del Mod. Redditi ed Irap
- torneranno ad essere quelli ordinari.



Non titolari di partita Iva: considerato il tenore della norma, si deve ritenere che il **mod. Redditi 2018** risulti prorogato:

- **per tutti i contribuenti**
- non essendo, al contrario, limitata ai soggetti passivi Iva tenuti alla presentazione dello spesometro.

A tal fine è comunque opportuno attendere i dovuti chiarimenti.

SOGGETTI CON PERIODO D'IMPOSTA "NON SOLARE"

Il differimento dei termini di presentazione è limitato alle dichiarazioni "in scadenza al 30 settembre".

Ciò dovrebbe significare che:

- ⇒ risulteranno escluse dal differimento le dichiarazioni redditi ed Irap
- ⇒ dei soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (indipendentemente che il termine cada anteriormente o successivamente al 30/09/2018).

Ciò può verificarsi in relazione:

- sia ai soggetti Ires con esercizio "a cavallo d'anno"
- sia dei soggetti Irap con esercizio che non chiuso al 31/12/2017 (ad esempio in conseguenza di un'operazione aziendale straordinaria).

Esempi:

- Srl con esercizio 1/07/2016 – 30/06/2017 rimane tenuta a presentare le dichiarazioni entro il 31/03/2018
- Snc conferita il 20/11/2017 in una Srl: rimane tenuta a presentare le dichiarazioni entro il termine del 31/08/2018

Periodo d'imposta	DICHIARAZIONE	TRIMESTRALE
2017	Mod. Redditi PF, SP, SC ed ENC con periodo chiuso al 31/12	31/12/2018
2018		30/09/2019
2019		30/09/2020
...		30/09/...

TERMINI DI INVIO DEL MOD. 770

Ante Legge di Bilancio 2018	Post Legge di Bilancio 2018
3-bis. Salvo quanto previsto al comma 6-quinquies, i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, di cui al comma 1 dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter e 29 del citato decreto n. 600 del 1973 nonche' dell'articolo 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e dell'articolo 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, tenuti al rilascio della certificazione di cui al comma 6-ter del presente articolo, trasmettono in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, la dichiarazione di cui al comma 1 del presente articolo, relativa all'anno solare precedente, <u>entro il 31 luglio di ciascun anno.</u>	3-bis. Salvo quanto previsto al comma 6-quinquies, i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, di cui al comma 1 dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter e 29 del citato decreto n. 600 del 1973 nonche' dell'articolo 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e dell'articolo 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, tenuti al rilascio della certificazione di cui al comma 6-ter del presente articolo, trasmettono in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, la dichiarazione di cui al comma 1 del presente articolo, relativa all'anno solare precedente, entro il 31 ottobre di ciascun anno.

L'art. 1 c. 933 della legge di bilancio 2018 **modifica a regime** il termine di presentazione telematica delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Il previgente termine del 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento viene **prorogato al 31 ottobre.**



Nota: con tale disposizione il legislatore pare aver preso atto delle difficoltà evidenziatesi in passato presso gli intermediari, che hanno condotto a numerose proroghe approvate con appositi DPCM.

TERMINE DI INVIO DEL MOD. CU

Ante DL 193/2016	Post DL 193/2016
6-quinquies. Le certificazioni di cui al comma 6-ter sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti. (...)	6-quinquies. Le certificazioni di cui al comma 6-ter sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti. (...) La trasmissione in via telematica delle certificazioni di cui al comma 6-ter, contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, puo' avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui al comma 1.

L'art. 1 c. 933 della legge di bilancio 2018 **modifica a regime**

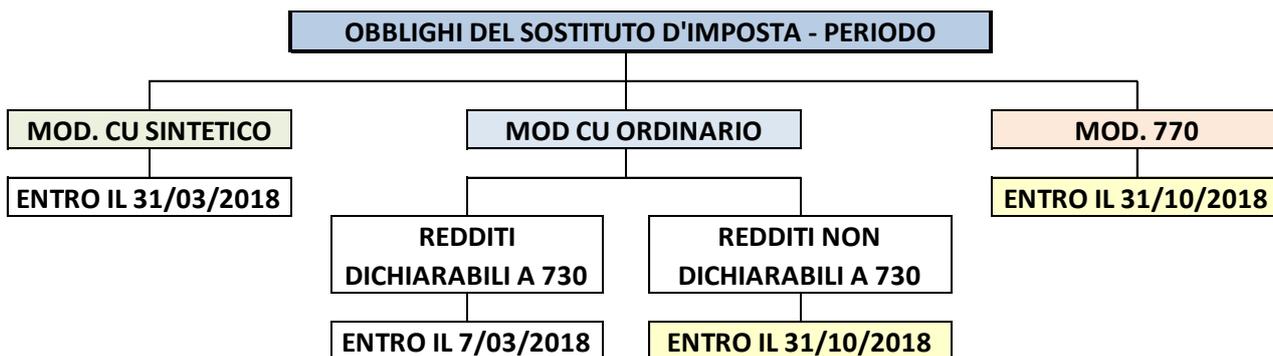
- ➔ il termine di presentazione telematica dei Mod. CU "ordinario"
- ➔ contenenti esclusivamente redditi non dichiarati tramite 730 precompilato o esenti da Irpef



Nota: si tratta di un recepimento in una disposizione di legge di quanto più volte già concesso in via di prassi da parte dell'Agenzia delle Entrate (CM 6/2015, CM 12/2016 e CM 8/2017).

ATTENZIONE: non vengono modificati i termini:

- per la consegna al percipiente del Mod. CU "sintetico": che rimane fissato al 31 marzo
- per l'invio telematico del Mod. CU ordinario relativo a redditi che possono essere dichiarati nell'ambito del 730 precompilato: che rimane fissato al 7 marzo



Esempi: con riferimento al periodo d'imposta 2017 si avrà che:

- viene **differito al 31/10/2018** il termine per l'invio telematico dei mod. CU 2018 relativi ai redditi percepiti dai **soggetti passivi Iva** (professionisti; agenti; ecc.)
- rimane **fissato al 7/03/2018** il termine per l'invio telematico dei mod. CU di **dipendenti e co.co.co.**, di redditi di lavoro autonomo/attività commerciale occasionale, di utili percepiti da associati in partecipazione di solo lavoro, di diritti d'autore, dei compensi percepiti da associazioni sportive dilettantistiche, ecc.

In entrambi i casi rimane fissato al 31/03/2018 il termine per la consegna al percipiente del mod. CU sintetico.

Sanzioni: le sanzioni per tardività nell'invio delle certificazioni (€ 100 per ciascun modello) dovranno fare riferimento a nuovi termini introdotti dalla legge di bilancio 2018.

TERMINI RELATIVI AL 730

L'art. 1 c. 934 della Legge di bilancio 2018 modifica (intervenendo sul DM 31/05/1999), i termini

- ➔ di presentazione del mod. 730 al CAF/professionista abilitato
- ➔ di conclusione delle attività del CAF/professionista abilitato

PRESENTAZIONE DEL MOD. 730 AL CAF/PROFESSIONISTA ABILITATO

Il termine a favore del contribuente per presentare il mod. 730 da lui predisposto ad un CAF-dipendenti o ad un professionista abilitato viene differito dal 7 luglio al 23 luglio.

Presentazione del 730 al sostituto d'imposta

Anche in questo caso rimane **invariato** il termine del **7 luglio** a favore del contribuente per presentare il mod. 730 da lui predisposto al proprio sostituto d'imposta.

ADEMPIMENTI DEL CAF/PROFESSIONISTA ABILITATO

Per quanto attiene gli adempimenti che devono essere posti in essere in capo al CAF-dipendenti o al professionista abilitato, e cioè:

- la **consegna al contribuente** del 730 (unitamente al prospetto di liquidazione mod. 730-3)
- l'**invio telematico** del mod. 730 (unitamente al prospetto riepilogativo mod. 730-4).

vengono previste delle **scadenze differenziate** a seconda della data in cui il contribuente ha consegnato il 730 (il cui termine ultimo, come visto nel paragrafo precedente, è stato differito al 23 luglio).

In particolare sono previste le seguenti scadenze:

- **29 giugno:** per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno
- **7 luglio:** per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno
- **23 luglio:** per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 23 luglio.



Nota: in precedenza era prevista la scadenza:

- in generale: del 7 luglio
- in deroga: la scadenza era prorogata al 23 luglio a condizione che il CAF/professionista abilitato avesse inviato telematicamente entro il 7 luglio almeno l'80% dei 730 predisposti

Le nuove disposizioni semplificano l'attività degli intermediari, sopprimendo quest'ultima condizione.

730 integrativo: resta confermato al 10 novembre il termine per la trasmissione dell'eventuale 730 integrativo consegnato dal contribuente entro il 25 ottobre

Presentazione diretta del 730 precompilato

Rimane **invariato** anche il termine del **23 luglio** previsto per il contribuente che procede direttamente all'invio telematico del 730 precompilato.

Scadenze del 730

	CONTRIBUENTE	SOSTITUTO DI IMPOSTA	CAF O PROFESSIONISTA
Accesso al 730 precompilato tramite i servizi dell'Agenzia	15 aprile		
presentazione del mod. 730		7 luglio	23 luglio
Presentazione telematica del Mod. 730	730 precompilato: entro il 23 luglio	7 luglio	29 giugno: per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22 giugno
			7 luglio: per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno
			23 luglio: per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 23 luglio
Mod. 730 integrativo Presentazione al CAF/professionista abilitato		25 ottobre	25 ottobre
Mod. 730 integrativo Trasmissione da parte del CAF/professionista abilitato		10 novembre	10 novembre

NOVITÀ PER I BONUS EDILI

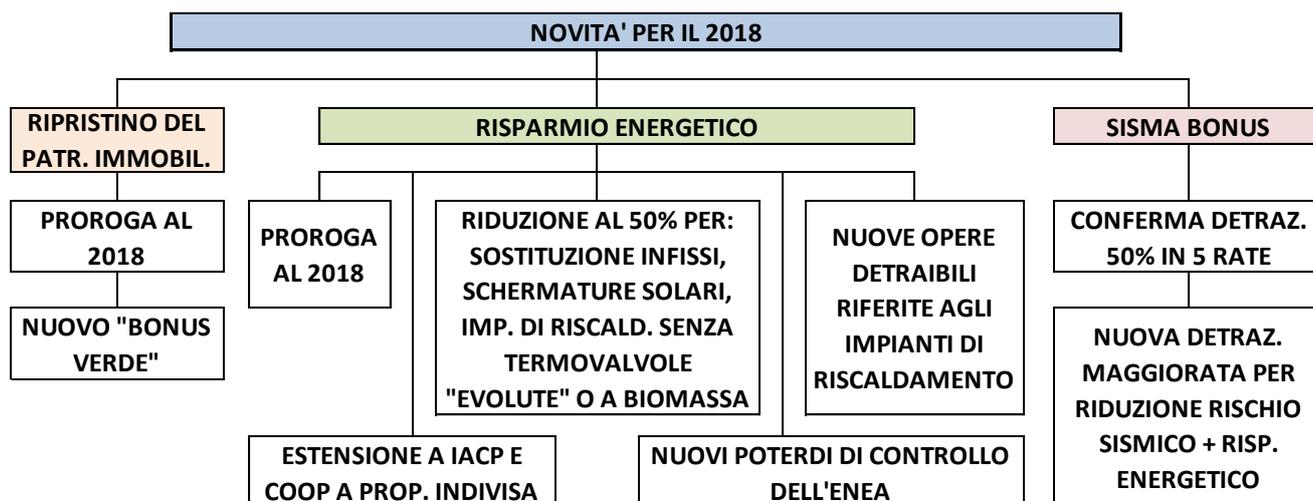
L'art. 1 c. 3 Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017 in G.U. 302 del 29/07/2017), **in vigore il 1 gennaio 2018**, ha disposto una serie di **proroghe, con modifiche**, delle detrazioni Irpef per gli interventi sostenute sul patrimonio immobiliare.

NOVITÀ IN SINTESI

In materia di bonus in edilizia, la Legge di bilancio 2018 ha previsto quanto segue:

- **recupero del patrimonio edilizio**: è prorogata al 31/12/2018 la detrazione Irpef del 50% col limite di spesa di €. 96.000 in relazione a tutti gli interventi di cui all'art. 16-bis c. 1 Tuir
- **bonus mobili**: è prorogata al 31/12/2018 la detrazione Irpef del 50% (importo massimo di €10.000 per immobile) per l'acquisto di mobili/grandi elettrodomestici destinati ad appartamenti oggetto di ristrutturazione iniziati a partire dal 1° gennaio 2017 (non più dal 1/01/2016).
- **risparmio energetico**: è prorogata al 31/12/2018 la detrazione Irpef/Ires del 65%; tuttavia:
 - nel rispetto dei previgente limiti massimi di detrazione di €. 96.000
 - quest'ultima è ridotta al 50% per:
 - ✓ l'installazione di finestre comprensive di infissi e l'installazione di schermature solari
 - ✓ l'installazione di impianti di riscaldamento con generatori a biomasse
 - ✓ la sostituzione dell'impianto di riscaldamento con caldaia a condensazione almeno in classe A; la detrazione permane al 65% se sono contestualmente installati sistemi di termoregolazione evoluti
- **sisma Bonus**: per gli interventi di riduzione del rischio sismico eseguiti su parti comuni condominiali che comportino contestualmente un risparmio energetico, dal 2018 la detrazione aumenta:
 - all'80%: se i lavori determinano il passaggio a una classe di rischio sismico inferiore
 - all'85%: se il passaggio è a 2 classi di rischio inferiori

bonus verde: è introdotta una nuova detrazione del 36% da ripartire in 10 anni, nel limite di spesa di €. 5.000, riferita agli interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private di unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi, nonché di realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.



DETRAZIONE PER LAVORI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

L'art. 3 c. 1 lett. a) n. 1) della legge di bilancio 2018, modificando l'art. 14 DL 63/2013, ha disposto:

- **la proroga al 31 dicembre 2018** (in luogo del 31/12/2017) delle detrazioni per il risparmio energetico delle singole unità immobiliari, con le modifiche che seguono.



N.B.: rimane confermata al 31/12/2021 la detrazione per le spese sulle **parti comuni di edifici** (v. oltre)

- **riduzione della detrazione al 50%** (in luogo del 65%) per:
- l'acquisto e posa in opera di **finestre, comprensive di infissi**
 - l'acquisto e posa in opera di **schermature solari**
 - l'acquisto e posa in opera di **impianti di riscaldamento alimentati a biomassa**



N.B.: viene modificata la sola percentuale di detrazione; pertanto, a parità di limite massimo di detrazione (che potrà variare – v. oltre), aumenta la spesa massima ammessa all'agevolazione.

- **sostituzione dell'impianto di riscaldamento:** in presenza di sostituzione dell'impianto:
- con **caldaia a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A** di prodotto di cui al Reg. UE n. 811/2013, la detrazione è differenziata come segue:
 - **detrazione del 65%:** se contestualmente sono installati **sistemi di termoregolazione evoluti** (cioè in classe V, VI o VIII di cui alla comunicazione della commissione UE 2014/C 207/02)
 - **detrazione del 50%:** in assenza di tale installazione



N.B.: in presenza di caldaia a condensazione di efficienza **inferiore alla classe A:**

- la norma dispone che **non opera la detrazione per risparmio energetico**
- si rientra, dunque, nell'ambito della detrazione del 50% quale opera di **ripristino del patrimonio immobiliare** (pertanto, la relativa spesa rientrerà nel plafond complessivo unitamente alle eventuali altre spese, senza poter fruire di un plafond autonomo).

Termoregolazione evoluta: in precedenza era richiesta la “*contestuale messa a punto del sistema di distribuzione*” che, secondo l'ENEA, già implicava l'installazione di “*valvole termostatiche a bassa inerzia termica su tutti i corpi scaldanti (o valvole di tipo modulante agenti sulla portata) ad eccezione degli impianti realizzati con temperature medie del fluido termovettore inferiori a 45°C*”. Dunque, non dovrebbe trattarsi di una novità sostanziale.

- **NEW** – con **impianti ibridi** costituiti da **pompa di calore integrata con caldaia a condensazione assemblati in fabbrica** ed espressamente concepiti per funzionare in abbinamento tra loro: opera la **detrazione del 65%**



Pompe di calore: come noto, **erano già agevolate** laddove “ad alta efficienza” (cioè in presenza di coefficienti di prestazione energetica non inferiori ai valori minimi di cui all'art. 9 c.2-bis DM 19/02/2007). Andrà chiarito se anche per l'impianto ibrido andranno soddisfatti tali valori minimi.

- **NEW** – con **generatori d'aria calda a condensazione:** opera la **detrazione del 65%**



Nota: si differenziano dalle caldaie per il fatto di non avere un liquido per lo scambio di calore (in generale utilizzate per capannoni industriali).

- **NEW** – con **micro-cogeneratori** (cioè generatori elettrici che recuperano il calore che si crea durante la produzione di energia elettrica): in tal caso:
 - l'intervento deve condurre ad un **risparmio di energia primaria** (cd. “PES”, come definita all'All. III del DM 4/08/2011) **pari almeno al 20%**
 - la detrazione massima è pari a **€ 100.000**.

MASSIMALI DI SPESA ed AGGIORNAMENTO DEI REQUISITI TECNICI MINIMI

La legge di bilancio 2018 non modifica espressamente i massimali di costo per le singole tipologie di intervento; tuttavia, il nuovo comma 3-ter dell'art. 14 DL 63/2013 prevede che "con uno o più decreti (...) sono definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi, ivi compresi i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento".



N.B.: i decreti dovranno essere pubblicati entro l'1/03/2018 (60 gg dall'entrata in vigore della legge di bilancio 2018); fino a tale data si applicano le disposizioni previgenti: DM 19/02/2007 e 11/03/2008.

I "vecchi" requisiti energetici previsti negli allegati dei citati decreti saranno presumibilmente adeguati alle più stringenti regole in materia di prestazione energetica degli edifici in vigore dal 2015.

ESTENSIONE SOGGETTIVA

La legge di bilancio 2018 estende la detraibilità:

- ⇒ per **tutte le opere di risparmio energetico** (e non più solo per la detrazione maggiorata per gli interventi di riqualificazione di parti comuni di edifici condominiali)
- ⇒ ai seguenti soggetti (di fatto equiparati a qualsiasi proprietario):
 - **IACP** (comunque denominati);
 - società aventi le stesse finalità sociali degli IACP che rispondono ai requisiti della legislazione UE in materia di "in house providing"
 - **cooperative di abitazione a proprietà indivisa** (le quali potranno fruire direttamente della detrazione, evitando che le spese siano sostenute dai soci, quali "detentori" degli immobili).

CEDIBILITÀ DEL CREDITO

L'art. 3 lett. a) n. 2) e 4) della Legge di bilancio 2018 amplia la possibilità di optare, in luogo della detrazione, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione ai **fornitori** che hanno eseguito gli interventi o **altri soggetti privati** (diversi dalle banche, ad eccezione degli "incapienti"):

- estendendolo a **tutti i contribuenti**, "incapienti" (comma 2-ter) o "capienti" (comma 2-sexies)
- per **qualsiasi tipologia di intervento di risparmio energetico**



Nota: la disposizione supera l'ampliamento disposto dal DL 50/2017, che limitava la cedibilità alla sola detrazione riferita a lavori su parti comuni condominiali. Andrà emanato apposito DM attuativo.

Periodo	OPERE DI RISP. ENERGETICO	Cedibilità	Cessionari	Rif.
dal 2016	su singole unità immobiliari	NO		Finanziaria 2016
	su parti comuni condominiali	Solo incapienti	Fornitori	
dal 2017	su singole unità immobiliari	NO		Finanziaria 2017
	su parti comuni condominiali	Tutti	Fornitori	
a regime	su single unità immobiliari	Tutti	Fornitori o terzi (escluse Banche per i capienti)	Legge di Bilancio 2018
	su parti comuni condominiali			

CONTROLLI DELL'ENEA

È previsto un potenziamento dei poteri dell'Enea, i cui controlli:

- ⇒ non saranno più limitati ai requisiti tecnici relativi alle opere cui si applica la detrazione maggiorata per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali
- ⇒ ma saranno estesi a **tutti gli interventi di riqualificazione energetica**.



Attuazione: andrà emanato apposito DM entro il 31/03/2018 (90 gg dall'entrata in vigore).

Garanzie su finanziamenti: nell'ambito del Fondo nazionale per l'efficienza energetica è istituita una sezione dedicata al rilascio di garanzie su operazioni di finanziamento di interventi di riqualificazione energetica.

PARTI COMUNI CONDOMINIALI - ECOBONUS "POTENZIATI"

Per le spese relative ad interventi di riqualificazione energetica su **parti comuni degli edifici condominiali** sono previste due maggiorazioni della detrazione.

A) Prima maggiorazione: per le spese sostenute dal 1/01/2017 fino al 31/12/2021 è confermata la detrazione **maggiorata** nelle seguenti misure:

- ⇒ **al 70%:** se gli interventi interessano **l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente** lorda (cioè a contatto con l'esterno o locali non riscaldati)
- ⇒ **al 75%:** per i lavori finalizzati a migliorare la prestazione energetica generale (invernale ed estiva) che conseguano **almeno la qualità media** di cui al DM Mise 26/06/2015.

Limite di spesa: ad entrambe le detrazioni si applica il seguente limite di spesa ammessa:

€. 40.000 x num. unità immobiliari che compongono l'edificio.

Se l'intervento non soddisfa i requisiti indicati, si applicano i criteri ordinari (ciascun condomino ha diritto a detrarre la spesa al 65% nei limiti di spesa previsti per le diverse tipologie di lavori).

B) NEW – OPERE ANTISISMICHE E DI RISPARMIO ENERGETICO

Il comma 2-quater dell'art. 14 DL 63/2013 (introdotto dalla legge di bilancio 2018) dispone una nuova maggiorazione (senza disporre alcuna scadenza) nel caso di interventi sulle parti comuni:

→ di edifici situati nelle **zone sismiche 1, 2 e 3**

relativi **congiuntamente:**

- alla **riduzione del rischio sismico**
- **ed** alla **riqualificazione energetica**

nel qual caso le detrazioni d'imposta salgono, **rispettivamente:**

- ⇒ all'**80%**: in caso di passaggio ad 1 classe di rischio inferiore
- ⇒ all'**85%**: passaggio a 2 classi di rischio inferiori

Limite di spesa: ad entrambe le detrazioni si applica il seguente limite di spesa ammessa:

€. 136.000 x num. unità immobiliari che compongono l'edificio.

Tali detrazioni sono, ovviamente, alternative:

- alla prima maggiorazione di cui al punto A) precedente
- alla detrazione "sisma-bonus" - v. oltre).

 **Asseverazione:** in entrambi i casi il miglioramento della prestazione energetica va ordinariamente **asseverata da professionisti** abilitati (secondo le disposizioni di cui al DM MISE 26/06/2015).

Esempio1

Condominio di 6 unità consolida l'edificio (passando a 2 classi di rischio inferiori), applicandovi poi un cappotto termico; la spesa è pari a €. 450.000 + 150.000 = €. 600.000.

Laddove il condominio sia situato in una zona sismica

- ciascun condomino (nei limiti delle tabelle millesimali)
- può detrarre l'importo di €. 85.000 (cioè l'85% di €. 100.000, in quanto inferiore al limite di €. 136.000).

SISTEMI DI CONTROLLO A DISTANZA

Rimane in essere anche **la detrazione 65% relativa agli impianti domotici** (cd "*building automation*"), introdotta a regime dal 1/01/2016 .



Nota: si tratta degli interventi per l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il **controllo da remoto** (tramite telefonino, internet, ecc.) **degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative.**

In generale, i dispositivi devono fornire periodicamente i dati del consumo, mostrare il funzionamento e la temperatura degli impianti e consentire la programmazione degli impianti da remoto (CM 20/2016).

ALTRI ASPETTI

Soggetti legittimati: si ricorda che la detrazione è ammessa per i seguenti soggetti:

SOGGETTO	INDIVIDUAZIONE DEL "SOSTENIMENTO" DELLA SPESA
<ul style="list-style-type: none"> ▪ persone fisiche ▪ professionisti ▪ enti non commerciali 	Criterio di cassa: data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ imprese individuali ▪ società ed enti commerciali 	Criterio di competenza: data di ultimazione della prestazione, non rilevando né la data di avvio degli interventi né la data dei pagamenti.



Prosecuzione di lavori: se gli interventi consistono nella prosecuzione di lavori della stessa categoria effettuati in precedenza sullo stesso immobile, per il computo del limite massimo della detrazione occorre tener conto anche delle detrazioni fruite negli anni precedenti.

DETRAZIONE INTERVENTI RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO

Intervenendo sull'art. 16 DL 63/2013, la legge di bilancio 2018, la detrazione Irpef per **tutti gli** interventi "di recupero del patrimonio edilizio":

- nella **misura del 50%** e nel limite massimo di spesa detraibile **pari a € 96.000** per unità immobiliare
- si applica alle spese **sostenute nel periodo 26/06/2012 fino al 31/12/2018.**



Nota: la detrazione nelle misure ordinarie del 36% nel limite di spesa di € 48.000 per unità abitativa si applicherà a decorrere dalle spese sostenute dal 1/01/2019.

TIPOLOGIE DI INTERVENTI AGEVOLABILI

La detrazione nei limiti di cui sopra si applica a tutti gli interventi previsti dall'art. 16-bis c. 1 TUIR:

Co. 1	INTERVENTO
a)	Interventi sulle parti comuni degli edifici residenziali di: <ul style="list-style-type: none"> ▪ manutenzione ordinaria o straordinaria (lett. a), b) dell'art. 3 Dpr 380/2001) ▪ restauro e risanamento conservativo (lett. c) dell'art. 3 Dpr 380/2001) ▪ ristrutturazione edilizia (lett. d) dell'art. 3 Dpr 380/2001)
b)	Interventi sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale (anche rurali) e relative pertinenze di: <ul style="list-style-type: none"> ▪ manutenzione straordinaria ▪ restauro e risanamento conservativo ▪ ristrutturazione edilizia
c)	necessari alla ricostruzione/ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi , ancorché non rientranti nelle tipologie di opere sopra citate, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
d)	relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali a unità immobiliari residenziali, anche a proprietà comune (condominiale)
e)	finalizzati: <ul style="list-style-type: none"> - alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi (ad esempio, la realizzazione di un elevatore esterno all'abitazione)

	- alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di <i>handicap</i> in situazione di gravità (art. 3 co. 3 L. 104/92);
f)	relativi all'adozione di misure finalizzate a prevenire il compimento di atti illeciti da parte di terzi
g)	relativi alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatrice degli edifici (L. n. 249/97), quali antenne collettive, reti via cavo, accesso a servizi telematici, ecc.. e al contenimento dell'inquinamento acustico .
h)	realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi sull'impiego di fonti rinnovabili di energia
i)	relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della documentazione.
l)	di bonifica dall'amianto e di esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici



LIMITE DI SPESA .

Secondo la recente DRE Emilia (Interpello n. 954-1191/2017), in presenza di **interventi che ricadono in più voci** di cui ai punti precedenti, il limite di €. 96.000 **si applica un modo unitario**.

Inoltre, si rammenta che:

- se i lavori realizzati nell'anno costituiscono **mera prosecuzione di quelli iniziati in anni precedenti**, il limite di spesa considera anche le spese sostenute negli anni precedenti (art. 16-bis c. 4)
- in caso di **immobile residenziale utilizzato promiscuamente**, ossia adibito anche all'esercizio dell'attività d'impresa / lavoro autonomo, la **detrazione spetta nella misura del 50%** (art. 16-bis c.5).



More uxorio: in seguito alla introduzione dalla legge sulle unioni civili (L.76/2016), l'Agenzia ha chiarito che il **convivente more uxorio** che sostiene le spese di recupero del patrimonio edilizio **può fruire della detrazione alla stregua di quanto previsto per i familiari conviventi** (RM 64/2016). La disponibilità dell'immobile è insita nella convivenza e non deve trovare titolo in un contratto di comodato.

ACQUISTO / ASSEGNAZIONE IMMOBILI RISTRUTTURATI

Una particolare fattispecie di detrazione per spese di recupero del patrimonio edilizio è quella di cui al comma 3 dell'art. 16-bis Tuir riguardante l'**acquisto/assegnazione** di unità immobiliari:

- site in fabbricati **interamente sottoposti ad interventi di restauro/risanamento** conservativo
- eseguiti da imprese **di costruzione/ristrutturazione** immobiliare o da cooperative edilizie che provvedono, **entro 18 mesi** dal termine dei lavori, alla successiva alienazione/ assegnazione

Anche questa detrazione si applica nei medesimi limiti degli altri interventi di recupero edilizio.



Nota: per quanto l'art. 16 DL 63/2013 disponga l'aumento della detrazione per le sole opere di cui al comma 1 dell'art. 16-bis Tuir, questa va ritenuta estesa anche alla fattispecie del comma 3 del citato art. 16-bis, come chiarito dalla CM 29/2013 in occasione della prima proroga.

L'acquirente/assegnatario dell'immobile nel 2018, pertanto:

- sul minor importo tra il 25% del prezzo di vendita/assegnazione e l'importo massimo di €. 96.000
- calcolerà la detrazione del 50%, da fruire in 10 rate annuali.

BONUS MOBILI

Intervenendo sul comma 2 del citato art. 16, la legge di bilancio 2017 stabilisce che:

- la **detrazione IRPEF del 50%** (ripartita in 10 quote annuali di pari importo):
 - per l'acquisto di **mobili** e di **grandi elettrodomestici** di categoria energetica A+ (A per i forni)
 - destinati ad arredare l'immobile già "oggetto di ristrutturazione".
- è **prorogata** alle spese sostenute **fino al 31/12/2018**.

NEW

NEW: la detrazione per gli acquisti effettuati nel 2018 spetta ai contribuenti:

- che hanno sostenuto **interventi di recupero del patrimonio edilizio**
- "**iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2017**".



Nota: non sarà possibile "agganciare" l'acquisto di mobili datato 2018 a un lavoro iniziato ante **31/12/2016** (per gli acquisti 2017 i lavori dovevano essere iniziati dal 1/01/2016); al contrario, è possibile fruire del bonus mobili sul 2018 se entro il 31/12/2018 tali lavori sono stati avviati.

Si ricorda, inoltre, che:

- la data del pagamento dei mobili/elettrodomestici deve essere successiva a quella di inizio lavori (che, tuttavia, possono essere pagati anche successivamente - CM 29/2013)
- è necessaria la contemporanea fruizione della detrazione per le opere di ripristino (CM 7/2017).



LIMITE DI SPESA

Si applica il **limite massimo di € 10.000** (per ciascuna unità immobiliare ristrutturata ed arredata), che costituisce plafond autonomo rispetto a quello dei lavori che hanno dato accesso al bonus.



Lavori iniziati nel 2017 e proseguiti nel 2018: il limite di € 10.000 va calcolato **al netto** di eventuali spese per mobili/elettrodomestici **sostenute nell'anno 2017 già detratte** (si ritiene anche in virtù di lavori eseguiti nel 2016, dunque non solo in virtù dei lavori che hanno dato accesso al bonus mobili 2018).

Esempio2

Il sig. Rossi, il 1/03/2017 ha inviato al Comune una Cila (manutenzione straordinaria) per la sostituzione dei sanitari del bagno; il 31/03/2017 ha pagato la fattura di €. 8.000.

Il 20/03/2017 ha pagato €. **9.000** per la sostituzione della cucina ed il 28/02/2018 ha acquistato una lavatrice classe A+ per €. **2.000**:

- sul 2017: fruirà della 1° rata di detrazione del bonus mobili (cucina) di €. 450 (1/10 x 50% x 9.000) e del bonus ristrutturazione per €. 400
- sul 2018: la 1° rata di detrazione (lavatrice) sarà calcolata solo su €. 1.000 (limite €. 10.000 meno €. 9.000 già fruite); fruirà, poi, della 2° rata delle detrazioni a riporto dal 2017.

DOBPIO PLAFOND: in sostanza si tratta di determinare un duplice plafond, relativo alle spese per arredamento:

- sostenute nel 2017 (lavori iniziati nel 2016/2017) e 2018 (lavori iniziati nel 2016/2017)
- sostenute fino al 2016 (per le quali era sufficiente l'avvio dei lavori dal 26/06/2012).

Si ricorda che, in relazione a quest'ultimo, il plafond di €. 10.000 andava calcolato considerando tutte le spese sostenute dal 6/06/2013 al 31/12/2016, anche in presenza di distinti interventi edilizi eseguiti in anni diversi.

Esempio:

Anno	Lav. di recupero	Acq. arredo	SPESE AGEV.	Note
dal 6/06/2013	€ 8.000,00	-	-	
2014	-	€ 2.000,00	€ 2.000,00	
2015	-	€ 5.000,00	€ 5.000,00	
2016	€ 1.000,00	€ 4.000,00	€ 3.000,00	10.000 – 2.000 (2014) – 5.000 (2015)
Totale		€ 11.000,00	€ 10.000,00	
2017	€ 1.000,00	€ 8.000,00	€ 7.000,00	10.000 – 3.000 del 2016
2018	-	€ 4.000,00	€ 3.000,00	10.000 – 7.000 del 2017



Intrasferibilità della detrazione

In caso di decesso del contribuente, le rate residue di detrazione non si trasferiscono agli eredi (CM 17/2015); si ritiene che ciò si estenda alla cessione/donazione dell'immobile.

BENI AGEVOLABILI

L'agevolazione riguarda l'acquisto (incluso trasporto e montaggio) di:

→ mobili nuovi

Esempi: letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, materassi ed apparecchi di illuminazione costituenti "necessario completamento dell'arredo dell'immobile".



Nota: non è necessario siano destinati all'arredo dell'ambiente oggetto dei lavori di ripristino.

Beni esclusi: l'acquisto di: porte, pavimentazioni (es. parquet), tende/tendaggi ed i "**complementi d'arredo**" (intesi quindi come abbellimento, e non come elemento necessario).

→ **grandi elettrodomestici nuovi** di classe energetica **non inferiore alla A+** (A per i forni) come rilevabile dall'etichetta energetica. L'acquisto è comunque agevolato per gli elettrodomestici privi di etichetta, a condizione che per essi non ne sia stato ancora previsto l'obbligo.

Esempi: rientrano nei grandi elettrodomestici:

frigoriferi	lavastoviglie	forni a microonde	radiatori elettrici
congelatori	stufe elettriche	piastre riscaldanti elettriche	ventilatori elettrici
Lavatrici e asciugatrici	apparecchi di cottura	app. elettrici di riscaldamento	apparecchi di condizionamento

MODALITÀ DI PAGAMENTO

Ai fini della detrazione occorre **effettuare i pagamenti:**

- **con bonifico:** non è necessario utilizzare quello (soggetto a ritenuta) predisposto da banche e per le spese di ristrutturazione edilizia (CM 7/2016)
- **carta di debito/credito** (non mediante assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento)

Stesse modalità vanno osservate per il pagamento delle spese di trasporto e montaggio dei beni.



PAGAMENTO CON CARTE: la data di pagamento è individuata nel giorno di utilizzo della carta da parte del titolare (indicata nella ricevuta di transazione) e non nel giorno di addebito sul c/c.

I DOCUMENTI DA CONSERVARE

- | |
|---|
| ▪ ricevuta del bonifico |
| ▪ ricevuta di avvenuta transazione (per i pagamenti con carta di credito o di debito) |
| ▪ documentazione di addebito sul conto corrente |
| ▪ fatture di acquisto dei beni, riportanti la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi acquisiti |

RILEVANZA SCONTRINO FISCALE: la CM 11/2014 ha precisato che lo scontrino:

- che **riporta il codice fiscale** dell'acquirente, unitamente all'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni acquistati, è equivalente alla fattura
- che **non riporta il codice fiscale** dell'acquirente può consentire la fruizione della detrazione se:
 - contiene l'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni acquistati
 - è riconducibile al contribuente/titolare del bancomat in base alla corrispondenza con i dati del pagamento (esercente, importo, data e ora).

SISMA-BONUS

Intervenendo sempre sull'art. 16 commi da 1-bis a 1-septies DL 63/2013, la legge di Bilancio 2018 ha previsto quanto segue:

- a) **misure antisismiche:** rimane **inalterata** la disciplina della detrazione per la messa in sicurezza statica e per la redazione dell'Attestato di sicurezza statica e relativi interventi necessari
- b) **opere di riduzione del rischio sismico:** è **aggiunta una ulteriore fattispecie.**

Si ricorda che la detrazione:

- riguarda gli interventi effettuati nel **quinquennio 2017-2021**
- **spetta** per gli interventi con procedure autorizzatorie attivate dal 1/01/2017.

DISCIPLINA IN VIGORE

Per le spese relative all'adozione di misure antisismiche sostenute **dal 1/01/2017 fino al 31/12/2021** rimane confermata:

- la **detrazione del 50%** (in luogo del 65% operante nel 2016) **nel limite di € 96.000**
- da ripartire in **5 quote annuali** di pari importo (anziché in 10 quote, come per il 2016), nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi
- non solo i **soggetti IRPEF**, ma anche i **soggetti IRES**.

SPESA MASSIMA

Ove gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella "**mera prosecuzione**" di interventi iniziati in anni precedenti, per il computo del limite massimo di spesa (€ 96.000), si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione.



ATTENZIONE: come anticipato, la DRE Emilia (Nota n. 954-1191/2017) ha ritenuto che tale **cumulo** vada operato con eventuali **altri interventi di cui all'art. 16-bis del Tuir**. Gli interventi "da sismabonus", infatti:

- si inquadrano tra quelli di cui alla lett. i) dell'art. 16-bis (per i quali il DL 63/2013 si è limitato a modificare l'aliquota di detrazione e la ripartizione in rate)
- operando tutti i relativi concetti (divieto di cumulo con altri analoghi benefici; concetto di "mera prosecuzione" di cui sopra, ecc).

IMMOBILI INTERESSATI

A partire **dal 2017** il sisma bonus è stato esteso anche agli edifici situati nella **zona sismica 3**.

La detrazione, inoltre, riguarda:

- **tutti gli immobili abitativi** (non solo le abitazioni principali, come fino al 2016), ivi incluse le relative pertinenze e le parti comuni condominiali (CM 29/2013)
- **gli immobili produttivi** (cioè "dedicati allo svolgimento di attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali" – CM 29/2013).



Nota: la “ordinaria” detrazione ex art. 16-bis Tuir rimane applicabile alle sole unità immobiliari:

- non abitative non utilizzate per attività produttive (es: A/10 sfitto; C/6 non pertinenza di appartamento o uffici; unità cat. F)
- o ubicate nelle zone 4.

Non è chiaro se si estenda all'immobile strumentale locato da un privato ad una impresa/professionista.

Zone	Descrizione O.P.C.M. n. 3274/2003	Immobile	Sismabonus
Zona 1	Possono verificarsi fortissimi terremoti	Cat. A (anche “di lusso”) Cat. B, C, D ed E utilizzati da imprese/profess.	SI
Zona 2	In questa zona possono verificarsi forti terremoti		
Zona 3	In questa zona possono verificarsi forti terremoti ma rari		
Zona 4	È la zona meno pericolosa. I terremoti sono rari”.		NO

SPESE AMMESSE

Oltre alla riduzione del rischio sismico di cui appresso, gli interventi di “**messa in sicurezza statica**”:

- devono comprendere **interi edifici**
- ed essere realizzati **sulle parti strutturali degli edifici** o complessi di edifici collegati strutturalmente (es: villette “a schiera”; super-condominio composto da 2 corpi di fabbrica collegati).



Centri storici: l'art. 16-bis lett. i) Tuir prevede che i lavori vanno eseguiti “sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari”.

Dal 2017 rientrano anche le spese sostenute per la **classificazione e verifica sismica degli immobili** e dei relativi interventi necessari per il suo rilascio.



Nota: si tratta della redazione della “Attestazione di sicurezza statica”; il DM 28/02/2017 del Min. delle Infrastrutture e dei Trasporti prevede le Linee Guida le modalità di attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

RIDUZIONE DEL RISCHIO SISMICO – DETRAZIONI MAGGIORATE

A decorrere dal 2017 sono state introdotte due **detrazioni maggiorate** ove gli interventi realizzino un **miglioramento della classe di rischio**; in particolare, qualora in esito agli interventi antisismici derivi una **riduzione del rischio** sismico che determini il passaggio:

- ad **1 classe di rischio inferiore**: la detrazione spetta nella **misura del 70% della spesa**
- a **2 classi di rischio inferiori**: la detrazione spetta nella misura dell'**80%**



Nota: il citato DM 28/02/2017 del Min. infrastrutture e trasporti ha le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni.

LINEE GIUDA DEL MINISTERO – I 6 STEP NECESSARI	
1)	il contribuente richiede ad un professionista abilitato la predisposizione del progetto di intervento per valutare la classe di rischio
2)	il professionista definisce, secondo le Linee Guida, la classe di rischio dell'immobile prima dell'inizio dell'intervento
3)	il professionista progetta l'intervento e, una volta concluso l'intervento, definisce la nuova classe di rischio raggiunta
4)	il professionista assevera i valori delle classi di rischio e l'efficacia dell'intervento
5)	il proprietario procede al pagamento delle fatture ricevute
6)	al termine dell'intervento, il direttore dei lavori e il collaudatore statico ne attestano la conformità rispetto al progetto del professionista.

SUPER BONUS CONDOMINI

Ove gli interventi di riduzione del rischio sismico **siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali**, le detrazioni d'imposta vengono maggiorate e distinte come segue:

A) opere senza risparmio energetico: le detrazioni spettano, rispettivamente:

- in caso di passaggio ad **1 classe di rischio inferiore: al 75% della spesa**
- in caso di passaggio a **2 classi di rischio inferiori: all'85%**

Limite di spesa: ad entrambe le detrazioni si applica il seguente limite di spesa ammessa:

€. 96.000 x num. unità immobiliari che compongono l'edificio.

Cessione del credito: è possibile optare per la cessione del corrispondente credito (v. oltre).

NEW

B) opere che includono una riqualificazione energetica: le detrazioni spettano, rispettivamente:

- in caso di passaggio ad **1 classe di rischio inferiore: al 80% della spesa**
- in caso di passaggio a **2 classi di rischio inferiori: permane pari all'85%**

La fattispecie è stata esaminata in occasione delle spese di risparmio energetico, cui si rinvia.



N.B.: posto che i lavori devono riguardare la statica di un intero edificio, si ricade:

- in questa categoria di spese: nel caso di condomini (inclusi i mini-condomini)
- nella categoria precedente: per opere su parti comuni di una casa di 1 solo proprietario/più comproprietari.

ULTERIORI ASPETTI

RATEIZZAZIONE

Come anticipato, gli interventi "sisma-bonus" hanno un regime particolare anche in relazione alla fruizione della detrazione, che opera in 5 rate.



Nota: la RM 147/2017 ha chiarito che tale ripartizione è obbligatoria, con possibili problemi di "incapienza". Tuttavia, si ritiene che, anche in relazione a tali spese:

- le spese che si inquadrino anche in un'altra voce dell'art. 16-bis Tuir (es: opere edili qualificate come ristrutturazione) possano essere detratte con le regole ordinarie (e, pertanto, in 10 rate)
- applicandosi la rateazione in 5 quote per le sole opere "residue" (es: attestato di sicurezza sismica) permanendo l'obbligo di cumulo per il limite di spesa di € 96.000.

CESSIONE BONUS

Per i lavori condominiali che godono del super-bonus del 75%/85%, in luogo della detrazione, i beneficiari possono optare per la cessione del corrispondente credito:

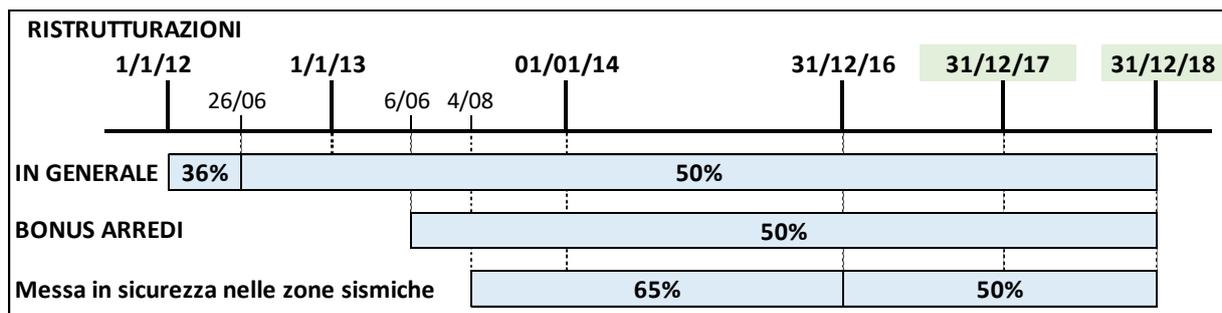
- ai **fornitori** che hanno effettuato gli interventi
- **nonché a soggetti privati** (ad esclusione della P.A. e di banche/intermediari finanziari)

con la possibilità che il credito sia successivamente cedibile

Le modalità attuative sono state definite con Provv. 8/06/2017.

DIVIETO DI CUMULO

Le detrazioni **non sono cumulabili** con agevolazioni già spettanti per le medesime finalità sulla base di norme speciali per interventi in aree colpite da eventi sismici.



NUOVO "BONUS VERDE"

L'art. 3 commi da 2 a 5 della legge di Bilancio 2018 introduce una nuova detrazione riferita alle spese per l'arricchimento del verde urbano negli edifici privati **sostenute nel 2018**.

Il testo, non particolarmente chiaro, si ritiene intenda agevolare i seguenti interventi:

a) "sistemazione a verde" di aree scoperte private:

- di **parti comuni** di edifici esistenti o di **single unità immobiliari** esistenti
- nonché delle **relative pertinenze** o **recinzioni**

b) realizzazione:

- di **impianti di irrigazione** (sui terrazzi/lastrici solari) o di **pozzi** (nel giardino di pertinenza)
- di **coperture a verde** e di **giardini pensili** (sui terrazzi/lastrici solari).

MECCANISMO DELLA DETRAZIONE

La detrazione opera come segue:

Misura: spetta nella misura del **36% della spesa** sostenuta nel 2018

Limite di spesa: operano 2 plafond autonomi di spesa (analogamente al bonus ristrutturazioni):

- **€ 5.000:** per ciascuna unità immobiliare abitativa
- **€ 5.000 ripartite tra i condòmini:** per i lavori effettuati sulle parti comuni esterne condominiali

Spese rilevanti: sono detraibili:

- le opere di **realizzazione**
- le spese di **progettazione** e di **manutenzione** (es: dovrebbe rientrare la sostituzione delle piante).

Pagamento: la detrazione è subordinata al pagamento delle spese tramite con "**strumenti idonei a consentire la tracciabilità**" (es: bonifico; carta di credito/bancomat; assegno; ecc.; sono esclusi i contanti)

Fruizione: la detrazione va ripartita in **10 quote annuali** di pari importo.

Altre disposizioni: si applicano i criteri previsti per il ripristino del patrimonio immobiliare in relazione:

- alle unità immobiliari ad uso promiscuo (riduzione al 50%) e cumulabilità per gli immobili vincolati
- al trasferimento delle rate residue di detrazione in caso di cessione a titolo gratuito/onerato dell'immobile.

Esempio3

Il sig. Rossi abita in un attico dove ha un giardino pensile. Nel 2018 paga con bonifico:

- la realizzazione dell'impianto di irrigazione automatizzata: € 4.000 (progetto incluso)
- la sostituzione di alcune piante e l'acquisto di alcune grate: € 2.000.

Inoltre riceve dall'amministratore del condominio la certificazione della spesa sostenuta per millesimi di € 1.000 per la copertura a verde del vialetto di accesso al codominio.

Nel mod. Redditi PF 2019 potrà detrarre al 36% un totale di € 5.000 + € 1.000.

TUTTI I BONUS EDILI NEL 2018

BONUS INTERVENTI AGEVOLABILI			% DETR.	LIMITI		Ra-te	SOSTENIM. SPESA (dal - al)	
				spesa	detr. (*)			
RISTRUTT. EDILIZIE (art. 16-bis Tuir)	in generale (tutti gli interventi ex art. 16-bis Tuir)		50%	96.000			26/06/2012 – 31/12/2018	
	su PARTI COMUNI CONDOMINIALI		50%	96.000 per unità imm.			26/06/2012 – 31/12/2018	
	BONUS MOBILI Per il 2017: per interventi iniziati dal 2016 Per il 2018: per interventi iniziati dal 2017		50%	10.000			6/06/2013 – 31/12/2018	
RIQUAL. ENERGETICA (art. 14 DL 63/2013)	Riqualificazione energetica di interi edifici		65%	153.846	100.000		06/06/2013 – 31/12/2018	
	Opere su involucro degli edifici	strutture opache orizz./verticali (cappotti, tetti, ecc.)	65%	92.307	60.000		06/06/2013 – 31/12/2017	
		finestre comprensive di infissi	50%	120.000			01/01/2018 – 31/12/2018	
	Installazione di pannelli solari		65%	92.307	60.000		06/06/2013 – 31/12/2018	
	Sostituz. di impianti di climatizz. invernale con impianti dotati di:	caldaia a condensazione	classe A	65%	46.153	30.000		06/06/2013 – 31/12/2017
			NEW classe A con sistemi di termoregol. evoluti	50%	60.000		01/01/2018 – 31/12/2018	
		pompe di calore ad alta efficienza e impianti geotermici	NEW pompa di calore integrata con caldaia a condensazione	65%	153.846		100.000	01/01/2018 – 31/12/2018
			NEW micro-cogeneratori	65%	46.153		30.000	01/01/2018 – 31/12/2018
	Sostituzione di scaldacqua con pompa di calore		65%	46.153	30.000		06/06/2013 – 31/12/2018	
	Acquisto e posa in opera di:	schermature solari		65%	92.307	60.000		01/01/2015 – 31/12/2017
			imp. di riscald. con generatore di calore a biomasse	50%	120.000		01/01/2018 – 31/12/2018	
		NEW generatori d'aria calda a condensazione		65%	46.153	30.000		01/01/2015 – 31/12/2017
				50%	60.000		01/01/2018 – 31/12/2018	
	Opere su PARTI COMUNI CONDOMINIALI	in generale		65%	come per le singole unità immob.			06/06/2013 – 31/12/2018
		Opere sull'involucro con incidenza > 25% della superficie disperdente lavori che conseguano prest. energ. ex Tab. 3 e 4 DM 26/06/2015		70%	40.000 x n° unità imm. condomin.			01/01/2017 - 31/12/2021
		75%						
SISMA BONUS (art. 16 DL 63/2013)	MISURE ANTI-SISMICHE	- messa in sicurezza statica di parti strutturali	65%	96.000 zone sismiche 1, 2			4/08/2013 – 31/12/2016	
		- redazione dell'Attestazione di sicurezza statica e relativi interventi necessari	50%	96.000 zone sismiche 1, 2 e 3			01/01/2017 - 31/12/2021	
	RIDUZ. DEL RISCHIO SISMICO (passaggio a 1 [o 2] classe di rischio inferiore)	in generale		70% [o 80%]	96.000			01/01/2017 - 31/12/2021
		su parti comuni condominiali	senza risp. energetico	75% [o 85%]				
		NEW con risp. energ.	80% [o 85%]	136.000 x n° unità immob. condomin.			01/01/2018 - 31/12/2018 (?)	
BONUS VERDE	sistemaz. a verde	- in generale	36%	5.000			01/01/2018 - 31/12/2018	
		- parti comuni esterne cond.					01/01/2018 - 31/12/2018	
Building Aut	Controllo da remoto dell'imp. di riscaldamento		65%	(nessuno)			Dal 01/01/2016 in poi	

(*) Risparmio energetico: i limiti di spesa per le varie opere saranno oggetto di aggiornamento con appositi DM

DISPOSIZIONI NORMATIVE**Art. 14 DL 63/2013 - Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica [RISPARMIO ENERGETICO]**

1. Le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 48, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, e successive modificazioni, si applicano, nella misura del 65 per cento, anche alle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2018. La detrazione di cui al presente comma è ridotta al 50 per cento per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2018, relative agli 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 condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013. Sono esclusi dalla detrazione di cui al presente comma gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente. La detrazione si applica nella misura del 65 per cento per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal citato regolamento delegato (UE) n. 811/2013 e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02, o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, o per le spese sostenute all'acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione

2. La detrazione di cui al comma 1 si applica, nella misura del 65 per cento, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:

a) per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del codice civile o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2021;

b) per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311, sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro

b-bis) per l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro. Per poter beneficiare della suddetta detrazione gli interventi in oggetto devono condurre a un risparmio di energia primaria (PES), come definito all'allegato III del decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 agosto 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 19 settembre 2011 pari almeno al 20 per cento.

La detrazione di cui al presente comma è ridotta al 50 per cento per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2018, relative agli 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 condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013. Sono esclusi dalla detrazione di cui al presente comma gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente. La detrazione si applica nella misura del 65 per cento per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal citato regolamento delegato (UE) n. 811/2013 e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02, o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, o per le spese sostenute all'acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione

2-bis. La detrazione nella misura del 50 per cento si applica altresì alle 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, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro.

2-ter. Per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui al presente articolo, i soggetti che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese si trovavano nelle condizioni di cui all'articolo 11, comma 2, e all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in luogo della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Le modalità di attuazione delle disposizioni del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.

2-quater. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, la detrazione di cui al comma 1 spetta nella misura del 70 per cento. La medesima detrazione spetta, nella misura del 75 per cento, per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica relativi alle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, pubblicato nel supplemento ordinario n. 39 alla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 15 luglio 2015. Le detrazioni di cui al presente comma sono calcolate su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

2-quater.1. 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 spetta, in alternativa alle detrazioni previste rispettivamente dal comma 2-quater del presente articolo e dal comma 1-quinquies dell'articolo 16, una detrazione nella misura dell'80 per cento, ove gli interventi determinino il passaggio ad una classe di rischio inferiore, o nella misura dell'85 per cento ove gli interventi determinino il passaggio a due classi di rischio inferiori. La predetta detrazione è ripartita in dieci quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 136.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

2-quinquies. La sussistenza delle condizioni di cui al comma 2-quater è asseverata da professionisti abilitati mediante l'attestazione della prestazione energetica degli edifici prevista dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015 di cui al citato comma 2-quater. L'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) effettua controlli, anche a campione, su tali attestazioni, nonché su tutte le agevolazioni spettanti ai sensi del presente articolo, con procedure e modalità disciplinate con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni. La non veridicità dell'attestazione comporta la decadenza dal beneficio, ferma restando la responsabilità del professionista ai

sensi delle disposizioni vigenti. Per le attività di cui al secondo periodo, è autorizzata in favore dell'ENEA la spesa di 500.000 euro per l'anno 2017 e di 1 milione di euro per ciascuno degli anni dal 2018 al 2021.

2-sexies. Per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica di cui al presente articolo, in luogo della detrazione, i soggetti beneficiari, diversi da quelli indicati al comma 2-ter, possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. Le modalità di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.

2-septies. Le detrazioni di cui al presente articolo sono usufruibili anche dagli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in house providing e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi di efficienza energetica realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci

3. La detrazione spettante ai sensi del presente articolo è ripartita in dieci quote annuali di pari importo. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 24, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, e all'articolo 29, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

3-bis. Al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui ai commi 1 e 2, l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) elabora le informazioni contenute nelle richieste di detrazione pervenute per via telematica e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali. Nell'ambito di tale attività, l'ENEA predispone il costante aggiornamento del sistema di reportistica multi-anno delle dichiarazioni ai fini della detrazione fiscale di cui all'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, già attivo e assicura, su richiesta, il necessario supporto tecnico alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano.

3-ter. Con uno o più decreti del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni di cui al presente articolo, ivi compresi i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento, nonché le procedure e le modalità di esecuzione di controlli a campione, sia documentali che in situ, eseguiti dall'ENEA e volti ad accertare il rispetto dei requisiti che determinano l'accesso al beneficio. Nelle more dell'emanazione dei decreti di cui al presente comma, continuano ad applicarsi il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 febbraio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 47 del 26 febbraio 2007, e il decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 18 marzo 2008. L'ENEA, ai fini di assicurare coerenza con la legislazione e la normativa vigente in materia di efficienza energetica, limitatamente ai relativi contenuti tecnici, adegua il portale attualmente in essere e la relativa modulistica per la trasmissione dei dati a cura dei soggetti beneficiari delle detrazioni di cui al presente articolo.

3-quater. Al fine di agevolare l'esecuzione degli interventi di efficienza energetica di cui al presente articolo, è istituita, nell'ambito del Fondo di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102, una sezione dedicata al rilascio di garanzie su operazioni di finanziamento degli stessi. A tal fine, la dotazione del Fondo suddetto può essere integrata fino a 25 milioni di euro annui per il periodo 2018-2020 a carico del Ministero dello sviluppo economico e fino a 25 milioni di euro annui per il periodo 2018-2020 a carico del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, a valere sui proventi annui delle aste delle quote di emissione di CO₂ destinati ai progetti energetico-ambientali di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 13 marzo 2013, n. 30, previa verifica dell'entità dei proventi disponibili annualmente, con le modalità e nei limiti di cui ai commi 3 e 6 dello stesso articolo 19. Per il perseguimento delle finalità di cui al presente comma, con uno o più decreti di natura non regolamentare da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione dal Ministro dello sviluppo economico e dal Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e acquisito il parere della Conferenza unificata, sono individuati, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, le priorità, i criteri, le condizioni e le modalità di funzionamento, di gestione e di intervento della sezione del Fondo e le relative prime dotazioni della sezione stessa

Art. 16 DL 63/2013 – Proroga delle detrazioni [RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE; BONUS MOBILI; SISMA BONUS]

1. Ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per le spese documentate, relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato articolo 16-bis, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è pari al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al **31 dicembre 2018**.

1-bis. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la data di entrata in vigore della presente disposizione, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Nel caso in cui gli interventi di cui al presente comma realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione.

1-ter. A decorrere dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2021, le disposizioni del comma 1-bis si applicano anche agli edifici ubicati nella zona sismica 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003.

1-quater. Qualora dalla realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-bis e 1-ter derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore, la detrazione dall'imposta spetta nella misura del 70 per cento della spesa sostenuta. Ove dall'intervento derivi il passaggio a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'80 per cento. Con decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti, da adottare entro il 28 febbraio 2017, sentito il Consiglio superiore dei lavori pubblici, sono stabilite le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni nonché le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

1-quinquies. Qualora gli interventi di cui al comma 1-quater siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-quater spettano, rispettivamente, nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento. Le predette detrazioni si applicano su un ammontare delle spese non superiore a euro 96.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio. Per tali interventi, a decorrere dal 1° gennaio 2017, in luogo della detrazione i soggetti beneficiari possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. Le modalità di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.

1-sexies. A decorrere dal 1° gennaio 2017, tra le spese detraibili per la realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-ter, 1-quater e 1-quinquies rientrano anche le spese effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili.

1-sexies.1. Le detrazioni di cui ai commi da 1-bis a 1-sexies sono usufruibili anche dagli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, costituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in house providing e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

1-septies. Qualora gli interventi di cui al comma 1-quater siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 108 dell'11 maggio 2006, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-quater spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a euro 96.000 per ciascuna unità immobiliare. I soggetti beneficiari di cui al periodo precedente possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari.

2. Ai contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1, limitatamente agli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati a decorrere dal **1° gennaio 2017**, è altresì riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute nell'anno **2018** per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. La detrazione di cui al presente comma, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo 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. Ai fini della fruizione della detrazione dall'imposta, le spese di cui al presente comma sono computate indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione che fruiscono delle detrazioni di cui al comma 1.

2-bis. Al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui al presente articolo, in analogia a quanto già previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, sono trasmesse per via telematica all'ENEA le informazioni sugli interventi effettuati. L'ENEA elabora le informazioni pervenute e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali.

Art. 1 c. 12 Legge di bilancio 2018 [BONUS VERDE]

Per l'anno 2018, ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche, dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 36 per cento delle spese documentate, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi relativi alla:

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

13. La detrazione di cui al comma 12 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 di 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo. In tale ipotesi la detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile a condizione che la stessa sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

14. Tra le spese indicate nei commi 12 e 13 sono comprese quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi ivi indicati.

15. La detrazione di cui ai commi da 12 a 14 spetta a condizione che i pagamenti siano effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni ed è ripartita in dieci quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nei commi 5, 6 e 8 dell'articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

SOGGETTI IRPEF - DIVIDENDI E CAPITAL GAIN

Tra le disposizioni più impattanti della legge di Bilancio 2018 vi sono quelle che, in relazione al possesso di partecipazioni da parte di persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa:

- ⇒ **allineano la tassazione di utili e capital gain** da partecipazioni **“qualificate”**
- ⇒ **a quella** in passato riservata alle sole partecipazioni **“non qualificate” (con applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 26%)**

con applicazione:

- **di una decorrenza differenziata:** dalle **distribuzioni dal 2018** per i dividendi e dalle **cessioni di partecipazioni dal 2019** per i capital gain
- **di un regime transitorio:** che garantirà un “approccio morbido” alle nuove disposizioni.

In futuro, quindi, non sarà quasi mai più rilevante la distinzione tra partecipazioni qualificate o meno.



Nota: il legislatore ha operato nel tempo un allineamento del livello di tassazione per dividendi e capital gain:

- **“non qualificati”:** si è assistito all'innalzamento dell'imposta sostitutiva sul dividendi e capital gain “non qualificati” dal 12,5% al 20% (DL 138/2011) e dal 20% **al 26%** (DL 66/2014)
- **“qualificati”:** le modifiche all'aliquota IRES hanno comportato un incremento della percentuale di concorso al reddito complessivo del socio (in modo da rendere inalterato il prelievo complessivo società-socio); in particolare la quota imponibile in capo al socio è passata (art. 1 c. 61-64 L. 208/2015):
 - dal 49,72% del dividendo/capital gain, in presenza di aliquota IRES al 27,5%
 - al 58,14%, in presenza di aliquota IRES ridotta al 24%, a decorrere dal 2018.

Per effetto di tali modifiche, la tassazione massima in capo al socio è attualmente del **25%** (cioè 58,14% x 43% scaglione Irpef massimo); la legge di Bilancio 2018 **innalza tale** misura di circa **1 punto** percentuale.

E', tuttavia, evidente che l'aggravio sarà maggiore per i contribuenti lontani dallo scaglione massimo del 43%.



ATTENZIONE: non è stato oggetto di modificata il regime fiscale:

- ✓ dei dividendi incassati in **regime d'impresa**
- ✓ della distribuzione di riserve diverse da quelle di utili (**riserve “di capitale”**).

DIVIDENDI

La legge di bilancio 2018 modifica:

- il Dpr 600/73: riferito alla ritenuta a titolo d'imposta da applicare alla distribuzione di dividendi
- il Tuir: stralciando i riferimenti alle partecipazioni qualificate o meno (imponendo, così, una unica fattispecie reddituale di dividendo “indifferenziato”).

ART. 27 DPR 600/73	
Fino al 31/12/2017	Dal 1/01/2018
<p>1. Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 12,50 [ndr. 26] per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a <u>partecipazioni non qualificate ai sensi della lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico n. 917 del 1986, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico. La ritenuta di cui al periodo precedente si applica alle condizioni ivi previste agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a) e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico qualora il valore dell'apporto non sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto nel caso in cui si tratti rispettivamente di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. La ritenuta è applicata altresì dalle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del testo unico delle</u></p>	<p>Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del medesimo testo unico nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del predetto testo unico, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico</p>

<p><u>imposte sui redditi e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate di cui all' articolo 5 del medesimo testo unico sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione previsti nel precedente periodo, corrisposti a persone fisiche residenti: per i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell' articolo 66 del predetto testo unico, in luogo del patrimonio netto si assume il valore individuato nel comma 2 dell'articolo 47 del medesimo testo unico.</u></p>	
<p>da 1-bis. a 3-ter</p>	(invariato)
<p>4. Sulle remunerazioni corrisposte a persone fisiche residenti relative a partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi e a contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del medesimo testo unico, in cui l'associante e' soggetto non residente, <u>non qualificati ai sensi della lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico e non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65 dello stesso testo unico, e' operata una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta dai soggetti di cui al primo comma dell'articolo 23 che intervengono nella loro riscossione. La ritenuta e' operata a titolo d'acconto:</u></p> <p>a) <u>sulla quota imponibile delle remunerazioni corrisposte da soggetti non residenti in relazione a partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari e a contratti di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico, non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65;</u></p> <p>b) sull'intero importo delle remunerazioni corrisposte, in relazione a partecipazioni, titoli, strumenti finanziari e contratti non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65, da societa' ed enti residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (...)</p>	<p>4. Sulle remunerazioni corrisposte a persone fisiche residenti relative a partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi e a contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del medesimo testo unico, in cui l'associante e' soggetto non residente, qualificati e non qualificati ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico e non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65 dello stesso testo unico, e' operata una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta dai soggetti di cui al primo comma dell'articolo 23 che intervengono nella loro riscossione. La ritenuta e' operata a titolo d'acconto:</p> <p>abrogata</p> <p>(invariato)</p>
<p>4-bis.</p>	(invariato)
<p>5. Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, primo periodo, non sono operate qualora le persone fisiche residenti e gli associati in partecipazione dichiarino all'atto della percezione che gli utili riscossi sono relativi all'attivita' di impresa <u>o ad una partecipazione qualificata ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico.</u> Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, sono operate con l'aliquota del 27 per cento ed a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle societa'.</p>	<p>5. Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, primo periodo, non sono operate qualora le persone fisiche residenti e gli associati in partecipazione dichiarino all'atto della percezione che gli utili riscossi sono relativi all'attivita' di impresa. Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, sono operate con l'aliquota del 27 per cento ed a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle societa'.</p>

Il nuovo comma 1 dell'art. 27 Dpr 600/73 dispone:

- ➔ l'assoggettamento a **ritenuta d'imposta del 26% da parte della società** (o impresa associante):
- ➔ **degli utili in qualunque forma corrisposti** a persone fisiche residenti in relazione:
 - a **partecipazioni qualificate e non qualificate**
 - a **titoli/strumenti finanziari assimilati alle azioni** (ex art. 44 c. 2 lett. a) Tuir)
 - a **contratti di associazione in partecipazione/cointeressenza** con apporto di capitale o misto (dunque, diversi dall'apporto di lavoro, ex art. 109 c. 9 lett. b) Tuir)

non relativi all'impresa.

Le ulteriori variazioni apportano modifiche di coordinamento con tale comma 1.



ATTENZIONE: i dividendi **non andranno più indicati nel Mod. Redditi**, indipendentemente che siano riferiti a partecipazioni qualificate o meno.

ART. 47 TUIR	
Fino al 31/12/2017	Dal 1/01/2018
<p>1. <u>Salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società' o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento (1) del loro ammontare.</u> Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.</p>	<p>1. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.</p>

<p>2. Le remunerazioni dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo nella stessa percentuale di cui al comma 1, qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto nel caso in cui si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'articolo 66, gli utili di cui al periodo precedente concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 40 per cento, qualora l'apporto e' superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'articolo 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare.</p>	<p>2. Nel caso di contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'articolo 66, gli utili concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 58,14 per cento, qualora l'apporto sia superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'articolo 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare</p>
---	---

Il nuovo art. 47 Tuir (che disciplina il computo degli utili da partecipazione nella base imponibile Irpef):

- ➔ in coerenza all'introduzione della tassazione alla fonte a titolo d'imposta ex art. 27 Dpr 600/73:
- ➔ **non fa più riferimento alla formazione del reddito complessivo degli utili distribuiti dai soggetti Ires**

REGIME PREVIGENTE: per le distribuzioni di dividendi "qualificati" la partecipazione reddito era limitata:

- al 40%: in caso di distribuzione di utili generati fino al 31/12/2007
- al 49,72%: in caso di distribuzione di utili generati dal 1/01/2008 fino al 31/12/2016
- al 58,14%: in caso di distribuzione di utili generati fino al 31/12/2007 (DM 26/05/2017)

TIPOLOGIA DI PROVENTI - PARTECIPAZIONI QUALIFICATE	TUIR	% DI TASSAZIONE - UTILI PRODOTTI:			
		fino al 31/12/2007	dal 1/01/2008 al 31/12/2016	dal 1/01/2017 al 31/12/2017	dal 1/01/2018
Utili e proventi da partecipazione qualificata in soggetti Ires	art. 47	Irpef sul 40,00% dell'utile	Irpef sul 49,72% dell'utile	Irpef sul 58,14% dell'utile	ritenuta d'imposta del 26% sul 100% dell'utile
Proventi equiparati relativi a titoli e strumenti finanziari	art. 44 c. 2 lett. a)				
Contratti di associazione in partecipazione di capitale o misto	art. 109 c. 9 lett. b)				
OBBLIGO DI MOD. REDDITI		SI			NO



Risparmio amministrato e risparmio gestito: il contribuente può **optare** per i regimi del cd. "risparmio amministrato" o "risparmio gestito" **anche per le partecipazioni qualificate** (l'istituto finanziario applicherà la ritenuta d'imposta del 26% anche sui dividendi da partecipazioni qualificate).

DISCIPLINA TRANSITORIA.

Le modifiche si applicano:

- ➔ **in generale:** ai dividendi **percepiti** a partire dal **1° gennaio 2018**
- ➔ **in deroga:** agli utili derivanti da partecipazioni qualificate
 - prodotti **fino all'esercizio in corso al 31/12/2017**
 - la cui **distribuzione è deliberata entro il 31/12/2022**

N.B: non anche effettivamente erogata

continua ad applicarsi il regime previgente.

Pertanto, il nuovo regime troverà applicazione:

- per le delibere di distribuzione dal 1/01/2013 in poi, per qualsiasi riserva di utili in bilancio
- per gli utili prodotti dal 1/01/2018, indipendentemente dalla data della delibera.

Il regime di deroga:

- risulta essere **obbligatorio** (da una interpretazione letterale, salvo diversa interpretazione ufficiale)
- si applica **senza dover esercitare alcuna opzione**.



1006. In deroga alle previsioni di cui ai commi da 999 a 1005, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 maggio 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 160 dell'11 luglio 2017.

Utile dell'esercizio	Anno della delibera di distrib.	Regime
2007	...	Imp. 40,00%
	2022	
	2023	Ritenuta 26%
...
2016	...	Imp. 49,72%
	2022	
	2023	Ritenuta 26%
...
2017	...	Imp. 58,14%
	2022	
	2023	Ritenuta 26%
...
2018	...	Ritenuta 26%
	2022	
	2023	
...

Considerazioni: a partire dagli utili dell'esercizio 2018 (e per quelli antecedenti in caso di delibera dal 2023):

- si verificherà un **aggravio** di tassazione in presenza di **redditi complessivi ridotti**
- si verificherà un **miglioramento** in presenza di **redditi complessivi elevati**.

SRL UNIPERSONALE

Esercizio: 2.016	Utile lordo	150.000	Aliq. Ires	27,50%
	Variaz. in Dich.	31.820	Ires	50.001
	Reddito lordo	181.820	Utile netto	100.000

Caso a): nessun altro reddito del socio

Delibera	Dividendo	% Imponib.	Imponibile	TASSAZIONE DEL SOCIO				Tax tot. Srl/socio	Differenza	
				Altri redd.	Redd. Compl.	Irpef	Rit. 26%		Assoluta	% su utile
2022	100.000	49,72%	49.720		49.720	15.214		65.214	-10.786	-7,2%
2023	100.000	100,00%	100.000				26.000	76.000		

Caso b): altri redditi del socio: 50.000

Delibera	Dividendo	% Imponib.	Imponibile	TASSAZIONE DEL SOCIO				Tax tot. Srl/socio	Differenza	
				Altri redd.	Redd. Compl.	Irpef	Rit. 26%		Assoluta	% su utile
2022	100.000	49,72%	49.720	50.000	99.720	36.049		86.050	-5.270	-3,5%
2023	100.000	100,00%	100.000	50.000	50.000	15.320	26.000	91.320		

Caso a): la maggiore tassazione dal 2018 sarà pari a €. 10.786, pari al 4,7% rispetto all'utile lordo di €. 150.000

Caso b): la maggiore tassazione dal 2018 sarà pari a €. 5.270, pari al 3,5% rispetto all'utile lordo di €. 150.000.

Esercizio:	2.017	Reddito lordo	181.820	Ires	43.637
		Aliq. Ires	24,00%	Utile netto	106.363

Caso a): nessun altro reddito del socio

Delibera	Dividendo	% Imponib.	Imponibile	TASSAZIONE DEL SOCIO				Tax tot. Srl/socio	Differenza	
				Altri redd.	Redd. Compl.	Irpef	Rit. 26%		Assoluta	% su utile
2022	106.363	58,14%	61.840		61.840	20.024		70.025	-7.630	-5,1%
2023	106.363	100,00%	106.363				27.654	77.655		

Caso b): altri redditi del socio: 50.000

Delibera	Dividendo	% Imponib.	Imponibile	TASSAZIONE DEL SOCIO				Tax tot. Srl/socio	Differenza	
				Altri redd.	Redd. Compl.	Irpef	Rit. 26%		Assoluta	% su utile
2022	106.363	58,14%	61.840	50.000	111.840	41.261		91.262	-1.713	-1,1%
2023	106.363	100,00%	106.363	50.000	50.000	15.320	27.654	92.975		

In entrambi i casi la tassazione peggiora con l'introduzione della ritenuta d'imposta del 26%; peggiora inoltre in conseguenza dell'applicazione dell'imponibilità al 58,14% (in seguito alla riduzione dell'Ires al 24%).



IVS: rimane inalterato l'eventuale contributo INPS (applicabile sul reddito lordo, tramite la trasparenza previdenziale).

VARIANTE: nel caso in cui si incrementino i dividendi, la maggiore tassazione (in percentuale rispetto all'utile lordo) si viene a ridurre.

Esercizio:	2.016	Utile lordo	500.000	Aliq. Ires	27,50%
		Variab. in Dich.		Ires	137.500
		Reddito lordo	500.000	Utile netto	362.500

Delibera	Dividendo	% Imponib.	Imponibile	TASSAZIONE DEL SOCIO				Tax tot. Srl/socio	Differenza	
				Altri redd.	Redd. Compl.	Irpef	Rit. 26%		Assoluta	% su utile
2022	362.500	49,72%	180.235		180.235	70.671		208.171	-23.579	-4,7%
2023	362.500	100,00%	362.500				94.250	231.750		

Si nota che le maggiori imposte in percentuale sull'utile passano al 4,7%, rispetto al 7,2 del primo esempio.

TRASPARENZA FISCALE: infine si confrontano i risultati rispetto alla opzione per l'art. 116 Tuir:

Esercizio:	2.017	Utile lordo	150.000	Aliq. Ires	-
		Variab. in Dich.	31.820	Ires	-
		Reddito lordo	181.820	Utile netto	150.000

Delibera	Dividendo	% Imponib.	Imponibile	TASSAZIONE DEL SOCIO				Tax Compl Srl/socio	Diff
				Altri redd.	Redd. Compl.	Irpef	Rit. 26%		
2023	150.000		181.820	0	181.820	71.353		71.353	-16.058
2023	150.000		181.820	50.000	231.820	92.853		92.853	-122

La tassazione con la ritenuta d'imposta del 26% rimane la più onerosa.

PROVENTI ASSIMILATI AI DIVIDENDI

Il trattamento riservato ai dividendi è applicato anche alle somme derivanti dalle seguenti fonti:

- a) **liquidazione** (anche concorsuale) **della società partecipata, recesso/esclusione o riduzione del capitale esuberante**: in relazione alle somme (o valore normale dei beni) ricevuti a titolo diverso dalla ripartizione di riserve di capitale.

Esempio:

Somma ricevuta (principio di cassa) al recesso/liquidazione di Srl:	4.500
Costo fiscalmente riconosciuto (da attestare alla società):	3.000

Si avrà: 4.500 - 3.000 = 1.500 utile tassabile al 26% (indeducibile per la società erogante).

- b) proventi degli strumenti finanziari partecipativi assimilati alle azioni (es: contratti che prevedono una remunerazione esclusivamente costituita dalla partecipazione agli utili della partecipata)

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE DI CAPITALE O MISTO

La quota di utile spettante all'associati in partecipazione assume la natura di reddito:

- di **lavoro autonomo**: nel caso in cui la società apporti **opere o servizi** (cd. "associazione in partecipazione **di lavoro**"); l'utile corrisposto è deducibile per l'associante
- di **capitale**: in tutti gli altri casi (associazione in partecipazione cd. "**di capitale**", o "**mista**" di capitale e di lavoro); l'utile corrisposto è indeducibile per l'associante.

La legge di bilancio 2018 modifica solo quest'ultima tipologia di associazione, prevedendo che in presenza di contratti di cui all'art. 109 c. 9 lett. b) Tuir, e cioè:

- di **associazione in partecipazione** di capitale o misto
- di **cointeressenza**

con associato non imprenditore

→ si applica sempre il nuovo regime della **ritenuta secca del 26%**

ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE IN SINTESI						
Assoc. in part. dal 2018	Associante impresa	Parametro	Valore dell'apporto	Qualificazione dell'apporto	Tassazione utili per l'associato	Deducib. per associante
di capitale o mista	in contabilità ordinaria	NEW - non più rilevanti			Ritenuta secca 26%	No
	in contabilità semplificata	Rim. finali + Beni amm. al netto degli ammort.	> 25%	qualificato		
di lavoro	-	-	< 25%	non qualificato	Redd. di lav. autonomo	SI

Nota: in passato si operava la distinzione anche nel caso di impresa associante in contabilità ordinaria (il parametro di riferimento era il patrimonio netto dell'ultimo bilancio approvato), applicandosi la ritenuta secca del 26% nel solo caso di apporto non qualificato

Nota: l'art. 47 c. 2 secondo periodo Tuir continua a prevedere che in caso di impresa associante in contabilità semplificata, ove l'apporto sia > al 25% di Rimanenze finali + Beni ammortizzabili al netto degli ammortamenti dell'associante, la remunerazione concorre al reddito complessivo dell'associato per il 58,14%; ciò porta a ritenere che la ritenuta del 26% da parte dell'associante:

- in tale situazione: vada operata solo su tale percentuale dell'utile
- per apporti inferiori (o in imprese associanti in contabilità ordinaria): va operata sul 100% dell'utile.

Associato imprenditore

In merito alla remunerazione dell'associato imprenditore concorrono al reddito complessivo dell'associato sempre per il 58,14%.

UTILI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

UTILI IN INGRESSO IN ITALIA

Nel caso di utili derivanti da soggetti esteri, va distinto il caso in cui questi siano residenti:

- ➔ in paesi **non black list**
- ➔ residenti in paese **black list**

A) UTILI DA PAESI NON BLACK LIST

Il novellato art. 27 c. 4 Dpr 600/73 prevede l'applicazione:

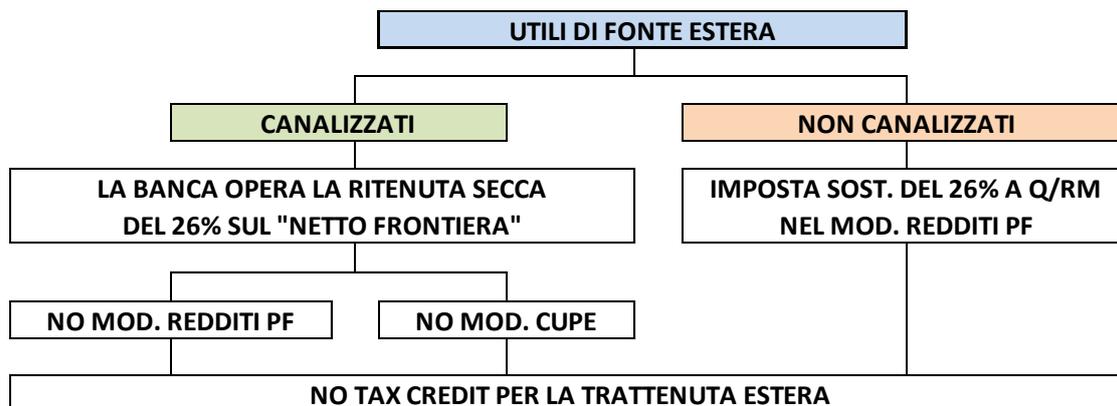
- ➔ della **ritenuta d'imposta del 26%: da parte dell'intermediario residente** (es: banca italiana) incaricato della riscossione (utili cd. "canalizzati")
- ➔ di una **imposta sostitutiva del 26% nel mod. Redditi** (quadro RM, ex art. 18 c. 1 Tuir): **in caso contrario** (es: accredito dei dividendi su un C/C estero).

Ritenuta sul netto frontiera: la banca incaricata dell'incasso applica la ritenuta sul cd. "netto frontiera", cioè sull'importo dei dividendi al netto di eventuali trattenute applicate nello Stato estero (art. 27 c. 4-bis Dpr 600/73). Per lo stesso motivo si ritiene che il reddito a quadro RM indicato al netto della trattenuta estera.



ATTENZIONE – tax credit: l'equiparazione della tassazione tra i dividendi qualificati e quelli non qualificati:

- dovrebbe comportare la mancata possibilità di fruire del credito d'imposta per l'eventuale trattenuta operata all'estero (CM 9/2015)
- per quanto tale credito d'imposta potrebbe spettare in presenza di convenzione bilaterale.



In precedenza: gli utili di fonte estera canalizzati erano soggetti alla **ritenuta d'acconto del 26%**, applicata dall'intermediario incaricato dell'incasso:

- **sul 40%49,72%/58,14%** del dividendo: in caso di società erogante:
 - non residente in paese black list
 - residente in paese black list, in presenza di interpello disapplicativo favorevole (o anche in assenza di presentazione di interpello, o in caso di risposta negativa, ove i requisiti si ritengono soddisfatti; tale situazione va debitamente evidenziata nel mod. Redditi)
- sul 100% del dividendo: in caso contrario (partecipazione in soggetto "black list" in assenza dei requisiti per la disapplicazione).

In caso di utili non canalizzati operava un regime del tutto analogo a quello previsto per gli utili di fonte italiana (indicazione a quadro RL nel mod. Redditi PF per il 40%49,72%/58,14% del loro importo).

I citati regimi risulteranno ancora applicati limitatamente al "periodo transitorio" descritto in precedenza.

Convenzioni bilaterali: la ritenuta del 26% sarà applicata dalla banca indipendentemente dalle previsioni della Convenzione applicabile, posto che non si tratta dell'applicazione di una ritenuta d'acconto, ma d'imposta.

B) UTILI DA PAESI BLACK LIST

Fino al 2017: occorre distinguere i seguenti casi:

⇒ in generale:

- erano **imponibili al 100%**
- su cui andava applicata la ritenuta d'acconto (partecipazioni qualificate) o d'imposta (non qualificate)

⇒ in deroga:

- l'imponibilità **tornava ad essere al 40%/49,72%/58,14%** nel caso in cui fosse dimostrata, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'assenza di "intento elusivo" e ciò in presenza:
 - sia di **interpello con esito favorevole** (art. 167 c. 5 Tuir)
 - sia ove i requisiti sussistessero, pur in assenza di presentazione dell'istanza o di esito negativo della stessa (D.Lgs. 147/2015), dandone apposita evidenza nel mod. Redditi.
- rimanendo applicabile la ritenuta **d'acconto** prevista per tutti i dividendi di fonte estera.

Dal 2018: nulla viene modificato in relazione ai dividendi erogati da soggetti "black list"; infatti:

- art. 47 c. 4 Tuir: continua a disporre che:
 - concorrano integralmente al reddito complessivo
 - salvo interpello (o regime CFC); in tal caso tornano applicabili le regole generali del co. 1 dell'art. 47 Tuir, che dal 2018 non prevedono più l'abbattimento al 40%/49,72%/58,14% (ciò farà venire meno l'interesse a presentare l'interpello per i "privati", permanendo solo nel reddito d'impresa)
- art. art. 27 c. 4 lett. b) Dpr 600/73: continua a disporre sia **applicata una ritenuta d'acconto** (salvo che per le partecipazioni non qualificate quotate in mercati regolamentati)

Ciò comporta il fatto che, anche per questi ultimi:

- ove canalizzati: saranno soggetti alla ritenuta del 26% dalla banca italiana:
 - d'imposta: per le partecipazioni non qualificate quotate
 - d'acconto: per tutti gli altri casi
- in caso contrario: sono soggette all'imposta sostitutiva del 26% dal contribuente (quadro RM)

sempre al netto della trattenuta estera.

NEW**NEW - INDIVIDUAZIONE DEI PAESI BLACK LIST:**

L'art. 1 c. 143 L. 208/2015, nel modificare l'art. 167 c. 4 Tuir, Ha disposto che DAL 1/01/2016 gli Stati/territori si considerano "privilegiati" laddove il livello di tassazione:

- "nominale" o "speciale" (es: si fruisce di un regime speciale previsto dal paese)
- risulti < al 50% di quello applicabile in Italia.

La Legge di Bilancio 2018, tramite modifica dell'art. 47 c. 4 Tuir, ha ora disposto che:

- non si considerano "black list" gli utili percepiti a partire dal periodo di imposta 2015 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 dal 2015 in Stati 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 c. 4 TUIR

UTILI IN USCITA DALL'ITALIA

E' rimasto invariato il regime di imposizione per gli utili erogati a soggetti privati non residenti da parte di società italiane:

- ➔ si applica la ritenuta a titolo d'imposta del 26% (art. 27 c. 3 Dpr 600/73)
- ➔ salva la minore aliquota prevista dalla eventuale Convenzione bilaterale applicabile.

DIVIDENDI DAL 2018 - PROSPETTO DI SINTESI**SOCIETA EROGANTE RESIDENTE (CD. "DIVIDENDI NAZIONALI")**

PERCIPIENTI RESIDENTI		TIPO PARTEC.		RITENUTA	IMPONIBILE PER IL SOCIO
Soggetto IMPRENDITORE	Soc. di capitali	-		-	5% (salvo in caso di opzione per "trasparenza" e "consolidato")
	Soc. di persone Imprese individuali	-		-	utili fino 2007: 40% utili dal 2008 al 2017: 49,72% utili dal 2017 in poi: 58,14%
Soggetto fuori del reddito di impresa	Persone fisiche	Partecipazioni qualificate		utili dal 2018 26% d'imposta	utili fino 2007: 40% (*) utili dal 2008 al 2016: 49,72% (*) utili 2017: 58,14% (*)
		Partecipazioni non qualificate		26% d'imposta	zero

(*) Si presume che la delibera di distribuzione sia adottata entro il 31/12/2022.

SOCIETA EROGANTE NON RESIDENTE IN PAESE BLACK LIST

PERCIPIENTI RESIDENTI		TIPO PARTEC.		RITENUTA	IMPONIBILE PER IL SOCIO
Soggetto IMPRENDITORE	Soc. di capitali Enti commerciali	-		-	5% (salvo consolidato mondiale)
	Soc. di persone Imprese individuali	-		-	40%/49,72%/58,14%
Soggetto fuori del reddito di impresa	Persone fisiche	Partecipazioni qualificate		26% d'imposta (sul "netto frontiera") a cura dell'intermed. che incassa	zero (nessun tax credit se non previsto dalla convenzione bilaterale)
		Partecipazioni non qualificate		26% d'imposta (sul "netto frontiera") a cura dell'intermed. che incassa	zero (nessun tax credit)

SOCIETA EROGANTE RESIDENTE in PAESE BLACK LIST

PERCIPIENTI RESIDENTI		TIPO PART.		RITENUTA	IMPONIBILE PER IL SOCIO	
Soggetto IMPRENDITORE	Soc. di capitali Enti commerciali	-		-	Imponibile: 100% (tassazione sul 5% a seguito di interpello) salvo consolidato mondiale	
	Soc. di persone Imprese individuali	-		-	100% (tassazione sul 40%, 49,72% o 58,14% tramite interpello)	
Soggetto fuori del reddito di impresa	Persone fisiche	Partecipazioni qualificate		26% d'acconto sul 100% (sul "netto frontiera") a cura dell'intermed. che incassa	zero (nessun tax credit se non previsto dalla convenzione bilaterale)	
		Partecipaz. non qualificate	non quotate		26% d'acconto sul 100% (sul "netto frontiera") a cura dell'intermed. che incassa	zero (nessun tax credit)
			quotate		26% d'imposta (sul "netto frontiera") a cura dell'intermed. che incassa	

CAPITAL GAIN

ART. 68 TUIR	
Fino al 31/12/2018	Dal 1/01/2019 (decorrenza)
<p>3. Le plusvalenze di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, diverse da quelle di cui al comma 4 del presente articolo, per il 40 per cento del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze l'eccedenza e' riportata in deduzione, fino a concorrenza del 40 per cento dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.</p>	(abrogato)
<p>5. Le plusvalenze di cui alle lettere c-bis), diverse da quelle di cui al comma 4, e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze, nonche' ai redditi ed alle perdite di cui alla lettera c-quater) e alle plusvalenze ed altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dello stesso articolo 67; se l'ammontare complessivo delle minusvalenze e delle perdite e' superiore all'ammontare complessivo delle plusvalenze e degli altri redditi, l'eccedenza puo' essere portata in deduzione, fino a concorrenza, dalle plusvalenze e dagli altri redditi dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze e le perdite sono state realizzate.</p>	<p>5. Le plusvalenze di cui alle lettere c e c-bis), diverse da quelle di cui al comma 4, e c-ter) del comma 1 dell'articolo 67 sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze, nonche' ai redditi ed alle perdite di cui alla lettera c-quater) e alle plusvalenze ed altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dello stesso articolo 67; se l'ammontare complessivo delle minusvalenze e delle perdite e' superiore all'ammontare complessivo delle plusvalenze e degli altri redditi, l'eccedenza puo' essere portata in deduzione, fino a concorrenza, dalle plusvalenze e dagli altri redditi dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze e le perdite sono state realizzate.</p>
<p>7. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze: a) dal corrispettivo percepito o dalla somma rimborsata, nonche' dal costo o valore di acquisto si scomputano i redditi di capitale maturati ma non riscossi, diversi da quelli derivanti dalla partecipazione in societa' ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle societa' e dagli utili relativi ai titoli ed agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b); b) qualora vengano superate le percentuali di diritti di voto o di partecipazione indicate nella lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, i corrispettivi percepiti anteriormente al periodo d'imposta nel quale si e' verificato il superamento delle percentuali si considerano percepiti in tale periodo;</p>	<p>(idem)</p> <p>(lettera abrogata)</p>

La legge di Bilancio 2018, in modo del tutto analogo a quanto operato per i dividendi:

- ➔ procede ad **equiparare il regime di tassazione delle plusvalenze** (cd. "capital gain") e **minusvalenze da partecipazioni qualificate** (in qualsiasi tipologia di società, di persone o di capitali) **a quelle realizzate su partecipazioni non qualificate**
- ➔ **a partire dalle cessioni poste in essere dal 1/01/2019.**

REGIME PREVIGENTE: le plusvalenze "qualificate" da partecipazioni (anche in società estere) erano tassate per le persone fisiche non imprenditori:

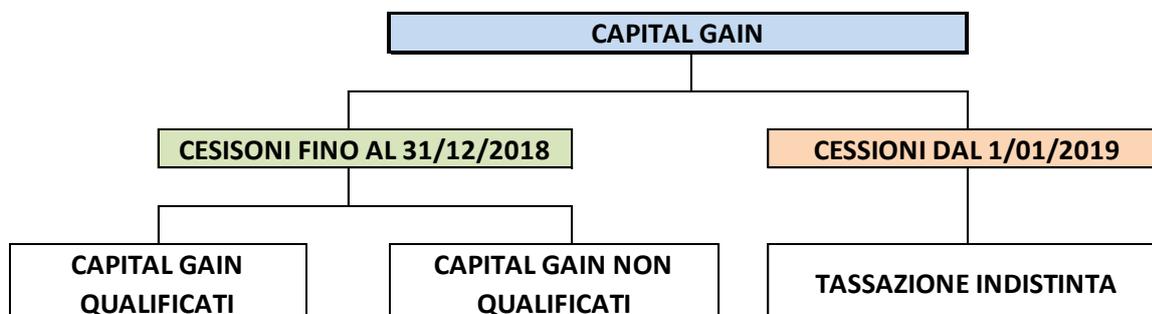
- al 40%: se realizzate entro il 31/12/2008
- al 49,72%: se realizzate dal 1/01/2009 fino al 31/12/2017
- al 58,14%: se realizzate dal 31/12/2018 (DM 26/05/2017)

In caso di partecipazioni in società "black list" era prevista la tassazione integrale (norma non modificata).

PLUSVALENZE DA CESSIONI DI PARTECIPAZIONI (non black list)	% DI TASSAZIONE - UTILI PRODOTTI:			
	fino al 31/12/2008	dal 1/01/2009 al 31/12/2018	dal 1/01/2018 al 31/12/2018	dal 1/01/2019
PARTECIPAZIONI QUALIFICATE	Irpef sul 40,00% della plusvalenza	Irpef sul 49,72% della plusvalenza	Irpef sul 58,14% della plusvalenza	ritenuta d'imposta del 26% sul 100% della plusvalenza
Obbligo di mod. Redditi	SI			NO
PARTECIPAZ. NON QUALIFICATE	imposta sostitutiva del 26% sul 100% della plusvalenza			
Obbligo di mod. Redditi	NO			

Con l'abrogazione del comma 3 dell'art. 68 Tuir, la Legge di Bilancio 2018:

- ⇒ sopprime il previgente regime di tassazione delle plusvalenze qualificate, e cioè la partecipazione al reddito complessivo del 49,72% delle stesse sommato algebricamente al 49,72% delle relative minusvalenze qualificate (la percentuale sale al 58,14% in caso di cessioni intervenute nel 2018)
- ⇒ con la conseguenza che l'unico regime applicabile sarà quello precedentemente relativo alle partecipazioni non qualificate.



Pertanto, in sede di cessione di partecipazioni **dal 1/01/2019**, una volta determinata la differenza tra il corrispettivo percepito rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (valore di sottoscrizione o acquisto da terzi), la differenza:

- ⇒ **positiva** (plusvalenza): sarà **assoggettata ad imposta sostitutiva del 26%**, da calcolare nel mod. Redditi PF (quadro RT)
- ⇒ **negativa** (minusvalenza): sarà **riportabile** in compensazione di eventuali plusvalenze future, ma **non oltre il 4° periodo successivo**.

Tutte le plusvalenze e le minusvalenze realizzate saranno, pertanto, indicati in modo indistinto nell'ambito della dichiarazione dei redditi.



Nota: coerentemente è abrogata la possibilità di detrarre dall'IRPEF l'eventuale imposta sostitutiva pagata in precedenza nel caso in cui nei 12 mesi successivi una cessione "non qualificata" sia diventata "qualificata".

TASSAZIONE DEL CAPITAL GAIN DAL 2019

	IMPONIBILITÀ	COSTO FISCALE - Acquisizione			TASSAZIONE
		a titolo oneroso	per successione	per donazione	
PARTECIPAZIONI					
qualificate	sempre	costo + oneri inerenti	val. in success.	costo donante	Imposta sostitutiva del 26%
non qualificate					

GESTIONE DELLE MINUSVALENZE

Non essendovi più alcuna differenza tra partecipazioni qualificate o meno:

- ➔ **qualsiasi minusvalenza** (realizzata nell'anno o a riporto dai 5 periodi precedenti)
- ➔ potrà **abbattere qualsiasi capital gain** che viene dichiarato nel periodo d'imposta rientrando in una "massa" unitaria.

Deroga: l'unica eccezione riguarda plusvalenze e minusvalenze su partecipazioni in società "black list", che continuano a costituire una "massa" distinta.



 **Minusvalenze pregresse:** le minusvalenze indicate nel mod. Redditi PF 2019 dovrebbero essere interamente utilizzabili a riduzione delle plusvalenze realizzate dal 2019; infatti l'adozione di "demoltiplicatori" (come avvenuto in passato: attualmente, una minusvalenza realizzata quando era in vigore l'aliquota del 20% sulle plusvalenze non è, infatti, compensabile al 100% con una plusvalenze realizzata in vigore dell'aliquota del 26% sulle plusvalenze) avrebbe dovuto essere disposta per legge o con richiamo ad un DM attuativo (previsto solo nell'ambito del risparmio amministrato/gestito).

 **Risparmio amministrato e risparmio gestito**
 Criteri del tutto analoghi a quanto visto nell'ambito del "metodo dichiarativo" sono stati estesi al regimi del cd. "risparmio amministrato" o "risparmio gestito" (art. 6 e 7 Dlgs 461/97).

NESSUNA DISPOSIZIONE TRANSITORIA

A differenza di quanto previsto per i dividendi, in relazione al capital gain non è prevista alcuna disposizione transitoria.

Saldo quanto chiarito per quanto riguarda le minusvalenze pregresse, il nuovo regime di tassazione troverà applicazione **per le cessioni di quote effettuate a decorrere dal 1/01/2019.**

PLUSVALENZE NELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA

 **ATTENZIONE:** analogamente a quanto visto per i dividendi, il legislatore **non ha modificato** il regime delle plusvalenze/minusvalenze per le **partecipazioni possedute nell'ambito del reddito d'impresa.**

Il DM 26/05/2017 ha disposto che per le cessioni poste in essere dal 1/01/2018 da:

- persone fisiche private su partecipazioni qualificate: il capital gain è imponibile per il 58,14%
- imprenditori individuali (su partecipazioni qualificate o meno ma con i requisiti Pex dell'art. 87 Tuir): la plusvalenza è imponibile per il 58,14% (cioè esente per il 41,86%)
- nessuna modifica opera per le plusvalenze realizzate dalle società:
 - di persone (e soggetti assimilati di cui all'art. 5 Tuir): rimane pari al 49,72%
 - di capitali: rimane pari al 5%

PLUS/MINUSVALENZE DA CESSIONI DI PARTECIPAZIONI CON REQUISITI PEX (*) (non black list)	% DI TASSAZIONE/DEDUCIBILITA' - REDDITO PRODOTTO:		
	fino al 31/12/2008	dal 1/01/2009 al 31/12/2018	dal 1/01/2018 in poi
imprese individuali	40,00%	49,72%	58,14%
società di persone	40,00%	49,72%	
società di capitali	plusvalenza imponib. 5%; minusvalenza inded. 100%		

(*) In assenza dei requisiti Pex (possesso ≥ 12 mesi; iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie; commercialità nel triennio; residenza in Italia) la plusvalenza è sempre imponibile al 100% e la minusvalenza deducibile al 100%.

CEDOLARE SECCA RIDOTTA PER CANONI CONCORDATI

L'art. 1 c. 16 Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017 in G.U. 302 del 29/07/2017) proroga di ulteriori **due anni** (2018 e 2019) la "**cedolare secca**" al **10%** per i **contratti a canone concordato**.

Come noto, per le locazioni fra privati di unità abitative il locatore può optare per il regime della cedolare secca.

CEDOLARE SECCA- SINTESI

DEFINIZIONE	È un regime opzionale che consente di applicare un'imposta sostitutiva, in alternativa alla tassazione ordinaria IRPEF . La cedolare secca sostituisce anche: <ul style="list-style-type: none"> - le addizionali regionali e comunali IRPEF - l'imposta di registro - l'imposta di bollo.
SOGGETTI INTERESSATI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ locatori persone fisiche "privati" (cioè che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni) proprietari o titolari di diritti reali sull'immobile ▪ locatori cooperative o enti senza scopo di lucro per le unità abitative sublocate a studenti universitari con rinuncia all'aggiornamento ISTAT del canone. <p><u>Soggetti esclusi:</u> società di persone (incluse le società semplici); società di capitali; enti commerciali; enti non commerciali</p>
CONTRATTI INTERESSATI	Contratti con finalità abitativa relativi a: <ul style="list-style-type: none"> ▪ immobili ad uso abitativo, categoria catastale da A/1 ad A/11 escluso A/10 (uffici o studi privati) ▪ pertinenze di immobili abitativi (se il contratto di locazione della pertinenza è distinto da quello dell'unità abitativa, il contratto, stipulato tra le medesime parti, deve fare riferimento al contratto principale ed al vincolo di pertinenzialità)
DURATA DELL'OPZIONE	In genere la durata dell'opzione coincide con la durata del contratto o, nei casi in cui l'opzione sia esercitata nelle annualità successive alla prima, per il residuo periodo di durata del contratto. Ma è comunque possibile: <ul style="list-style-type: none"> ▪ revocare l'opzione alla fine di ciascuna annualità contrattuale ▪ effettuare l'opzione in ciascuna annualità successiva alla prima, per i contratti per i quali non era stata originariamente applicata.
EFFETTI DELL'OPZIONE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Per tutta la durata dell'opzione è sospesa la facoltà di richiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo, inclusa la variazione ISTAT. ▪ Il reddito assoggettato a cedolare è escluso dal reddito complessivo. ▪ Sul reddito assoggettato a cedolare e sulla cedolare stessa non possono essere fatti valere oneri deducibili e detrazioni ▪ Il reddito assoggettato a cedolare deve essere compreso nel reddito ai fini del riconoscimento della spettanza o della determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo collegati al possesso di requisiti reddituali (determinazione dell'Isee, determinazione del reddito per essere considerato a carico).
MOMENTO E MODALITÀ DI L'OPZIONE	La scelta della cedolare va ordinariamente effettuata al momento della registrazione del contratto, con il modello RLI. Se la scelta avviene in un'annualità successiva alla prima l'opzione si manifesta con la compilazione del modello RLI entro 30 giorni dalla scadenza dell'annualità precedente . Per i contratti che non hanno l'obbligo di registrazione (quelli di durata ≤ 30 giorni), l'opzione va effettuata nel mod. Unico dell'anno in cui sono dichiarati i relativi redditi da locazione.
LA RACC. A/R ALL'INQUILINO	Entro il termine di registrazione del contratto, o entro 30 giorni dalla decorrenza dell'opzione, il locatore deve inviare con raccomandata la comunicazione all'inquilino, con cui lo informa della rinuncia all'aggiornamento del canone . Tale adempimento è a pena di decadenza dell'opzione della cedolare.

	La raccomandata non è necessaria se nel contratto è espressamente stabilita una clausola che prevede il divieto di aggiornamento del canone e per i contratti di locazione di durata complessiva nell'anno inferiore a trenta giorni.
PAGAMENTO	<p>La cedolare secca segue le regole dell'acconto e del saldo come l'IRPEF.</p> <p>Per il versamento della cedolare secca, con F24, vanno utilizzati questi codici:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 1840: Cedolare secca locazioni – Acconto prima rata ◆ 1841: Cedolare secca locazioni – Acconto seconda rata o unica soluzione ◆ 1842: Cedolare secca locazioni – Saldo <p>La cedolare secca è "compensabile" secondo le regole ordinarie.</p>

L'imposta sostitutiva dell'Irpef e addizionali è prevista nella seguente misura:

ALIQUOTA	TIPOLOGIA
21%	Contratti disciplinati dal codice civile o a canone libero
10%	<p>Contratti di locazione a canone concordato (o concertato) sulla base di appositi accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini relativi ad abitazioni site nei comuni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • con carenze di disponibilità abitative individuati dall'art. 1, co. 1, lettere a) e b), D.L. 551/1988 (Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché i Comuni confinanti con gli stessi e gli altri Comuni capoluogo di provincia); • per le unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro di cui al libro I, titolo II del codice civile, purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei comuni con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione • ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere: <ul style="list-style-type: none"> - Delibera 30/05/1985; - Delibera 08/04/1987; - Delibera 13/11/2003 (il D.L. 47/2014 ha disposto che il CIPE avrebbe provveduto ad aggiornare, con apposita delibera non ancora emanata, l'elenco dei comuni ad alta tensione abitativa). • della Campania e Basilicata colpiti dagli eventi tellurici dei primi anni ottanta. • contratti di locazione a canone concordato stipulati nei comuni per i quali è stato deliberato, nei cinque anni precedenti la data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 47/2014 (28/05/2014), lo stato di emergenza per il verificarsi degli eventi calamitosi di cui all'art. 2, co. 1, lett. c), L. 225/1992.

Per quanto riguarda l'**aliquota ridotta del 10%** per i contratti a canone concordato:

- l'art. 9, c. 1, DL 47/2014 ne prevedeva l'applicazione per il quadriennio 2014-2017
- in assenza di intervento legislativo, a partire dal **1° gennaio 2018** sarebbe tornata applicabile esclusivamente l'aliquota del 15%.

NEW **NEW:** con la modifica dell'art. 9, c. 1, DL 47/2014, si proroga per ulteriori due anni di imposta (**2018 e 2019**) l'applicazione dell'**aliquota dell'imposta sostitutiva sui redditi di locazione ridotta al 10%** (in luogo del 15%).



In assenza di ulteriori interventi legislativi, l'aliquota del 15% troverà applicazione per i contratti a canone concordato stipulati/rinnovati dal 1° gennaio 2020.

ALIQUOTA RIDOTTA ESTESA AI CONTRATTI TRANSITORI

Con la CM 8/2017, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che

- **l'aliquota ridotta** (10% fino alla fine del 2019)
- **si applica anche ai contratti transitori**
- ➔ ossia ai contratti di **durata da un minimo di un mese ad un massimo di 18 mesi**, a condizione che si tratti di un contratto di locazione a canone concordato relativo ad abitazioni ubicate nei comuni con carenze di disponibilità abitative o in quelli ad alta tensione abitativa.

ALIQUOTA RIDOTTA 10% - 2018-2019				
Comuni di ubicazione immobile		Tipologia contratto		L. 431/98
"carenze di disponibilità abitative"	Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia e comuni confinanti; altri comuni capoluogo di provincia	a canone concordato (cd. "3 + 2")		Art. 2 c. 3 e 8
comuni "ad alta tensione abitativa"	Individuati con delibera del CIPE del 13/11/2003 n. 087 (non è ancora intervenuto l'aggiornamento previsto dal DL 47/2014)	contratto esigenze abitative di studenti universitari		art. 5 L. 431/1998
		contratto per esigenze abitative "di tipo transitorio" (min. 1 mese e max 18 mesi)		

FISGLI A CARICO UNDER 24 – REDDITO AD €. 4.000

Il comma 252 della Legge di bilancio 2018 aumenta il limite di reddito dei figli di età non superiore a 24 anni per essere considerati a carico:



“All’articolo 12, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativo alle detrazioni per carichi di famiglia, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro». Al successivo comma 253 dell’art. 1 viene inoltre disposto che “la disposizione di cui al comma 252 acquista efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2019”.

In sostanza, a seguito dell’integrazione dell’art. 12 c. 2 TUIR

- viene **innalzato a € 4.000** il limite di **reddito complessivo**
- per essere considerati **fiscalmente a carico**
- per i **soli figli di età non superiore a 24 anni**.

Decorrenza: il nuovo limite di reddito decorre dal **1/01.2019** (troverà, pertanto, applicazione nel mod. Redditi PF 2010)

FAMILIARI CONVIVENTI E NON CONVIVENTI

Possono essere considerati **“a carico”**:

→ **anche se non conviventi con il contribuente** (o residenti all’estero, come avviene spesso nel caso dei migranti extracomunitari)

i seguenti soggetti:

- il **coniuge** non legalmente ed effettivamente separato
- i **figli** (compresi i figli naturali riconosciuti, adottivi, affidati o affiliati) **a prescindere**:
 - dal fatto che siano **maggiori di età** o se **siano o meno dediti agli studi/tirocinio gratuito**
 - anche se costituenti un nucleo familiare distinto (purché non diventino a carico del coniuge).

Esempio: il sig. Mario Rossi considera ancora a carico il figlio Luca, di 25 anni, trasferitosi “fuori casa” nel 2017 per esigenze di studio (anche se ha cambiato residenza, divenendo un nucleo familiare autonomo dal punto di vista anagrafico).

Nel medesimo 2017 **il figlio Luca si sposa con Anna**: laddove quest’ultima:

- **possieda anch’essa un reddito < €. 2.841**: non potrà avere a carico il marito Luca (che rimane a carico del padre Mario), e risulterà anch’essa a carico dei propri genitori
- **in caso contrario**: dal mese del matrimonio Luca non è più a carico del padre, ma della moglie Anna.

N.B.: le disposizioni in materia di filiazione sono state riviste dal DL 154/2013 che ha **superato qualsiasi distinzione tra figli legittimi** (nati durante il matrimonio) **e naturali**.

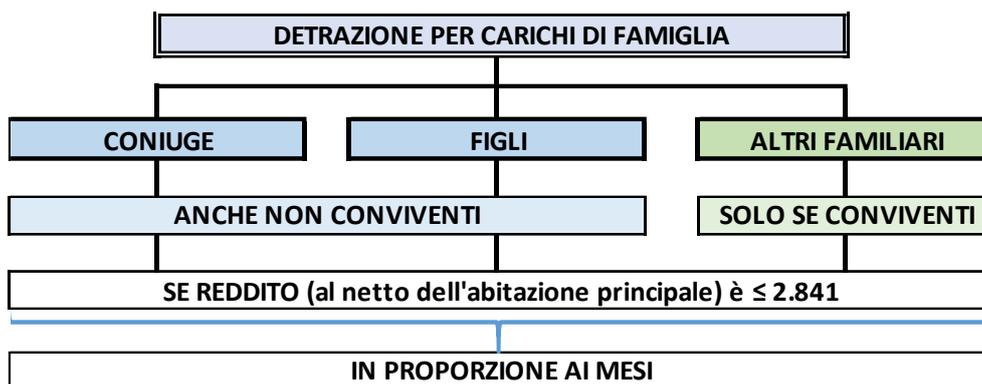
ALTRI FAMILIARI: vi è l’obbligo di convivenza con il contribuente e, dunque:

- **in generale:** dovranno risultare dal “Certificato di Stato famiglia” del contribuente, in quanto facenti parte del medesimo nucleo familiare
- **in deroga:** va dimostrata con qualsiasi mezzo di prova la effettiva continuità della convivenza (in applicazione del principio che le risultanze dei pubblici registri fanno fede fino “a prova contraria”).

Esempio: il sig. Luigi Rossi possiede un reddito di €. 2.500 ed è a carico della moglie.

Alla scomparsa di quest’ultima laddove:

- continui a vivere nella casa ex coniugale: non potrà essere a carico del figlio
- vada a convivere col figlio: potrà essere considerato a carico di quest’ultimo (quale “altro familiare”).



INDIVIDUAZIONE DEL LIMITE DI 24 ANNI.

Facendo riferimento a precedenti interpretazioni dell'Agencia delle Entrate in relazione:

- al cd. "bonus giovani coppie" (dove il limite era di 35 anni): la CM 7/2016 aveva affermato che "per non creare disparità di trattamento in base alla data di compleanno, il requisito anagrafico deve intendersi rispettato dai soggetti che compiono il 35° anno d'età nell'anno 2016, a prescindere dal giorno e dal mese in cui ciò accade".
- analogo concetto è stato espresso per la detrazione delle spese per l'attività sportiva dei ragazzi (con la CM 48/2008): nel caso in cui il minore abbia compiuto 18 anni a gennaio, le spese sono detraibili anche se sostenute a dicembre dello stesso anno.

La stessa linea interpretativa dovrebbe essere adottata per l'individuazione del limite di età di 24 anni previsto per il maggior reddito conseguito dal figlio per poterlo considerare a carico (in sostanza, si dovrebbe parlare di figli "under 25").

FAMILIARI A CARICO DIVERSI DAI FIGLI UNDER 24

Per tutti i soggetti di cui sopra diversi dai figli rimane **invariato il tetto di reddito di €. 2.840,51**, al lordo degli oneri deducibili.

LIMITE DI REDDITO

Il familiare, per essere considerato a carico deve possedere un reddito:

- **pari o inferiore a €. 4.00,00**: per i soli **figli under 24**
- **pari o inferiore a €. 2.840,51**: per tutti gli altri familiari

al lordo degli oneri deducibili

In sostanza, va fatto riferimento al reddito indicato nel **rigo RN1, col. 1.**

QUADRO RN IRPEF	RN1 REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs. 147/2015	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	Reddito minimo da partecipazioni in società non operative
	1	2	3	4	5
	Figli under 24: ≤ €. 4.000	0,00	0	0,00	0,00
	Altri familiari: ≤ €. 2.841				

DETRAZIONE CANONI ALLOGGI UNIVERSITARI

I c. 23 e 24 della Legge di Bilancio per il 2018:

- intervengono sulla disciplina della **detrazione dei canoni di locazione di alloggi universitari** per gli studenti “fuori sede”
- prevedendo che per il **2017** e il **2018** il **requisito della distanza** si intende **rispettato** anche all'interno della **stessa provincia** ed è **ridotto a 50 km** per gli studenti residenti in **zone montane o disagiate**.

A regime l'agevolazione è riconosciuta per le università ubicate in un comune distante almeno 100 chilometri e, comunque, situate in una provincia diversa da quella di residenza

LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

L'art. 15, co. 1, lettera i-sexies, del TUIR prevede, tra l'altro, la detrazione IRPEF 19% dei canoni di locazioni per studenti universitari

LIMITE DI SPESA: l'importo della spesa non può essere superiore ad € 2.633,00 (dunque, l'importo massimo che può essere detratto è pari a € 500,27).

Non assumono rilevanza

- l'eventuale deposito cauzionale (almeno finché non sia trattenuto in conto canoni)
- la eventuali spese condominiali addebitate o di altro tipo (es.: mediazione agenzia, ecc.).



Nota: il limite di € 2.633 va riferito come limite massimo complessivo per tutti i familiari, da suddividere se la spesa sia sostenuta da entrambi i genitori (RM 34/2008).

Contributi economici: se sono riconosciuti degli aiuti economici per il sostenimento della spesa per l'affitto (es: dall'Università, dal Comune, ecc.), l'onere va determinato al netto del contributo.

Familiari: la detrazione spetta anche se tali spese sono state sostenute per i familiari fiscalmente a carico.

TIPOLOGIA DI CONTRATTO: la detrazione spetta per le seguenti tipologie:

Contratti di locazione ex L. 431/98	qualsiasi tipologia di contratto prevista dalla legge e pertanto: <ul style="list-style-type: none"> - non per obbligo contratti “per esigenze transitorie degli studenti” (art. 5) - ma anche contratti cd. “a canone libero” (durata 4 + 4) o “a canone convenzionale” (durata 3 + 2)
Contratti di ospitalità e simili	dal 1° gennaio 2008 (L. 244/07 art. 1) la detrazione è estesa alle rette di: <ul style="list-style-type: none"> - contratti di ospitalità, agli atti di assegnazione in godimento o locazione - stipulati con enti di diritto allo studio, università, collegi universitari legalmente riconosciuti, enti senza fini di lucro e cooperative



Nota: l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non è possibile usufruire della presente detrazione in caso di subaffitto (CM 21/2010).

Università: non rileva la facoltà o corso universitario frequentato, così come se l'università sia pubblica o privata.

Immobile all'estero: è detraibile se sito in Stato membro dell'Unione o in uno degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo

Incapienza dell'imposta lorda: Qualora l'imposta lorda del contribuente sia inferiore all'importo della eventuale detrazione spettante (c.d. “incapienza”), la detrazione non può essere recuperata.

DOCUMENTAZIONE

Per documentare il sostenimento della spesa, è necessario conservare:

- copia del contratto di locazione o del contratto di ospitalità;
- ricevute di pagamento (ad esempio, bollettino bancario o postale in caso di pagamento tramite bonifico, o ricevuta firmata in caso di pagamento in contanti)
- Autocertificazione di essere studente universitario e di rispettare i requisiti previsti dalla legge

NOVITA' COLLEGATO LEGGE DI BILANCIO 2018

Il D.L. 148/2017 conv. con modif. dalla L. n. 172/2017 all'art. 20 ha previsto delle modifiche all'agevolazione in questione limitatamente **per i periodi d'imposta 2017 e 2018**.

TUIR	CONTENUTO
art. 15, co. 1, lett. i-sexies) (ANTE MODIFICA)	La detrazione spetta solo agli studenti iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata: <ul style="list-style-type: none"> ▪ in un comune distante da quello di residenza almeno 100 Km ▪ e comunque in una provincia diversa per unità immobiliari situate nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi, per un importo non superiore a € 2.633.
art. 15, co. 1, lett. i-sexies) (POST MODIFICA LIMITATAMENTE AL 2017 E 2018)	La detrazione spetta solo agli studenti iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata <ul style="list-style-type: none"> ▪ in un comune distante da quello di residenza almeno 100 Km, o 50 km per gli studenti residenti in zone montane o disagiate ▪ per unità immobiliari situate nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi, per un importo non superiore a € 2.633

In sostanza la norma ampliava, in via temporanea per gli anni **2017 e 2018**, l'ambito di applicazione della detrazione IRPEF per studenti fuori sede mediante:

- la **riduzione da 100 a 50 chilometri** della distanza tra comune di residenza e comune in cui ha sede l'università, **per gli studenti che risiedono in "zone montane o disagiate"** (il testo di legge non definiva tale concetto, ma rinviava ad un provvedimento attuativo;)
- la **soppressione** dell'ulteriore requisito indicato dalla norma vigente in base al quale i due comuni (residenza e università) devono **appartenere a due diverse province**.



A seguito delle novità introdotte, l'agevolazione è **stata limitata ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e al 31 dicembre 2018**. Tuttavia, la formulazione letterale della predetta novella non consentiva di chiarire, in modo inequivoco, se tale l'applicazione temporanea si riferisse all'intera disciplina della detrazione per studenti "fuori sede", ovvero alla sola estensione operata dal D.L. 148 del 2017.

NOVITA' LEGGE DI BILANCIO 2018

NEW: il **c. 23, alla lettera a)** ripristina la formulazione dell'articolo 15, c. 1, lettera *i-sexies*) del TUIR antecedente alle modifiche apportate alla norma con il collegato alla legge di bilancio.

Per effetto di tale modifica, a "regime" le condizioni per fruire della detrazione sono le seguenti:

TUIR	CONTENUTO
art. 15, co. 1, lett. i-sexies)	La detrazione spetta solo agli studenti iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata: <ul style="list-style-type: none"> ▪ in un comune distante da quello di residenza almeno 100 Km

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ e comunque in una provincia diversa ▪ per unità immobiliari situate nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi ▪ per un importo non superiore a € 2.633.
--	--

NEW

NEW: è introdotta una disciplina ad hoc per i **periodi d'imposta 2017 e 2018**.

TUIR	CONTENUTO
<p>art. 15, co. 1, lett. i-sexies.1)</p>	<p>La detrazione spetta solo agli studenti iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ in un comune distante da quello di residenza almeno 100 Km ▪ o 50 km per gli studenti residenti in zone montane o disagiate ▪ il requisito della distanza s'intende rispettato anche all'interno della stessa provincia <p>per unità immobiliari situate nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi, per un importo non superiore a € 2.633</p>

AGEVOLAZIONI FISCALI SUGLI ABBONAMENTI AL TRASPORTO PUBBLICO

Il c. 28 della Legge di Bilancio per il 2018:

- reintroduce la detraibilità al 19% (prevista in passato per i soli anni 2008 e 2009) fino a un massimo di € 250
- delle spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai **servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale**.

Inoltre, si introducono le agevolazioni fiscali per i "buoni TPL":

- ➔ le somme rimborsate o sostenute dal datore di lavoro per l'acquisto dei titoli di viaggio per il trasporto pubblico locale del dipendente e dei familiari
- ➔ **non concorrono a formare reddito di lavoro**.

DETRAZIONE PER GLI ABBONAMENTI AI MEZZI DI TRASPORTO PUBBLICI

Con l'introduzione della lettera i-*decies*) al c. 1 dell'art. 15 DPR 917/1986:

- si prevede una nuova fattispecie di detraibilità dall'imposta lorda relativa alle **spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale**, fino alla concorrenza del suo ammontare
- nella misura del **19%**
- per un importo delle spese stesse non superiore, in ciascun periodo di imposta, a € 250 annui.

La medesima agevolazione era stata introdotta dalla Finanziaria 2008 (art. 1, c. 309 L. 244/2007) per i periodi d'imposta 2008 e 2009.



Per "abbonamento" si intende il titolo di trasporto che consenta al titolare autorizzato di poter effettuare un **numero illimitato di viaggi**, per più giorni, su un determinato percorso o sull'intera rete, in un periodo di tempo specificato.

Non si potrà fruire dell'agevolazione, a titolo esemplificativo:

- per il biglietto che consente un singolo viaggio o un numero di viaggi limitato su un mezzo di trasporto pubblico

Sono ammesse a fruire della detrazione solo le spese per gli abbonamenti che implicano un utilizzo non episodico del mezzo di trasporto pubblico.

Non possono, quindi, beneficiare dell'agevolazione;:

- i titoli di viaggio che abbiano una durata oraria, anche se superiore a quella giornaliera (es. i biglietti a tempo che durano 72 ore, le cosiddette carte di trasporto integrate che includono anche servizi ulteriori rispetto a quelli di trasporto, quali, ad esempio, le carte turistiche che oltre all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblici consentono l'ingresso a musei o spettacoli).

Andrà chiarito se il titolo di viaggio con numero illimitato di viaggi andrà riferito a più giorni consecutivi.



Il beneficio fiscale:

- ✓ può riguardare gli abbonamenti relativi a trasporti pubblici che si svolgono tanto all'interno di una regione, quanto mediante attraversamento di più regioni
- ✓ La detrazione compete per le sole spese sostenute nell'anno e in applicazione del criterio di cassa che costituisce il principio di imputazione temporale tipico in materia di oneri. Pertanto, essa può essere calcolata sull'intera spesa sostenuta nell'anno per l'abbonamento, anche

se lo stesso scade nel periodo d'imposta successivo (es. abbonamento con validità dal 1° marzo 2018 al 28 febbraio 2019).

- ✓ il limite massimo di detrazione di € 250 deve intendersi riferito **cumulativamente alle spese sostenute dal contribuente per il proprio abbonamento e per quello dei familiari a carico.**

DOCUMENTAZIONE NECESSARIA

Il contribuente è tenuto a conservare il titolo di viaggio (che può essere nominativo o non) da esibire in caso di richiesta da parte dell'ufficio.

Nel **titolo di viaggio nominativo** devono essere indicate:

- ✓ la durata dell'abbonamento
- ✓ la spesa sostenuta
- ✓ la data di pagamento. Nel caso in cui il contribuente stesso sia nell'impossibilità di procurarsi la suddetta documentazione (evenienza possibile, in ragione del particolare regime IVA applicabile alle cessioni dei titoli di viaggio) la spesa si ritiene sostenuta in coincidenza con la data di inizio della validità dell'abbonamento (ad esempio, per un abbonamento nominativo che assuma validità dal 1° febbraio 2018, la spesa si riterrà sostenuta in tale data).

Se il titolo di viaggio acquistato **non è nominativo** lo stesso deve essere conservato e accompagnato da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa dal contribuente, in cui si attesta che l'abbonamento è stato acquistato per il contribuente o per un suo familiare a carico.

AGEVOLAZIONI FISCALI PER I "BUONI TPL"

All'art. 51 del TUIE in materia di "Determinazione del reddito di lavoro dipendente", c. 2 (somme che non concorrono a formare reddito imponibile), dopo la lettera d) viene inserita una nuova lettera d-bis) prevedendo che:

➔ **non concorrono a formare il reddito**

- ➔ le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute **per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari.**

S'introduce la medesima disciplina prevista per i "buoni pasto".

CONTRIBUTO PER L'ACQUISTO DI STRUMENTI MUSICALI

Il **co. 626** della Legge di bilancio per il 2018:

- **proroga** di un anno la disposizione della legge di bilancio 2017 che ha introdotto un **credito d'imposta del 65%**, per un massimo di 2.500 euro
- per **l'acquisto di uno strumento musicale nuovo**
- nel limite complessivo di € 15 mln (che viene ora **ridotto a 10 mln per il 2018**).

La legge di bilancio 2017:

- ha prorogato il credito d'imposta introdotto dalla Legge di bilancio per il 2016
- fino al 31/12/2017
- ampliando, rispetto alla previgente versione, la platea dei beneficiari
- prevedendo contestualmente **l'aumento del contributo una tantum**:
 - **portandolo al 65% del prezzo corrisposto**
 - **per un massimo di € 2.500.**

Il Provv. n. 50771 del 14/03/2017 ha definito le modalità attuative per l'attribuzione del contributo. Con la CM 6/E/2017 sono state fornite i chiarimenti sulla fruizione del bonus.

BENEFICIARI

Periodo d'imposta 2017 e 2018 (v. CM 6/E/2017)

studenti iscritti:

- ai licei musicali e ai corsi preaccademici
- ai corsi del precedente ordinamento
- ai corsi di diploma di I e II livello dei conservatori di musica
- degli istituti superiori di studi musicali
- delle istituzioni di formazione musicale e coreutica autorizzate a rilasciare titoli di alta formazione artistica, musicale e coreutica.



NEW - CONDIZIONE: il contributo spetta agli studenti **in regola con il pagamento delle tasse e dei contributi dovuti per l'iscrizione all'anno 2017-2018 o 2018-2019.**

Il Provvedimento del 14.03.2017 ha individuato un elenco degli istituti che ammettono lo studente al contributo ([cliccare sul link](#)).

STRUMENTO MUSICALE

Il contributo è concesso per l'acquisto di un solo strumento musicale nuovo che deve essere, alternativamente:

- **coerente** con il corso di studi cui è iscritto lo studente
- considerato **affine** o **complementare** in base alle **dichiarazioni di conformità** agli obiettivi disciplinari del corso di studi rilasciate dalle istituzioni di appartenenza
- compreso tra quelli indicati nell'elenco [allegato 2 al Provvedimento](#) del 14.03.2017, **dichiarato coerente** con il corso di studi dei **licei musicali** a quali lo studente è iscritto

Per gli studenti:

- dei licei musicali e del biennio accademico
- ad altri corsi dei conservatori e degli istituti musicali pareggiati che non siano presenti nell'allegato 2 del Provvedimento attuativo

la dichiarazione di coerenza tra il corso di studi frequentato e lo strumento agevolato deve essere attestata dall'istituto di appartenenza.

IL BONUS

Il contributo spetta una sola volta, anche in caso di acquisto di un singolo componente dello strumento.

Esempio: il bonus spetta per l'acquisto del piatto della batteria.

Il bonus non spetta per l'acquisto di beni di consumo quali, ad esempio, corde o anche.

Il bonus viene erogato:

- ⇒ nella forma di **sconto sul prezzo di vendita** dello strumento (da applicare sul totale fattura, comprensivo dell'IVA)
- ⇒ **praticato direttamente dal rivenditore/produttore**, che matura così un **credito d'imposta** utilizzabile in compensazione in F24.



N.B.: gli studenti che hanno già fruito del contributo nel 2017 possono accedere all'agevolazione anche nel 2018, ma al netto dell'importo già riconosciuto loro lo scorso anno (v. CM 6/E/2017)

Si propongono gli esempi forniti nella CM 6/E/2017 rielaborati.

PRIMO ACCESSO AL BONUS

Esempio1	Prezzo finale dello strumento (comprensivo di IVA)	€ 2.000,00
	Bonus (il 65% del prezzo finale € 1.300 < max agevolabile € 2.500,00)	€ 1.300,00
	Bonus 2018	€ 1.300,00

PRIMO ACCESSO AL BONUS: APPLICAZIONE TETTO MAX

Esempio2	Prezzo finale dello strumento (comprensivo di IVA)	€ 6.000,00
	Bonus (il 65% del prezzo finale € 3.900 > max agevolabile € 2.500,00)	€ 2.500,00
	Bonus 2018	€ 2.500,00

BONUS GIA' FRUITO PER IL 2017

Esempio3	Prezzo finale dello strumento (comprensivo di IVA)	€ 6.000,00
	Bonus (il 65% del prezzo finale € 3.900 > max agevolabile € 2.500,00)	€ 2.500,00
	Bonus fruito nel 2017	€ 1.000,00
	Bonus 2018 (al netto dell'importo già fruito)	€ 1.500,00

LE PROCEDURE OPERATIVE

FASE 1 - LA RICHIESTA DEL CERTIFICATO D'ISCRIZIONE

Lo studente deve richiedere proprio istituto musicale un **certificato d'iscrizione** "per tale finalità", dal quale risultassero i seguenti dati:

- cognome/nome e codice fiscale
- **corso e anno d'iscrizione**
- **strumento musicale coerente con il corso di studi.**



Nota: gli studenti che hanno chiesto il certificato per beneficiare dello sconto nel 2016 sono tenuti a chiedere un nuovo certificato per beneficiare del contributo anche nel 2017 (v. CM 6/E/2017)

Il certificato, attestante i requisiti per fruire del contributo e lo strumento agevolabile, è **predisposto dal conservatorio di musica/istituto musicale pareggiato in duplice copia** di cui:

- una conservata dallo stesso
- l'altra rilasciata allo studente, che doveva **consegnarla al rivenditore/produttore** al momento dell'acquisto dello strumento.

CERTIFICATO D'ISCRIZIONE ISTITUTO MUSICALE	
DATI	CONSERVAZIONE
<ul style="list-style-type: none"> ▪ cognome/nome ▪ codice fiscale ▪ corso e anno d'iscrizione ▪ strumento musicale coerente col corso di studi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ copia conservata dall'istituto ▪ copia rilasciata allo studente che deve consegnarla al rivenditore/produttore

La CM 6/E conferma quanto previsto dal provvedimento attuativo:

- ⇒ studenti iscritti ai corsi preaccademici: ove il corso sia affidato a soggetti terzi in base ad apposita convenzione, hanno diritto al contributo solo se la certificazione degli studi compiuti è rilasciata dal Conservatorio o dall'istituto superiore di studi musicali-ISSM (non dall'Istituzione convenzionata)
- ⇒ studenti iscritti ai licei musicali: possono richiedere il certificato d'iscrizione per l'anno 2018-2019 solo a partire dall'avvio dell'anno scolastico.



Nota: i certificati di frequenza che gli istituti musicali devono rilasciare agli studenti e le richieste presentate dagli studenti per il loro rilascio sono esenti dall'imposta di bollo (v. CM 6/E/2017)

FASE 2 - CONSEGNA DEL CERTIFICATO AL PRODUTTORE O VENDITORE

Al momento dell'acquisto dello strumento:

- lo studente consegna il certificato al produttore o al rivenditore
- che documenta la vendita mediante
 - fattura, anche semplificata,
 - o ricevuta fiscale o scontrino parlante che indichi, oltre agli altri dati ordinariamente richiesti, il
 - ✓ codice fiscale dello studente
 - ✓ il prezzo di vendita comprensivo del contributo e dell'imposta sul valore aggiunto applicata sull'intero ammontare
 - ✓ e l'importo del contributo.



Nota: **prima di concludere la vendita**, considerato che l'agevolazione è concessa in base all'ordine cronologico delle richieste (risorse disponibili 15 mln), il produttore o venditore deve comunicare all'Agenzia delle entrate, utilizzando il servizio telematico Entratel o Fisconline i dati dell'operazione, attendendo che il sistema telematico rilascerà apposita ricevuta attestante la fruibilità o meno del credito di imposta in base alla capienza nello stanziamento complessivo e al rispetto dei requisiti di legge (v. CM 6/E/2017)

Se successivamente alla ricezione della ricevuta la vendita non si conclude:

- il rivenditore o il produttore è tenuto ad inviare una comunicazione di annullamento della vendita
- così da consentire allo studente di poter usufruire del contributo.

Il rivenditore o produttore dello strumento musicale che avesse già utilizzato in compensazione il relativo credito di imposta dovrà riversarlo tramite modello F24 utilizzando lo stesso codice tributo



Scomputo del bonus 2017: la ricevuta riporta l'importo del contributo del 65% del prezzo di vendita (nel limite di €. 2.500).

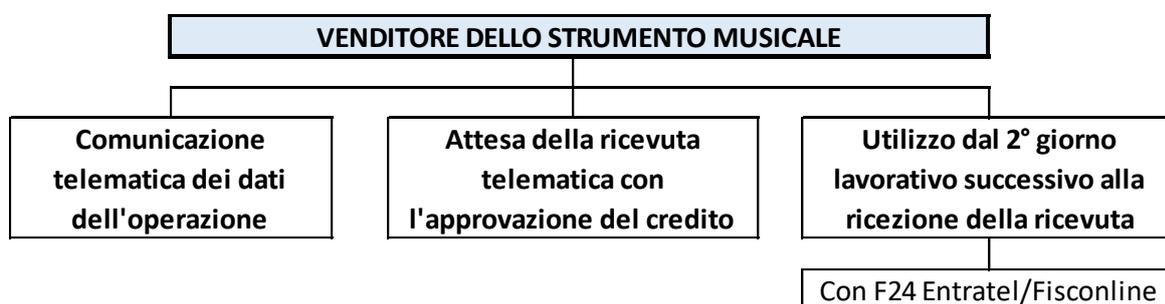
Nel caso di bonus già fruito per un acquisto nel 2017 la ricevuta riporta l'importo del contributo al netto dello sconto già usufruito nell'anno precedente, del quale viene data separata evidenza.

FASE 3 - UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il venditore/produttore può utilizzare il credito d'imposta:

- a decorrere **dal 2° giorno lavorativo successivo alla risposta positiva** ricevuta
- presentando **l'F24** esclusivamente tramite **Entratel o Fisconline**, pena il rifiuto dell'operazione.

Codice tributo: dovrebbe essere confermato l'utilizzo del codice tributo "6865" utilizzabile nella sezione Erario.



ESEMPIO DI UTILIZZO DEL BONUS

EMISSIONE DELLA FATTURA DA PARTE DEL VENDITORE:

Imponibile	2.000	
Iva 22%	440	
Totale fattura	2.440	
Contributo (escluso Iva)	1.586	(65% di 2.440)
Totale a pagare	854	



COMUNICAZIONE TELEMATICA DEL VENDITORE



RICEVUTA TELEMATICA CHE ATTESTA LA SPETTANZA DEL BONUS E LA SUA ENTITÀ



F24 TELEMATICO DEL VENDITORE (il 2° giorno lavorativo dal ricezione della ricevuta)

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
		6865		2018		1.586 00	
IMPOSTE DIRETTE - IVA							
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						+/- SALDO (A-B)
TOTALE A					B		

INCREMENTO SOGLIE REDDITUALI BONUS 80 EURO

Il c. 132 della Legge di Bilancio 2018 **eleva le soglie reddituali** per l'accesso al cd. "Bonus 80 euro".

Aumento soglie: entrambe le soglie di reddito sono incrementate di € 600:

- la vigente soglia minima di € 24.000 viene portata ad € 24.600 (riducendo la platea dei contribuenti interessati)
- la vigente soglia massima di € 26.000 viene portata ad € 26.600 (aumentando la platea dei contribuenti interessati)

Come in passato, il bonus decresce in presenza di un reddito complessivo che si avvicina alla soglia superiore di € 26.600, fino ad annullarsi oltre tale soglia.

Misura del Bonus: resta invariata la misura del credito, pari a € 960 annui.

MISURA DEL BONUS: a decorrere dal 1/01/2018 il credito spetta nella misura:

- di € 640,00 per lavoratori con **reddito complessivo nel 2018 non superiore a € 24.600**
- in caso di superamento del predetto limite il credito decresce fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di **reddito complessivo nel 2018 pari a € 26.600**.

REDDITO COMPLESSIVO 2017	REDDITO COMPLESSIVO 2018	CREDITO SPETTANTE
> € 8.000 ma < € 24.000	> € 8.000 ma < € 24.600	€ 640,00
> € 24.000 ma < € 26.000	> € 24.000 ma < € 26.600	$\frac{640 \times 26.600 - \text{reddito complessivo}}{2.000}$
> € 26.600	> € 26.600	ZERO

Il DL 66/2014, modificando l'art. 13 del Tuir, ha introdotto il cd. "Bonus 80 Euro" finalizzato a moderare la pressione fiscale sul lavoro dipendente e assimilato.

L'art. 1 c. da 12 a 15 L. 190/2014 ha poi posto regime il bonus, con decorrenza dal 2015.

Consiste in una **detrazione Irpef** da operare da parte del datore di lavoro in busta paga limitatamente i dipendenti che possiedono un reddito da lavoro dipendente e alcuni redditi assimilati.

REQUISITI: il bonus spetta, in modo variabile in ragione del reddito, solo in caso di:

- 1) possesso di **reddito da lavoro dipendente** ed **alcuni redditi assimilati**
- 2) i quali devono generare un'**Irpef a debito (al netto delle detrazioni per lavoro)**, sul quale opera la nuova detrazione
- 3) **importo complessivo di reddito** del periodo d'imposta, che non deve superare € 26.000.



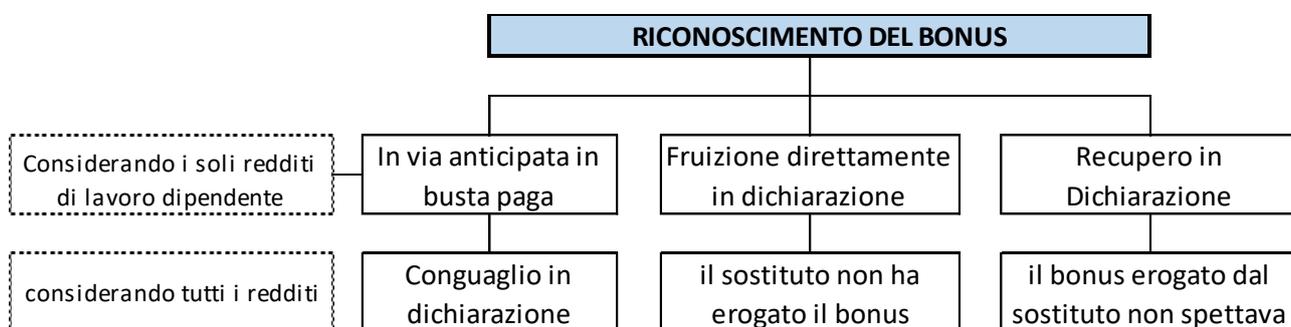
MODALITÀ DI EROGAZIONE DEL CREDITO

Il credito è **attribuito dal sostituto di imposta** sugli emolumenti corrisposti **in ciascun periodo di paga**:

- quantificato in base ai soli redditi di lavoro dipendente
- ragguagliandolo al periodo di lavoro
- fino a capienza dell'Irpef, al netto delle detrazioni, che risulta in busta paga.

In sede di dichiarazione dei redditi occorre comunque effettuare un **conguaglio**:

- **rideterminando il bonus** spettante **tenendo conto di tutti i redditi** posseduti
- potendo comunque:
 - **fruire del bonus** direttamente nel mod. Redditi PF **laddove il sostituto d'imposta non lo abbia erogato** (in tutto o in parte)
 - **recuperare l'ammontare del bonus** fruito in busta paga **in assenza dei presupposti** (es.: in quanto il reddito complessivo eccede €. 26.000), senza applicazione di sanzioni o interessi.



CASI PARTICOLARI	
Rapporti di lavoro consecutivi	Il lavoratore può richiedere al nuovo datore di lavoro di tenere conto del bonus erogato dal precedente datore di lavoro (consegnando il relativo mod. CU). In tal caso il mod. CU dell'ultimo datore di lavoro contiene il bonus complessivamente erogato
Rapporti di lavoro contestuali	Il bonus erogato solo da un datore di lavoro; il lavoratore deve comunicare agli altri datori di lavoro di non attribuirlo.
Datore di lavoro non sostituto di imposta	Se il datore di lavoro non è sostituto d'imposta, non è tenuto a erogare il bonus. questo può essere richiesto nella dichiarazione dei redditi del lavoratore: <ul style="list-style-type: none"> - per essere utilizzato in compensazione nel mod. F24 (cod. trib. 1655) - può essere richiesto a rimborso.

DETRAZIONE 19% DEI PREMI PER POLIZZE ASSICURATIVE SULLE CALAMITÀ NATURALI

I commi 768-770 della Legge di Bilancio per il 2018:

- inseriscono tra le spese detraibili al 19% dall'IREPF
- **i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi**
 - ✓ eventi sismici o metereologici
- **stipulate relativamente a unità immobiliari ad uso abitativo**
 - ✓ riguarda, pertanto, tutti gli immobili abitativi e non soltanto quelli adibiti ad abitazione principale o ad attività produttive.

Le stesse polizze sono interamente **esentate** dalla imposta sulle assicurazioni.

- Le due misure si applicano esclusivamente per le **nuove polizze stipulate a decorrere dal 1° gennaio 2018**.

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

La legge di bilancio 2018 (c. 997 e 998) ha **riaperto i termini** per la rivalutazione contabile di:

- **terreni (agricoli o edificabili)**
- **partecipazioni non quotate** in mercati regolamentati posseduti **al 1/01/2018** al di fuori del regime d'impresa.

Entro il **termine del 30/06/2018** deve intervenire:

- ⇒ **l'asseverazione** della perizia
- ⇒ il **versamento** dell'imposta (1° delle 3 rate annuali, o versamento in soluzione unica).



Nota: trattandosi di una riapertura dei termini, risultano attuali i numerosi interventi di prassi prodotti fino ad oggi dalle Entrate. Si fa presente, poi, che la disposizione in esame **novella l'art. 2 c. 2, DL. 282/2002**, volto ad introdurre la prima riapertura dei termini previsti dalla L.448/2001.

IMPOSTA SOSTITUTIVA: la relativa aliquota è fissata **nella misura all'8%** sia per le partecipazioni (qualificate e non) che per i terreni (analogamente a quanto previsto dalla stabilità 2017 e 2016)

SOGGETTI INTERESSATI

La rivalutazione, come in passato, può essere effettuata:

- ➔ **dalle persone fisiche** (inclusi gli imprenditori agricoli), per i beni posseduti a titolo privato

Altri soggetti interessati:

▪ società semplici (anche operanti in agricoltura)	▪ associazioni professionali
▪ enti non commerciali (per beni non posseduti all'interno della eventuale attività commerciale)	▪ soggetti non residenti (per partecipazioni in società residenti, non riferibili a S.O.).

AMBITO OGGETTIVO

DATA DEL POSSESSO: i beni devono essere detenuti alla data del **1° gennaio 2018**.

DIRITTI RIVALUTABILI: è ammesso rideterminare il costo fiscale dei seguenti diritti:

TERRENI (EDIFICABILI O AGRICOLI)	PARTECIPAZIONI
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Proprietà ▪ Usufrutto o nuda proprietà ▪ Diritto di superficie (o enfiteusi) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Proprietà ▪ Usufrutto o nuda proprietà

USUFRUTTO / NUDA PROPRIETA'	<p>l'Agenzia ha ritenuto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - decesso usufruttuario: gli eredi non possono fruire del valore del bene rideterminato dal de cuius (CM 6/2006) - se il nudo proprietario, successivamente alla perizia, diviene pieno proprietario del bene, lo stesso può rivalutare il solo diritto reale (nuda proprietà) posseduto alla data della perizia, senza poter fruire della rivalutazione operata dall'usufruttuario (CM 12/2010).
EREDI / DONATARI	<p>Eredi/donatari che hanno ricevuto terreni/partecipazioni post 1/01/2017:</p> <ul style="list-style-type: none"> - in generale: non possono rivalutare i beni in quanto al 1/01/2017 non ne erano possessori - in deroga: possono procedervi se, prima del decesso, il de cuius ha conferito ad un professionista il mandato per la redazione della perizia di stima (CM 27/2003). <p>Eredi/donatari che hanno ricevuto terreni/partecipazioni ante 1/01/2017:</p> <p>a) partecipazioni: il costo da assumere per la determinazione della plusvalenza per:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Eredi: per le successioni apertesi: <ul style="list-style-type: none"> - <u>post 3/10/2006</u>: corrisponde al valore indicato in dichiarazione di successione - <u>tra il 26/10/2001 ed il 2/10/2006</u>: corrisponde il costo fiscale in capo al de cuius (ivi incluso il valore eventualmente rivalutato da quest'ultimo) ▪ Donatari: il costo rilevante è quello in capo al donante (ivi incluso il valore eventualmente rivalutato da quest'ultimo) <p>b) Terreni: il costo da assumere per determinare la plusvalenza per i terreni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ agricoli: <ul style="list-style-type: none"> - in caso di <u>eredi</u>: non scatta mai la tassazione (non va effettuata la rivalutazione) - in caso di <u>donatari</u>: la tassazione scatta se la somma dei periodi di possesso tra donante e donatario è < 5 anni (si assume il costo fiscale del donante, incluso quello rivalutato) ▪ edificabili: è quello risultante dalla dichiarazione di successione o dall'atto di donazione (l'eventuale rivalutazione effettuata dal de cuius/donante rileva solo se indicato in tali atti).
--	---

PERIZIA GIURATA DI STIMA

La perizia giurata di stima deve essere:

- **redatta da tecnici a tal fine abilitati**
- **asseverata entro il 30/06/2018**

SOGGETTI ABILITATI	TERRENI iscritti agli albi:		PARTECIPAZIONI iscritti agli albi:
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ degli ingegneri ▪ degli architetti ▪ dei geometri ▪ dei dottori agronomi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ degli agrotecnici ▪ dei periti agrari ▪ dei periti industriali edili 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dei dottori commercialisti ▪ dei ragionieri e periti commerciali ▪ dei revisori dei conti ▪ esperti tributaristi iscritti alla CCIAA al 30/09/93



RESPONSABILITÀ PERITO: alla perizia si applica la disciplina di cui all'art. 64 c.p.c., che prevede:

- la **responsabilità penale per il professionista** che incorre in colpa grave nella redazione della perizia
- l'**applicazione delle altre disposizioni** del codice penale relative ai periti (ad esempio, falsa perizia)

in ogni caso, l'**obbligo di risarcimento dei danni causati alle parti**.

ASSEVERAZIONE: la perizia può essere presentata per l'asseverazione (CM 81/2002) sia presso la cancelleria del tribunale che presso l'ufficio di un giudice di pace o un notaio.



CONSERVAZIONE DOCUMENTI: la perizia ed i dati dell'estensore della stessa vanno **conservati** dal contribuente ed esibiti o trasmessi all'Agenzia qualora richiesti.

PERIZIA RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI

In caso di rivalutazione di una partecipazione:

PERIZIA DI STIMA	la perizia va riferita all'intero patrimonio sociale; il valore della partecipazione al 01/01/2018 va individuato avendo riguardo alla frazione di patrimonio netto della società/associazione
COSTO PERIZIA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>se redatta per conto società:</u> è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio in corso e nei 4 successivi. ▪ <u>se redatta per conto soci:</u> incrementa il valore rivalutato

PERIZIA RIVALUTAZIONE TERRENI

In caso di rivalutazione di un terreno il **costo della perizia**, se effettivamente sostenuto e a carico del contribuente, può essere portato ad "incremento" del costo rivalutato.

Nota: se la perizia di stima è asseverata in data successiva all'atto di compravendita del terreno oggetto di rivalutazione non vi è alcuna decadenza (RM 53/2015, che supera le precedenti indicazioni di prassi).

RIVALUTAZIONE PARZIALE: premesso che sono rivalutabili sia i terreni edificabili che quelli agricoli, se una particella risulta in **parte edificabile ed in parte agricola**, è possibile rivalutare la sola porzione edificabile, richiamando in sede di perizia lo strumento urbanistico che determina tale destinazione, senza che si renda necessario operare il frazionamento della particella (CM 81/2002).

CESSIONE DI CUBATURA (cd. "IUS AEDIFICANDI")

Essendo trattata alla stregua della cessione di un diritto reale (es. proprietà), è considerata un atto suscettibile di determinare una plusvalenza e risulta pertanto rivalutabile (CM 1/2013). A tal fine:

- la **perizia giurata di stima deve avere ad oggetto il valore della sola cubatura**, che va estrapolato da quello (che lo comprende) della proprietà dell'area edificabile
- non è stato, tuttavia, chiarito dall'Agenzia come determinare tale valore; una soluzione (v. norma AIDC 189/2013) consiste nell'assumere la quota di costo proporzionale al rapporto tra il corrispettivo di cessione del diritto di cubatura ed il valore della piena proprietà del terreno.

TERRENI EDIFICABILI ACQUISITI A TITOLO GRATUITO

Il valore di perizia non è automaticamente assunto quale nuovo costo/valore fiscale "storico" in capo agli eredi del contribuente che abbia effettuato la rivalutazione; infatti, ai sensi dell'art. 68 TUIR:

- la **plusvalenza** conseguita dall'erede tramite la cessione di un terreno già rivalutato dal de cuius
- va computata **sottraendo al corrispettivo di vendita il valore dichiarato nella denuncia di successione**; pertanto, il valore di perizia rileva in capo all'erede solo se indicato in successione.

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Al valore della perizia vanno applicate le seguenti aliquote:

IMPOSTA SOSTITUTIVA	Bene	Rivalutazione
	Partecipazione " <i>non qualificate</i> "	8%
	Partecipazione " <i>qualificate</i> "	
	Terreno (edificabili o con destinazione agricola)	

Si rammenta che la tipologia di partecipazione è così individuata:

PARTECIPAZIONE "NON QUALIFICATA"	rappresenta una percentuale pari o inferiore al 20% (2% per società quotate) dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria ovvero al 25% del capitale o patrimonio sociale (5% in caso di partecipazioni in società quotate)
PARTECIPAZIONE "QUALIFICATA"	rappresenta una percentuale superiore al 20% (2% per società quotate) dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria ovvero al 25% del capitale o patrimonio sociale (5% in caso di partecipazioni in società quotate)

VERSAMENTO

L'imposta dovuta va versata **entro il 02/07//2018 (il 30/06 cade di sabato)** alternativamente:

- in **unica soluzione**
- in **3 rate di pari importo**, con applicazione di interessi "fissi" al 3% alle seguenti scadenze:

Rata	Scadenza	Interessi (dal 02/07/2018)
1°	02/07/2018	
2°	01/07/2019	3% annuo
3°	30/06/2020	3% annuo

CODICE TRIBUTO: ai fini della compilazione dell'F24, vanno utilizzati i seguenti codici (indicando quale anno di riferimento il "2018"):

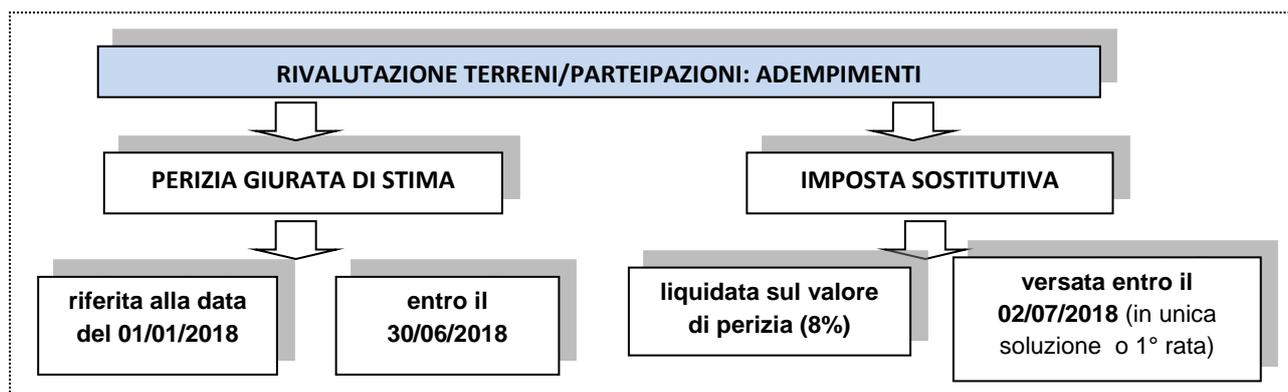
- **8055:** rideterminazione delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati
- **8056:** rideterminazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

L'imposta sostitutiva dovuta **può essere compensata in F24** con crediti di imposta o contributivi disponibili, nei limiti ammessi dalle disposizioni vigenti.



COMPROPRIETÀ: il versamento va effettuato pro-quota da ciascun comproprietario.

RIVALUTAZIONE PARZIALE	
TERRENI	il contribuente può effettuare la rivalutazione anche solo di una parte del terreno posseduto, ovvero di una parte della propria quota di comproprietà.
PARTECIPAZIONI	in caso di rideterminazione del valore di solo una parte della partecipazione posseduta, deve ritenersi che lo scomputo dell'imposta sostitutiva già versata possa riguardare solo la parte della partecipazione che è già stata oggetto di una precedente rivalutazione. Solo in tale caso si avrebbe una duplicazione di imposta in relazione ai "medesimi beni".



PERFEZIONAMENTO DELLA RIVALUTAZIONE

Secondo la CM 47/2011 la rivalutazione si considera "**perfezionata**":

→ **con il versamento** alternativamente: dell'unica rata ovvero della 1° rata

In tal caso, "*il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR*".



Nota: qualora il versamento sia effettuato oltre i termini previsti:

- il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza
- il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta versata.

RIVALUTAZIONE - IRREVOCABILITÀ O RITRATTABILITÀ

L'Agenzia ha più volte sostenuto che la rivalutazione configura una "*manifestazione di volontà*" che, in quanto tale, una volta esercitata **non è ritrattabile** (CM 47/2011); pertanto, il contribuente che **non si avvale del valore rivalutato** nella determinazione della plusvalenza in sede di cessione:

- **non ha diritto al rimborso** di quanto versato
- è **obbligato**, in caso di versamento rateale, **a corrispondere le rate successive**.

Se non si versano le rate successive (ciò con riferimento anche agli eredi, che devono proseguire nel versamento dell'imposta laddove accettino l'eredità), esse vengono iscritte a ruolo.



GIURISPRUDENZA	
A favore della revocabilità	Contro la revocabilità
CTR Lombardia sent.n.71/66/2011	Cass. sent. n. 6688/2015
CTP Ravenna sent. n. 395/02/14	Cass. sent. n. 3410/2015
	CTP Treviso sent. n. 66/5/12
	Cass. ordin. n. 5477/2010,

Esempio1

Il sig. Caio è proprietario di una partecipazione non qualificata (15%) nella Gamma srl. Il valore del **patrimonio netto** al 01/01/2017 risultante dalla perizia di stima è pari a € **300.000**; il valore della partecipazione posseduta ammonta a € 45.000 (300.000 x 15%).
L'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione risulta pari a: **45.000 x 8% = € 3.600**.
L'importo così ottenuto può essere versato in unica soluzione entro il 30/06/2017 ovvero in 3 rate annuali di pari importo, applicando alle rate successive alla prima gli interessi del 3%.

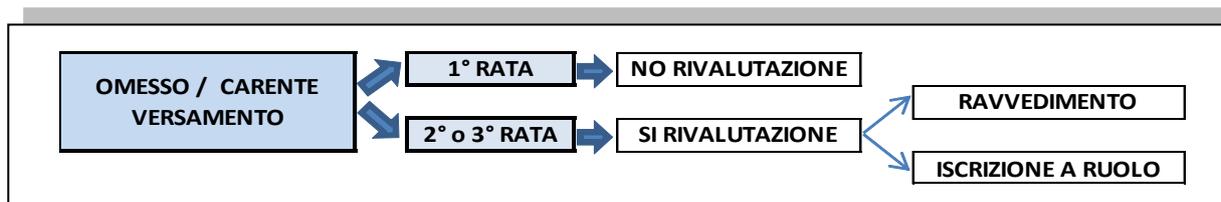
OMESSO VERSAMENTO

L'omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva:

→ in **unica soluzione** o **1° rata** (versamento rateale): comporta **l'inefficacia della rivalutazione**

→ delle **rate successive** alla prima:

- non fa venire meno la validità della rivalutazione che si intende comunque "perfezionata"
- permette di sanare con il ravvedimento operoso gli importi non versati
- comporta l'**iscrizione a ruolo** dei versamenti non effettuati



RECUPERO DELL'IMPOSTA DA PRECEDENTI RIVALUTAZIONI

Come in passato, i soggetti che si avvalgono della "nuova" rivalutazione:

- ove abbiano già effettuato una rideterminazione dei beni in virtù analoghe norme agevolative
- possono recuperare l'imposta già versata secondo 2 procedure alternative:

COMPENSAZIONE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ detraendo dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'imposta già versata su precedenti rivalutazioni degli stessi beni ▪ non sono più dovute eventuali rate residue della precedente rivalutazione
RIMBORSO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ versando l'imposta sostitutiva sulla nuova rivalutazione ▪ chiedendo a rimborso quanto versato per la precedente rivalutazione: <ul style="list-style-type: none"> - entro il termine di 48 mesi (art. 38, DPR 602/73) - dalla data di versamento dell'imposta riferita all'ultima rivalutazione effettuata (unica rata o prima rata se versamento rateale). <p>In ogni caso, l'importo richiesto a rimborso non può eccedere quanto dovuto a titolo di imposta sostitutiva per la nuova rivalutazione.</p> <p>Decadenza rimborso: decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione o dalla data di versamento della 1° rata.</p>

Pertanto, il contribuente che ha già rivalutato un terreno/partecipazione (ad esempio, al 01/01/2016) e che intende usufruire della “nuova” rivalutazione al 01/01/2017 può alternativamente:

- 1) **scomputare dall'imposta dovuta quanto già versato** per la precedente rivalutazione
- 2) **versare l'imposta dovuta sulla “nuova” rivalutazione e nel contempo chiedere a rimborso quanto versato** per la precedente rivalutazione.



Nota: non rileva quante volte si sia già proceduto alla rivalutazione; anche qualora ciò sia avvenuto più di una volta, sarà ammesso il recupero di tutte le imposte sostitutive già versate per il medesimo bene.

Esempio2

Il sig. Verdi possiede un terreno, già oggetto di rivalutazione al 1/01/2016, che intende nuovamente rivalutare al 1/01/2017: la perizia di stima al 1/01/2017 è pari ad **€ 200.000**.

Per la precedente rivalutazione ha già versato la 1° rata di **€ 3.500** a titolo di imposta sostitutiva; ora, può scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione quanto già versato per la precedente; ne segue che:

- imposta sostitutiva rivalutazione all' 1/1/2017:	€ 16.000 (200.000 x 8%)
- imposta sostitutiva precedente rivalutazione:	<u>€ 3.500</u> (già versata)
Imposta sostitutiva dovuta	€ 12.500

Tale importo potrà essere versato in unica soluzione (o in 3 rate dal 30/06/2017).



- **CTP Como sent.n.144/01/2014:** è possibile **rivalutare per una seconda volta** una partecipazione omettendo il versamento delle rate di una precedente rivalutazione, purché quest'ultime non siano ancora scadute.

NUOVO VALORE DI PERIZIA < VALORE PRECEDENTE RIVALUTAZIONE

Il nuovo valore rivalutato del terreno o della partecipazione **può essere inferiore a quello della perizia relativa alla precedente rivalutazione** (CM 47/2011); in tal caso si dovrà:

- scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione (al 01/01/2017) quanto versato per la precedente rivalutazione fino a concorrenza della stessa
- versare l'imposta sostitutiva per la nuova rivalutazione e chiedere a rimborso la precedente.



- **CM 47/2011:** “l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata”

Pertanto:

- se l'imposta versata per la precedente rivalutazione eccede quanto dovuto per la nuova rivalutazione
- nulla è dovuto per quest'ultima rivalutazione (che di fatto si perfeziona con la sola stesura e asseverazione della perizia), ma l'eccedenza d'imposta non risulta rimborsabile

RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI DONATE

Come noto, per il donatario il costo fiscale della partecipazione è costituito:

- dal **costo fiscale sostenuto dal donante** (ivi compreso quello **eventualmente rideterminato da quest'ultimo**) + **eventuale imposta di donazione** a carico del donatario.

In caso di donazione di partecipazioni opera, quindi, un **regime di neutralità e continuità di valori** per cui il costo fiscale della partecipazione in capo al donatario è costituito dal costo/valore d'acquisto che poteva assumere il donante, compreso quello rideterminato.

Nell'ambito della RM 91/2014, l'Agenzia, intervenendo sull'ipotesi di rivalutazione da parte del donatario di partecipazioni già oggetto di rivalutazione ad opera del donante, ritiene che:

- l'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, essendo "personale", assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione al fine di realizzare una minore plusvalenza "da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione"
- lo scomputo, in caso di successive rideterminazioni, è "...effettuato dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta in caso di successive rideterminazioni. Tale disposizione è volta...al recupero dell'imposta pagata dal medesimo soggetto al fine di evitare duplicazioni dell'imposta già pagata".



CESSIONE TERRENO AD UN VALORE INFERIORE ALLA PERIZIA

In caso di terreno ceduto ad un **prezzo < valore "rivalutato"** (o di perizia), se nell'atto di cessione:

a)	<p>è indicato il valore "rivalutato": la rivalutazione rimane efficace e ciò comporta che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>imposte indirette</u> (registro + ipo-catastali): vanno assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento (comportamento si riflette negativamente sull'acquirente al quale è richiesto un maggior onere che "cercherà" di ribaltare sul cedente); ▪ <u>imposte dirette</u>: si determina una minusvalenza fiscalmente irrilevante
b)	<p>non è indicato il valore "rivalutato": la rivalutazione diviene inefficace e pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>imposte indirette</u> (registro + ipocatastali): vanno assolte sul prezzo di cessione indicato nell'atto di trasferimento (con possibilità dell'ufficio di accertare un più elevato valore venale del bene) ▪ <u>imposte dirette</u>: la plusvalenza non tiene conto del valore "rideterminato"

OMESSA INDICAZIONE NEL MOD. REDDITI

INDICAZIONI IN DICHIARAZIONE

I dati relativi la rivalutazione di terreni/partecipazioni vanno indicati in rispettivamente nel quadro RM (rivalutazione dei terreni) e nel quadro RT (rivalutazione partecipazioni).

OMESSA INDICAZIONE

tale eventualità (come chiarito CM 35/2004 e confermato da CM 1/2013):

- ➔ **non pregiudica gli effetti della rivalutazione**, che resta valida, essendo la stessa perfezionata con il versamento dell'intero importo o della 1° rata (se versamento rateale).
- ➔ comporta la **sanzione da € 250 a € 2.000** ("nuovo" art.8, DLgs.471/97 – Dlgs 158/2015)

LA RIVALUTAZIONE IN PILLOLE

BENI RIVALUTABILI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ terreni edificabili e con destinazione agricola ▪ partecipazioni in società di qualsiasi tipo non quotate in mercati regolamentati
SOGGETTI INTERESSATI	<p>I beni devono essere posseduti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ da persone fisiche (al di fuori dell'eventuale attività di impresa esercitata) ▪ da società semplici ▪ da associazioni professionali (studi associati) ▪ da enti non commerciali (al di fuori dell'eventuale attività commerciale esercitata e pertanto iscritte nell'inventario dell'attività istituzionale)
POSSESSO	I beni devono essere detenuti alla data del 1 gennaio 2018
TERMINI	<p>Entro il 30 giugno 2018:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Perizia di stima asseverata da un professionista ▪ Versamento dell'imposta sostitutiva (per l'intero o la 1° rata)

CARATTERISTICHE DELLA RIVALUTAZIONE

TERRENI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ rileva il valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza (art. 67, TUIR) ▪ è possibile rivalutare i terreni già ceduti al momento del giuramento della perizia di stima. Non è più sostenibile l'inefficacia della rivalutazione, con conseguente rideterminazione della plusvalenza derivante dalla cessione del terreno, nel caso in cui la stessa sia avvenuta in data anteriore rispetto a quella in cui la perizia di stima è stata giurata (RM 53/2015) ▪ è valida la rivalutazione anche nel caso in cui il terreno sia successivamente oggetto di esproprio, se il contribuente opta per la tassazione ex art. 67, TUIR ▪ il valore rivalutato rappresenta il valore minimo di riferimento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali ▪ è possibile rivalutare anche i terreni posseduti in regime di comunione ▪ in presenza di un terreno, in parte edificabile e in parte agricolo è possibile limitare la rivalutazione alla sola parte edificabile, senza la necessità di provvedere al frazionamento della stessa; nella perizia di stima va richiamato lo strumento urbanistico che individua tali destinazioni (CM 81/2002) ▪ è riconosciuta la rivalutazione nel caso in cui il corrispettivo della cessione risulti inferiore al "nuovo" costo purché che lo stesso costituisca il "<i>valore normale minimo di riferimento</i>" anche per le imposte di registro e ipo-castali; ▪ è possibile rivalutare il diritto edificatorio ("cubatura"), in quanto può essere considerato distintamente rispetto al diritto di proprietà. Per effetto dell'art. 5 DL 70/2011, gli atti di trasferimento, costituzione o modifica di diritti edificatori, comunque denominati, previsti da normative statali o regionali o da strumenti di pianificazione territoriale, sono trascrivibili.
PARTECIPAZIONI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ rileva il valore rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza (art. 67, TUIR) ▪ sono irrilevanti le minusvalenze da cessione di una partecipazione rivalutata ▪ è possibile effettuare una rivalutazione parziale; ▪ non è possibile utilizzare il valore rivalutato nell'ipotesi di recesso "tipico", ossia nel caso in cui la società provveda alla liquidazione della quota al socio (il reddito conseguito è qualificato, infatti, reddito di capitale e non diverso) ▪ è possibile rivalutare la partecipazione anche se ceduta prima della perizia di stima, ma solo nel caso in cui si applichi il regime della dichiarazione ▪ per le partecipazioni "scudate", il costo fiscalmente riconosciuto, in mancanza della documentazione di acquisto, è individuato nell'importo risultante dalla dichiarazione sostitutiva ovvero dalla dichiarazione riservata, nel limite comunque del valore normale delle stesse alla data del 31/12/2008. <p>Considerato che possono essere oggetto di rivalutazione anche le partecipazioni in società non residenti, la convenienza della rivalutazione è connessa con la differenza tra il valore di perizia e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione oggetto dello "scudo fiscale".</p>

**PARTE II°
REDDITO
D'IMPRESA E DI
LAVORO AUTONOMO**

SUPERAMMORTAMENTO – LA PROROGA

Art. 1 L. 205/2017:

"29. Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi, **esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo** di acquisizione, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è **maggiorato del 30 per cento**. La maggiorazione non si applica agli investimenti che beneficiano delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 8, della legge 11 dicembre 2016, n. 232. [...] 34. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 93 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208."

Il superammortamento consiste in una misura tesa a favorire gli investimenti in beni strumentali nuovi, che consente a imprese/lavoratori autonomi:

- di **incrementare il costo di acquisizione** dei beni acquistati/acquisiti in leasing
- al fine di una **maggiore deduzione** ai fini Irpef/Ires.

Excursus

Art. 1, co. 91- 94 e 97 L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016): ha introdotto l'agevolazione, consentendo a imprese/lavoratori autonomi che effettuavano nel periodo 15/10/2015 – 31/12/2016 investimenti in beni strumentali "nuovi", la possibilità:

- di **incrementare del 40% il costo di acquisizione** dei beni acquistati/acquisiti in leasing
- al fine di **dedurre ai fini Irpef/Ires maggiori quote di ammortamento/canoni di leasing**.

Art. 1 co. 8 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017): ha poi proceduto:

- a **prorogare** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
 - nel **periodo 1/01/2017 – 31/12/2017**
 - o **fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- ad **escludere** dall'agevolazione l'acquisizione:
 - di **autovetture** (ex art. 164 c. 1 lett. b) Tuir)
 - anche se concesse in uso promiscuo ai dipendenti (ex art. 164 c. 1 lett. b-bis) Tuir)

NEW - Art. 1 c. 29 L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018):

- a) **ripropone** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
 - nel **periodo 1/01/2018 – 31/12/2018**
 - o **fino al 30/06/2019** a condizione che entro il 31/12/2018 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- b) la **maggiorazione del costo** di acquisizione **viene ridotta dal 40% al 30%**
- c) **esclude** dall'agevolazione l'acquisizione di **tutte le autovetture** di cui all'art. 164 c. 1 Tuir

NOVITA' 2018

MAGGIORAZIONE DEL COSTO RIDOTTA AL 30% (dal previgente 40%)

ESCLUSIONE DI QUALSIASI TIPOLOGIA DI AUTOVETTURA

AMBITO SOGGETTIVO

L'agevolazione si applica, a prescindere dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria o semplificata), nei confronti:

a)	dei titolari di reddito di impresa ; l'agevolazione spetta (CM 23/2016): <ul style="list-style-type: none"> ▪ indipendentemente da natura giuridica, dimensione e settore economico in cui operano ▪ sia alle imprese residenti alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti ▪ agli enti non commerciali, per i beni acquisiti nell'attività commerciale esercitata
b)	dei lavoratori autonomi ; l'agevolazione spetta anche per gli "studi associati".



MINIMI: l'Agenzia conferma che l'agevolazione spetta anche ai minimi, a nulla rilevando il fatto che per tali soggetti interviene un "ammortamento integrale" nel periodo in cui viene pagato l'investimento.

SOGGETTI ESCUSI: la fruizione dei super ammortamenti è esclusa per i soggetti che adottano criteri forfettari di determinazione del reddito:

a)	forfettari	i contribuenti forfettari (in quanto determinano il reddito tramite un coefficiente di redditività, non rilevando i costi sostenuti)
b)	imprese marittime	le imprese marittime che applicano la cd. "Tonnage tax"

MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEL BENE

Il beneficio spetta:

- per l'acquisto dei beni da terzi, in proprietà o in *leasing*
- per i beni realizzati in economia o mediante contratto di appalto a terzi.

CASI PARTICOLARI

Nei seguenti casi l'agevolazione tiene conto di alcune particolarità:

SUPERAMMORTAMENTO - SPETTANZA	CONCEDENTE	UTILIZZATORE
LEASING	NO	SI (quale maggiorazione del canone)
NOLEGGIO	SI (se l'attività è prevalente)	NO
COMODATO	SI (se il costo è inerente)	NO

Noleggianti: con interpretazione di natura antielusiva, la CM 4/2017 ha ritenuto che il superammortamento:

- si applica alle sole imprese con oggetto esclusivo/principale l'attività di noleggio
- in caso di locazione occasionale, l'agevolazione sarà persa (non può transitare sul utilizzatore).



Locazione d'azienda: l'agevolazione spetta al conduttore se non è operata la deroga all'art. 2561 CC (al locatore in caso contrario)

Lease back: l'agevolazione spetta l'utilizzatore (non alla compagnia di leasing).

Essa non viene meno nel caso di acquisto di un bene (super/iperammortizzato):

- che sia successivamente ceduto ad una compagnia di leasing
- per essere poi "retrocesso" al cedente con un contratto di leasing

continuando a permanere l'agevolazione calcolata quale "ammortamento".

Contratto di rete e consorzi: la CM 4/2017 ha chiarito che in presenza di:

- rete "contratto" (priva di soggettività giuridica): l'agevolazione spetta sempre alle imprese retiste, indipendentemente dal fatto che l'organo comune agisca in qualità di mandatario:
 - "con rappresentanza" delle imprese retiste: le agevolazioni spettano direttamente a queste ultime
 - senza rappresentanza: la capofila, che riceve fattura, emette fattura di riaddebito per il costo sostenuto
- rete "soggetto": le agevolazioni spettano a quest'ultima (in quanto a soggettività giuridica, presenta, infatti, la propria dichiarazione dei redditi, in cui fruirà del super/iperammortamento).



Consorzi: per quanto l'Agenzia non affronti direttamente la questione, appare evidente che la situazione sopra rappresentata si possa estendere al caso di consorzi produttivi; in particolare i consorzi:

- in linea generale, operano in modo analogo alla rete contratto (le agevolazioni spettano i consorziati)
- anche se non può escludersi che talvolta possano agire per conto proprio, applicandosi in tal caso i chiarimenti relativi alla rete soggetto.

AMBITO OGGETTIVO

L'agevolazione riguarda gli investimenti dotati delle seguenti **caratteristiche**:

REQUISITI BENI AGEVOLATI	
BENI "MATERIALI"	la maggiorazione riguarda solo i beni "materiali" . ⇒ <u>Rinvio</u> : per i beni immateriali si rinvia al capitolo sugli Iperammortamenti.
STRUMENTALITÀ	Il requisito della "strumentalità" all'attività esercitata comporta il fatto che si debba trattare di beni ad uso durevole nell'attività, escludendo dunque: <ul style="list-style-type: none"> ▪ i "beni merce" (inclusi i beni trasformati/assemblati per il loro ottenimento) ▪ i materiali di consumo.
NOVITÀ	L'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. A tal fine soddisfano il requisito di novità: <ul style="list-style-type: none"> ▪ i beni "dimostrativi": si tratta di beni esposti nelle "show room", utilizzati dal rivenditore esclusivamente al solo scopo dimostrativo ▪ beni "complessi": beni realizzati in economia/appalto con l'apporto di beni usati purché il loro costo non risulti prevalente rispetto al costo complessivo. In caso di appalto, il prestatore deve <u>attestare</u> che il costo dei beni usati incorporati nel prodotto non prevale rispetto al costo complessivo.



AUTOVEICOLI A KM ZERO E AUTO DEMO: secondo l'Agenzia gli automezzi:

- **esposti nei saloni** (cd. **"km zero"**): sono considerati nuovi (indipendentemente che sia immatricolato in capo la concessionaria, dunque targato, per ottenere i premi dalla Casa automobilistica)
- **che hanno circolato su strada** per i "test drive" (cd. **"auto demo"**): non sono agevolate.

La distinzione dal 2018 avrà effetto per i soli autocarri, autobus e mezzi simili.

MANUTENZIONI INCREMENTATIVE

Occorre distinguere tra le spese per migliorie effettuate:

A) su beni di terzi (es: utilizzati in virtù di un contratto di locazione/comodato o leasing): laddove secondo il Principio OIC 24 (par. 77 e 95) vadano iscritte:

- **tra le "Immobilizzazioni materiali"**: spetta il super ammortamento



Nota: ciò si verifica quando si tratta di beni (in senso conforme la RM 55/2003 e Cass. n. 16596/2015):

- 1) con una **"propria individualità"** (possono, cioè essere "utilmente separati" dal bene principale)
- 2) e dotati di **"autonoma funzionalità"** (possono cioè funzionare nell'azienda in altra collocazione o, comunque, mantengono un valore "sul mercato").

- **tra le "Altre immobilizzazioni immateriali"** (in quanto prive dei requisiti di cui sopra): **non spetta** il super ammortamento.

B) su beni propri: in modo del tutto analogo, laddove i costi di manutenzione vadano contabilizzati:

- **tra le "immobilizzazioni materiali"** (in quanto separabili e funzionalmente autonomi): **spetta** il super ammortamento.
- **ad incremento del bene**: l'agevolazione spetta se il bene principale possiede i requisiti



Nota: ciò si verifica solo per i nuovi investimenti che richiedono una modifica per poter operare (es: rettifica di alcuni componenti).

Esempi: è agevolata una caldaia, condizionatore, impianto di videosorveglianza, ecc. installati su fabbricati di terzi o propri (vanno contabilizzati tra gli impianti generici in quanto separabili e funzionalmente autonomi).

Impianto fotovoltaico: se diverso da un "immobile" (v. CM 36/2013), laddove:

- "integrato" (i pannelli "costituiscono" il tetto): aumentano il costo dell'immobile e non sono agevolati
- semintegrato: va contabilizzato tra gli impianti generici ed è superammortizzabile.

DOTAZIONI E COMPONENTISTICA: in applicazione di quanto sopra, tali beni:

⇒ in generale non sono agevolati se incrementano il costo del bene principale posseduto **“non nuovo”**



Nota: si tratta di una posizione cautelativa, in quanto una interpretazione della RM 152/2017 sull'iperammortamento, estesa al superammortamento, potrebbe deporre diversamente (v. pag. 102)

⇒ rimanendo agevolati solo se possiedono una autonoma funzionalità e sono separabili (in tal caso vengono iscritti separatamente a libro cespiti ed autonomamente ammortizzati).

Esempio - dotazione: l'acquisto di un laptop destinato ad un macchinario a controllo numerico dell'azienda è agevolato in quanto separabile senza danni dal macchinario e riutilizzabile per altre esigenze aziendali.

Al contrario, la sostituzione di un braccio di un robot non è agevolato, in quanto quest'ultimo non è nuovo e tale braccio, anche se separabile, non è utilizzabile altrimenti (nè risulta vendibile sul mercato). Solo in questo caso il relativo costo va ammortizzato unitamente al macchinario, di cui incrementa il valore.

Esempio2: l'acquisto di un impianto di condizionamento è utilmente separabile dall'immobile e vendibile sul mercato: pertanto:

- non va iscritto ad incremento del valore dell'immobile (ma ammortizzato come “impianto generico”)
- risulta superammortizzabile.

BENI DI COSTO UNITARIO < € 516,46

La possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi l'importo di € 516,46 per effetto della maggiorazione.

TERRITORIALITÀ: non rileva l'ubicazione territoriale della struttura aziendale cui è destinato il bene (es: è agevolato il bene acquistato da una stabile organizzazione in Austria di un'impresa italiana).

BENI OGGETTIVAMENTE ESCLUSI

La norma prevede espressamente l'esclusione dei seguenti beni:

→ **fabbricati** e costruzioni



Nota: l'esclusione prevista per tali fattispecie (v. anche pag. 101 per le spese accessorie):

- dovrebbe estendersi alle “costruzioni leggere” (tettoie, baracche, ecc. – v. CM 2/2016)
- non dovrebbe estendersi agli impianti “permanentemente infissi” al suolo (cd. “imbullonati”).

Impianti fotovoltaici: dovrebbero rimanere esclusi solo se inquadrati tra gli immobili (CM 36/2013).

→ beni **immateriali** (sono agevolati nell'ambito del cd. “iperammortamento” - v. oltre)

→ beni ai quali si applica un **coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%**

→ beni **ricompresi nei seguenti gruppi:**

Gr. V	Ind alimentari	Specie 19 – imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8%
Gr. XVII	Industrie energia elettrica, gas e acqua	Specie 2/b – produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8%
			Condotte dorsali trasporto a grandi distanze dai centri di produz.	10%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12%
Gr. XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunic.	Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali		8%
		Specie 4 e 5 – ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,50%
		Specie 1, 2 e 3 – trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo equipaggiamento	12%



→ **NEW** – tutti i **veicoli** di cui all'art. 164 comma 1 Tuir.



ATTENZIONE. si è verificato un **ampliamento dell'esclusione** dall'agevolazione:

a) per il 2017: l'esclusione riguardava i soli:

- veicoli a deducibilità limitata (lett. b) co. 1 art. 164 Tuir)
- veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (lett. b-bis) co.1 art. 164 Tuir)

Rimanevano, così, agevolate tutte le altre tipologie di veicoli:

- autovetture ad uso pubblico (es.: taxi – lett. a) co. 1 art. 164 Tuir)
- autovetture esclusivamente strumentali nell'attività propria (autonoleggi; ecc. – lett. a) c. 1 art. 164 Tuir)
- autocarri, autotreni, autobus e mezzi similari

b) per il 2018: l'esclusione è estesa a **tutti i veicoli di cui all'art. 164 c. 1 Tuir.**

L'agevolazione si applica ai soli mezzi non contemplati dal citato art. 164, cioè ai mezzi "ad uso speciale":

- **autocarri, autotreni, autobus e mezzi similari**
- autovetture ad uso ufficio (privi di kit rimovibili installati dagli allestitori – v. Cass. n. 23362/2017).

AUTOVETTURE/AUTOCARAVAN MOTOCICLI/CICLOMOTORI	Art. 164 Tuir	Deduc.	Acquisizione		
			2016	2017 (1)	2018
<ul style="list-style-type: none"> ▪ esclusivamente strumentali nell'attività propria (autonoleggi) ▪ adibiti ad uso pubblico (taxi) 	lett. a)	100%	SI	SI	NO
autovetture uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	lett. b-bis)	70%		NO	
veicoli utilizzati per scopi diversi dai precedenti (inclusi agenti e rappresentanti)	lett. b)	20% (80% agenti)			

(1) Incl. mezzi consegnati ante 30/06/2018 per i quali al 31/12/2017 risultava stipulato il contratto/versato il 20% acconto.

AUTOMEZZI DIVERSI DAI PRECEDENTI	-	Deduc.	2016	2017	2018
<ul style="list-style-type: none"> ▪ autocarri ▪ autoarticolati ▪ autobus ▪ autovetture "uso ufficio" 	-	100%		SI	

AMBITO TEMPORALE

L'agevolazione è stata oggetto delle seguenti proroghe:

AMBITO TEMPO- RALE	INVESTIMENTI EFFETTUATI	MAGGIORAZ. DEL COSTO	Rif. norm.
		dal 1/01/2016 al 31/12/2016	40%
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 1/01/2017 al 31/12/2017 ▪ dal 01/01/2018 al 30/06/2018 purché entro il 31/12/2017: <ul style="list-style-type: none"> - si perfezioni il contratto (di vendita/leasing) - sia pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone. 	Art. 1 c. 8 L. 232/2016	
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 1/01/2018 al 31/12/2018 ▪ dal 01/01/2019 al 30/06/2019 purché entro il 31/12/2018: <ul style="list-style-type: none"> - si perfezioni il contratto (di vendita/leasing) - sia pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone. 	30%	Art. 1 c. 29 L. 205/2017 (legge di Bilancio 2018)

ATTENZIONE – PROROGA AL 30/06/2018

L'estensione del superammortamento al periodo 2018 rende non più necessaria la consegna del bene al 30/06/2018 e stipula/pagamento del 20% entro il 31/12/2017; tuttavia tale "proroga" risulta:

- ➔ rilevante per poter applicare ancora la **maggiorazione del 40%**
- ➔ indispensabile se si intende **agevolare l'acquisto di autovetture.**



N.B.: si ritiene che la Legge di Bilancio 2018 non abbia inteso abrogare implicitamente la “proroga” di sei mesi prevista dalla Legge di Bilancio 2017, che trova pertanto ancora piena applicazione.

Esempio1	<p>Impresa ha ordinato una vettura da utilizzare nella propria attività di autonoleggio il 31/12/2017, pagando il 20% di acconto calcolato sul prezzo pattuito:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ potrà fruire del superammortamento al 40% a decorrere dal periodo 2018 (anno di entrata in funzione) laddove la vettura sia consegnata entro il 30/06/2018 ▪ posto che applica ancora la “agevolazione 2017”.
Esempio2	<p>Artigiano ha stipulato un contratto di leasing il 20/12/2017 (consegnato il 10/01/2018); tuttavia, ha versato un maxicanone inferiore al 20% del costo di acquisizione per la società di leasing. In tal caso, sul periodo d'imposta 2018 (anno di entrata in funzione del bene):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ non può avvalersi della “proroga” dell’agevolazione 2017 (con la relativa maggiorazione) ▪ ma potrà fruire della sola agevolazione 2018, con la maggiorazione del 30%.

PROROGA AL 30/06/2018 - ACCONTO CONVERTITO IN MAXICANONE

La RM 132/2017 ha chiarito che in presenza di contribuente:

- che abbia proceduto entro il **31/12/2017** ad effettuare l'**ordine di acquisto al fornitore**, ricevendone la relativa accettazione, versando il 20% del costo di acquisizione
- ma intenda successivamente acquisire il bene **non più in proprietà**, ma **in leasing**.

può decidere di acquisire il bene in leasing, operando con una delle seguenti **diverse opzioni** (sempre entro le date di cui al punto precedente):

1° opzione	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>il fornitore</u>: riconosce alla società di leasing l’acconto ricevuto dal contribuente, incassando la sola differenza ▪ <u>la società di leasing</u>: imputa tale acconto a pagamento del maxicanone iniziale
-----------------------	---



In tal caso, secondo l’agenzia risulta **irrelevante che il contratto di leasing non risulti sottoscritto al 31/12/2017**, in quanto si realizza successivamente la trasformazione dell’acconto nel maxicanone.

2° opzione	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>il contribuente</u>: richiede la restituzione dell’acconto al fornitore, che riversa alla società di leasing ▪ <u>la società di leasing</u>: paga l’intero prezzo del bene al fornitore, imputando la somma ricevuta dall’utilizzatore a pagamento del maxicanone iniziale ▪ <u>il contratto di leasing</u>: deve obbligatoriamente fare “riferimento all’ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene”
-----------------------	--



Anche in tale caso l’Agenzia afferma la spettanza dell’agevolazione, ribadendo “*la validità del principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi*”.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL’INVESTIMENTO

Per individuare il momento rilevante, occorre fare riferimento ai criteri generali:

- **ACQUISTO: consegna/spedizione** (o alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà)
- **APPALTO**: momento di **ultimazione della prestazione**, con **accettazione**
- **LEASING**: rileva:
 - in generale: la data di **consegna del bene** (momento in cui entra nella disponibilità del locatario)
 - in deroga: se prevista la “clausola di prova”, rileva il momento dell’esito positivo del collaudo
 - riscatto: rilevano le date di cui sopra, **non il momento del riscatto** (il super ammortamento sarà effettuato sul costo del riscatto, anche se questo interviene successivamente al 31/12/2017).



Imprese in semplificata e lavoratori autonomi: applicano la regola generale della competenza ex art. 109 Tuir (non il principio “di cassa”).



Derivazione rafforzata: seguono il principio di competenza ex art. 109 Tuir anche i soggetti che applicano il principio di “derivazione rafforzata” (CM 4/2017); pertanto, le imprese cui si applica l’art. 83 Tuir (come mod. dal DL 244/2016), e cioè tutte quelle diverse dalle “micro imprese” ex art. 2435-ter CC, non applicano

- non solo il criterio del costo ammortizzato ai fini dell’agevolazione
- ma neppure le deroghe al principio di competenza di cui all’art. 109 Tuir

Esempio: Srl (non micro) acquista con clausola di prova un macchinario per 20.000 € da pagare in 2 anni senza interessi: il bene è consegnato al 20/12/2016, ma supera i test al 10/01/2016:

- **ai fini contabili/fiscali:** contabilizza **nel 2016** (anno di trasferimento dei rischi) il **costo di €. 18.000** (che ammortizza a libro cespiti) e **€. 2.000 di interessi passivi** (che deduce in 2 anni col pro rata temporis)
- **ai fini del super/iperammortamento:** assume il **costo di €. 20.000**, ma **solo nel 2017**.

BENI REALIZZATI IN ECONOMIA

Per la determinazione del costo di acquisizione, rilevano:

- i **costi imputabili** all’investimento, tra cui:

- la progettazione dell’investimento
- i materiali acquistati (o prelevati dal magazzino), quando l’acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene
- la mano d’opera diretta
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene
- i costi industriali imputabili all’opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d’opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

- **sostenuti dal 1/01/2018 al 31/12/2018**, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui sopra (per eventuali beni merce/di consumo già acquistati si ritiene rilevi la data del prelievo dal magazzino).

Esempio: a novembre 2018 un’impresa costruisce un macchinario da utilizzare nella propria attività. Potrà agevolare la consegna di un bene incorporato nel macchinario consegnato il 30/12/2018, anche se che il macchinario viene ultimato nel 2018.



Proroga al 30/06/2018: il requisito del “pagamento” del 20% dell’investimento entro il 31/12/2017 è sostituito col “sostenimento” (per competenza, non per cassa) di almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/01/2017 – 30/06/2018 (CM 4/2017).

CONTRATTO DI APPALTO A TERZI

Nel caso in cui l’investimento nei beni agevolabili sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base al principio di “competenza” i costi si considerano sostenuti dal committente:

- **alla data di ultimazione** della prestazione
- **SAL:** alla **data in cui l’opera** (o porzione dell’opera) è **verificata ed accettata dal committente**.



N.B.: fruiscono della maggiorazione i corrispettivi liquidati dal 1/01/2018 al 31/12/2018 in base ai SAL, a prescindere dalla durata infrannuale o meno del contratto.

La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il **SAL è liquidato in via definitiva** (cioè accettato dal committente, ex art. 1666 CC) entro il periodo di vigenza dell’agevolazione (CM 44/2009 e 4/2002).



Proroga al 30/06/2018: il requisito del “pagamento” del 20% dell’investimento entro il 31/12/2017 è sostituito col “sostenimento” (per competenza, non per cassa) di almeno il 20% dei **costi complessivamente sostenuti nel solo periodo 1/01/2017 – 30/06/2018** (CM 4/2017).

Esempio3

La Alfa Srl ha sostenuto i seguenti costi in relazione ad un appalto concesso a terzi

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017	700	700
2018 (1/1-30/06)	300	300
Subtot. al 30/06/2018	1.000	
2018 (1/7-31/12)	1.000	
Totale	2.000	1.000

Si ponga, poi, che il bene entri in funzione nel 2019.

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo superiore al 20% ($700 > 20\% \times 1.000$)
- dunque spetta la **maggiorazione al 40%** anche per i **300 sostenuti entro giugno 2018**.

La variazione in diminuzione opera sul periodo 2019 (in cui entra in funzione il bene)

Esempio4

Nell'Esempio precedente, la società abbia ora sostenuto i costi nel modo seguente:

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017	100	100
2018 (1/1-30/06)	500	0
Subtot. al 30/06/2018	600	
2018 (1/7-31/12)	350	0
Totale	950	100

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo inferiore al 20% ($100 < 20\% \times 600$)
- dunque:
 - per i **solli costi di 100 sostenuti nel 2017**: si applica la **maggiorazione del 40%**
 - per i **costi residui di 850 sostenuti nel 2018**: si applica la **maggiorazione del 30%**.

La variazione in diminuzione nel mod. Redditi continua ad operare solo dal 2019

MODALITÀ APPLICATIVE

COSTO FISCALMENTE RILEVANTE: il costo da maggiorare del 30% va assunto ex art. 110 Tuir, e cioè al lordo degli **oneri accessori** di diretta imputazione.

Opere murarie: in modo del tutto analogo a quanto chiarito dalla RM 152/2017 per l'iperammortamento, si ritiene che anche in tal caso rientrano i costi per **piccole opere murarie** necessarie per l'installazione del bene dove **non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile** (v. pag. 101).

RILEVANZA DEL MAGGIOR VALORE

I maggiori ammortamenti/maggiori canoni di leasing:

- operano **solo quali variazioni in dichiarazione dei redditi** (variazione in diminuzione per le contabilità ordinarie e maggiorazione degli ammortamenti per le contabilità semplificate)

ATTENZIONE: da ciò deriva che essi **non hanno alcun effetto:**

- per determinare la **plus/minusvalenza** in sede di cessione del bene (la quale rimarrà determinata assumendo come costo fiscale il residuo ammortizzabile privo dei maggiori ammortamenti)
- per il limite di **deducibilità delle spese di manutenzione** (il 5% del valore dei beni immateriali ammortizzabili all'1/01 non terrà conto della maggiorazione del 40%/30%)
- per il **limite triennale** relativo agli acquisti di beni strumentali per i **contribuenti minimi**
- ai fini del **test di operatività delle società di comodo**; in particolare, la maggior quota di ammortamento riduce il reddito minimo presunto, con la conseguenza che per una società che risulta di comodo/in perdita sistematica non viene meno l'agevolazione in esame
- ai fini degli **studi di settore** (valore beni strumentali e ammortamenti a quadro F dei modelli) o **ISA**.

CUMULABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE

L'Agenzia chiarisce che il maxi ammortamento/canone

- può essere usufruito **anche in presenza di altre agevolazioni per l'impresa** (es: Sabatini, ecc.)
- sempreché le norme relative alle altre agevolazioni non dispongano diversamente.

ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE

Posto che l'agevolazione attiene la deducibilità di ammortamenti/canoni di leasing, per fruire dell'agevolazione è **necessaria l'entrata in funzione del bene** (anche per i lavoratori autonomi).

Occorre, quindi, porre attenzione a **2 momenti distinti** (CM 23/2016):

- 1) **fruibilità del super-ammortamento**: è collegato alla sola verifica della **data di effettuazione dell'investimento**, che deve cadere nel periodo agevolato
- 2) **deducibilità del superammortamento**: collegato al momento di **entrata in funzione** del bene.

1/01/2018	31/12/2018
Periodo in cui vanno consegnati/realizzati i beni	
Se entrati in funzione in tale periodo, il maxiammortamento decorre dal periodo stesso	

Esempio5	<p>Una impresa acquista un macchinario che viene consegnato il 30/12/2018 ed entra in funzione il 2/01/2019.</p> <p>In tal caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ il diritto al beneficio matura, in quanto l'investimento nel bene viene "effettuato" all'interno del periodo previsto dalla norma (1/01/2017 – 31/12/2018) ▪ la maggiorazione (del 30%) può essere fruita solo dal 2019, in quanto, ai sensi dell'art. 102, c.1 TUIR, è in tale anno che il bene "entra in funzione".
-----------------	---

Esempio6	<p>Impresa acquista un bene consegnato (data DDT) il 27/12/2017, con fattura ricevuta il 15/01/2018. Il maxiammortamento spetta (rileva la data di consegna del bene) come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ misura: per il 40% ▪ periodo d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> - sul 2017: se il bene è entrato in funzione nel 2017 - sul 2018: se è entrato in funzione solo nel 2018.
-----------------	--

MODALITÀ AGEVOLATIVE – IL "DOPPIO BINARIO"

L'agevolazione consiste:

- in una **maggiorazione del 30%**
- applicata al **costo di acquisizione** dei beni (calcolato ex art. 110 Tuir)

ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing **dai redditi** (Irpef e Ires).

La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- **beni** (artt. 102 e 54 TUIR): in base ai **coefficienti stabiliti dal DM 31/12/88, ridotti alla metà per il primo esercizio**, in caso di soggetti titolari di reddito d'impresa
- **leasing**: in un periodo "*non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito*" dal suddetto DM 31/12/88.

in modo **del tutto indipendente dagli ammortamenti/canoni leasing civilistici** (che possono essere maggiori o inferiore rispetto a quelli fiscali, lasciando inalterata la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi – si tratta del principio del cd. "doppio binario").



Variazione in diminuzione inferiore coefficienti fiscali

Anche per le imprese che intendono ridurre gli ammortamenti civilistici, l'agevolazione ha l'effetto di ridurre le imposte dovute, migliorando così il risultato di bilancio.

Nel caso in cui (per errore) la variazione in diminuzione sia calcolata per un importo inferiore rispetto al coefficiente fiscale

- la differenza non dedotta non può più essere recuperata successivamente
- dovendosi eventualmente procedere a presentare una dichiarazione integrativa a favore.

IRAP

L'agevolazione rileva ai soli delle imposte sui redditi (Irpef/Ires), non producendo effetti ai fini IRAP, neanche per i soggetti che determinano la base imponibile col criterio fiscale (art. 5-bis DLgs. 446/97).



ATTENZIONE - CONTRIBUTI C/IMPIANTI: con interpretazione innovativa rispetto al passato, la CM 4/2017 ha ritenuto che:

- in presenza del riconoscimento di un **contributo in conto impianti**
- tale importo **non riduce il costo agevolato**

indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione del contributo (a riduzione del costo storico in contabilità o con la tecnica del sconto).

I contributi non vanno sottratti al costo qualora gli stessi siano irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.



BENI ACQUISTATI IN PROPRIETÀ

Per i beni acquistati in proprietà:

- la **maggiorazione del 30%** va **sempre calcolata applicando gli ordinari coefficienti di ammortamento fiscale**
- indipendentemente dalla determinazione degli ammortamenti civilistici dedotti per derivazione.

Esempio9

Il **1/01/2018** viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad € 10.000.

È previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20%.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad € 3.000 (30% di 10.000), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari ad € 600 (20% di 3.000).

ANNO	Amm.to imputato a CE	Amm.to dedotto	Var. in Diminuzione
2018	1.000	1.000	300
2019	2.000	2.000	600
2020	2.000	2.000	600
2021	2.000	2.000	600
2022	2.000	2.000	600
2023	1.000	1.000	300
Totali	10.000	10.000	3.000

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad €.10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad €.14.000, di cui:

- €.10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- €.4.000 dedotti extra-contabilmente attraverso variazioni in diminuzione in Unico

 **Nota:** ove nel 2020 l'impresa deducesse la maggiorazione solo per di €. 400 (anziché 600 spettante), la differenza di 200 non potrebbe essere recuperata (neppure a fine ammortamento o in sede di cessione del bene).

Esempio10**COEFFICIENTE CIVILISTICO INFERIORE A QUELLO FISCALE**

Nell'Esempio9 precedente si ponga ora che il coefficiente di ammortamento:

- civilistico: sia pari al 10%
- fiscale: sia pari al 20%.

Il superammortamento rimane inalterato.

ANNO	Amm.to imputato a CE	Amm.to dedotto per derivazione	Variaz. in Diminuzione
2018	500	500	300
2019	1.000	1.000	600
2020	1.000	1.000	600
2021	1.000	1.000	600
2022	1.000	1.000	600
2023	1.000	1.000	300
2024	1.000	1.000	-
2025	1.000	1.000	-
2026	1.000	1.000	-
2027	1.000	1.000	-
2028	500	500	-
Totali	10.000	10.000	3.000

Calcolate sul coeff. fiscale del 20% (non del 10%)

BENI ACQUISTATI IN LEASING

Per i beni in leasing la deduzione della maggiorazione:

- ➔ non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente
- ➔ è fruibile in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato DM 31/12/88.

Anche in questo caso va valutato se la durata del contratto di leasing (e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di leasing) risulti uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale (art. 102 c.7 TUIR), in modo analogo a quanto visto per l'acquisto in proprietà.

La CM 23/2016 specifica in primo luogo che **la maggiorazione del 40%** spetta:

- non per l'intero canone di leasing
- ma **solo per la quota capitale** (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

A tal fine, per lo **scomputo della quota interessi** è utilizzabile la formula di cui al DM 24/04/98 per l'individuazione forfetaria degli interessi impliciti, e cioè:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo riscatto}}{\text{n}^\circ \text{giorni durata fiscale contratto}} \times \text{giorni del periodo d'imposta}$$

In caso di mancato esercizio del diritto di riscatto, le quote dedotte non devono essere restituite.

Esempio11

DURATA CONTRATTUALE = DURATA MINIMA FISCALE

Una impresa stipula un contratto di leasing avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: **1° gennaio 2018**
- durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone complessivo: € 11.000, di cui quota capitale € 9.000 e quota interessi € 2.000;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2020): € 1.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 30% della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad € 3.000 (30% di 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad € 1.500 (3.000 / 2). Si avrà la seguente situazione:

ANNO	Canone imputato a CE (quota capitale)	Canone dedotto (quota capitale)	Variazione in diminuzione
2018	4.500	4.500	1.500
2019	4.500	4.500	1.500
Totali	9.000	9.000	3.000

L'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) risulta pari a € 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari a € 12.000, di cui:

- € 9.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione a Conto economico
- € 3.000 dedotti (in 2 esercizi) tramite una variazione in diminuzione nel mod. Redditi.

A seguito del riscatto, il contribuente potrà dedurre le quote di ammortamento del bene (su € 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari a € 300, cioè 1.000 x 30%).

ACCONTI 2019 - NESSUNA RIDETERMINAZIONE

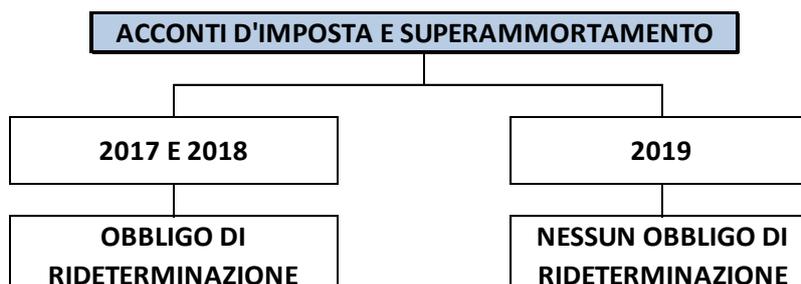
In relazione alla "agevolazione 2017", è previsto che i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, che effettuano investimenti agevolati nel periodo 1/01/2017 - 31/12/2017:

- non tengono conto della relativa maggiorazione nella determinazione degli acconti Irpef/Ires dovuti per il 2017
- **qualunque sia il metodo adottato** (storico o previsionale).

In sede di determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2018, dunque:

- col criterio storico: l'imposta dovuta per il 2017, da assumere come parametro di riferimento, va determinata **senza tenere conto della maggiorazione del 40%**.
- col criterio previsionale: l'imposta stimata per il 2018 va assunta **senza tenere conto della maggiorazione del 43%**.

Al contrario, per quanto attiene la "agevolazione 2018" non sono richiamate le disposizioni dell'art. 1 c. 94 L. 208/2015, con l'effetto che **l'acconto 2019 col criterio storico potrà considerare il superammortamento del 30% fruito sul 2018**.



IPERAMMORTAMENTI



Art. 1 L. 205/2017: “30. Le disposizioni dell’articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

31. Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 30, le disposizioni dell’articolo 1, comma 10, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano anche agli investimenti in beni immateriali strumentali effettuati nel periodo di cui al comma 30.

32. All’allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, sono aggiunte, in fine, 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 onfield e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field) ».

33. Ai fini della fruizione dei benefici di cui ai commi 30 e 31, l’impresa è tenuta a produrre la documentazione di cui all’articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232. [...]

35. Ai soli effetti della disciplina di cui al comma 30 e di cui all’articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell’agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d’imposta del realizzo, l’impresa:

a) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall’allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232;

b) attesti l’effettuazione dell’investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell’interconnessione secondo le regole previste dall’articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 2

36. Nel caso in cui il costo di acquisizione dell’investimento sostitutivo di cui al comma 35 sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b) del comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.”

L’art. 1 commi da 9 a 12 Legge di Bilancio 2017 prevede, con meccanismo analogo al superammortamento (v. pag. 85 e segg.), la possibilità di **maggiorare il costo di acquisizione**:

- A) del 150%:** nel caso di investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale (cd. “Industria 4.0”) **inclusi nell’Allegato A** alla Legge di Bilancio 2017 ed **interconnessi** col sistema aziendale di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura
- B) del 40%** in presenza di investimenti **in beni immateriali strumentali**
- ricompresi **nell’Allegato B** alla Legge di Bilancio 2017
 - che risultino **connessi ai beni materiali strumentali** di cui al punto precedente.

Excursus

Art. 1 co. da 9 a 12 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017): ha introdotto l’agevolazione, ammettendovi le imprese che effettuavano investimenti in beni strumentali “nuovi”

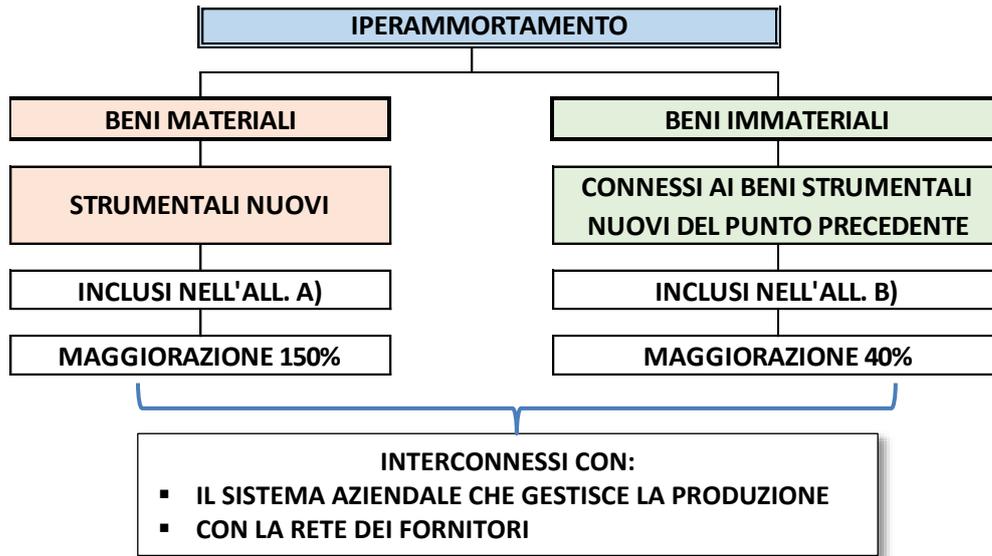
- nel **periodo 1/01/2017 – 31/12/2017**
- o **fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

Art. 14 DL n. 91/2017 (conv. in L. 123/2017): amplia il periodo della proroga; “l’agevolazione 2017” si applica:

- **fino al 30/09/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

NEW - Art. 1 c. 30 L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018):

- ⇒ **ripropone** l’agevolazione all’acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
 - nel **periodo 1/01/2018 – 31/12/2018**
 - o **fino al 31/12/2019** a condizione che **entro il 31/12/2018** il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- ⇒ la **maggiorazione del costo** di acquisizione **rimane pari al 150%**
- ⇒ il **novero dei beni immateriali** agevolabili è stato **esteso** ad alcuni **sistemi di gestione per l’e-commerce**, per riprodurre la “realtà virtuale” ed a **specifici software e servizi digitali**
- ⇒ è prevista la **possibilità di prosecuzione nell’agevolazione in caso di sostituzione del bene.**



AMBITO SOGGETTIVO

L'agevolazione si applica, a prescindere dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria o semplificata), nei confronti dei **titolari di reddito di impresa**.

 **Nota:** sono esclusi i lavoratori autonomi. Peraltro, pur in assenza di particolari vincoli, la complessità degli investimenti necessari porta ad escludere "di fatto" buona parte delle PMI.

MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEL BENE

Si applicano i medesimi concetti già visti per il superammortamento, cui si rinvia per approfondimenti.

AMBITO OGGETTIVO – BENI "INDUSTRIA 4.0"

Tra investimenti agevolati risultano

⇒ **beni materiali strumentali nuovi**

 **Nota:** per il concetto di "strumentalità" e "novità" si rinvia a quanto già chiarito nella trattazione del superammortamento.

⇒ per la cui individuazione va fatto riferimento alle diverse tabelle contenute nell'**Allegato A alla Legge di Bilancio 2017**, che li raggruppa in 3 diverse categorie:

1)	beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti
2)	sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità
3)	dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»

 **N.B.:** i requisiti sono dunque molto più ristretti rispetto a quelli previsti per i **super ammortamenti**.

"Interpello" al MISE: l'agenzia ritiene che nei casi dubbi:

- **di applicazione della norma fiscale:** è ammesso l'interpello ordinario all'Agenzia entrate
- **di inquadramento del bene tra quelli agevolabili:** è possibile presentare richiesta di parere tecnico al Ministero delle attività produttive (conservando tale parere ai fini di un eventuale verifica).

Come anticipato, sono agevolati i soli beni elencati nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017:

ALLEGATO A	
Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave Industria 4.0	
<u>TIPOLOGIE DI BENI</u>- Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti:	
macchine utensili per asportazione	
macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, waterjet, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici	
macchine per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali o delle materie prime, macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali, macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura, macchine per il confezionamento e l'imballaggio	
macchine utensili di de-produzione e re-manufacturing per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico), robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot	
macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti e/o la funzionalizzazione delle superfici	
macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale	
macchine, strumenti e dispositivi per il carico/scarico, movimentazione, pesatura e/o il sorting automatico dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione)	
magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica.	

REQUISITI DEI BENI DELLA TABELLA A

I beni di cui sopra, al fine di essere **agevolati**, devono possedere determinati requisiti:

1) le seguenti caratteristiche:

a)	controllo per mezzo di CNC (Computer Numerical Control) e/o PLC (Programmable Logic Controller)
b)	interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program
c)	integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo
d)	interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive
e)	rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro



N.B.: si ritiene che tali requisiti debbano essere tutti presenti, non essendo alternativi.

2) almeno 2 tra le seguenti caratteristiche (che li rendono assimilabili/integrabili a sistemi cyberfisici):

1)	sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto
2)	monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo,
3)	caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico)
4)	dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti,
5)	filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche e organiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti.

Sono, infine, **agevolabili anche i beni indicati nella seguente tabella:**

<p>Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micro-metrica o nano-metrica) al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica ✓ altri sistemi di monitoraggio in process per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica ✓ sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro (ad esempio caratteristiche meccaniche) o micro (ad esempio porosità, inclusioni) e di generare opportuni report di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale ✓ dispositivi intelligenti per il test delle polveri metalliche e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive ✓ sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (ad esempio RFID – Radio Frequency Identification) ✓ sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine (ad esempio forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insieme delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud ✓ strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi ✓ componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni ✓ filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti.
<p>Dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità) ✓ sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente/robotizzata/interattiva il compito dell'operatore ✓ dispositivi wearable, apparecchiature di comunicazione tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e virtual reality ✓ interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti che coadiuvano l'operatore a fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica.

INTERCONNESSIONE E/O INTEGRAZIONE

In relazione al requisito dell'interconnessione, è necessario che il bene agevolabile:

➔ scambi informazioni con, alternativamente:

- **sistemi interni** (sistema gestionale, di pianificazione, progettazione e/o sviluppo del prodotto)
- **e/o esterni** (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo)

➔ per mezzo di un **collegamento** che sia:

- basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es: http; TCP-IP, ecc.)
- identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es: indirizzo IP)

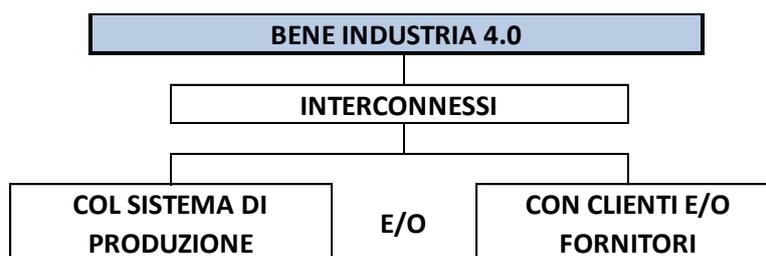


Nota: si tratta, in sostanza, di inserire nell'ambito produttivo un bene:

- già posseduto in precedenza ma non interconnesso ante 2017
- o acquisito nuovo nel 2017

per il quale si procede a **collegarlo in modo bidirezionale**:

- **con l'attività di produzione** (in generale si tratta di un bene che può fornire una serie di dati digitali riferiti alla produzione, potendo essere comandato dall'operatore a distanza, ottimizzando il processo; ciò potrà avvenire sia tramite una rete aziendale, o anche tramite Internet)
- **sul "web"** (si potrà trattare di un collegamento interno alla stessa azienda, al fine di ottimizzare processi in più unità produttive, o di relazionarsi con un fornitore al fine di ottimizzare il processo di fornitura) essendo in tal caso necessario che il trasferimento dei dati avvenga secondo dei "protocolli Internet" prestabiliti (TCP- IP, HTTP, ecc.).



ONERI ACCESSORI

Analogamente al superammortamento, il costo va assunto ex art. 110 Tuir, cioè al lordo degli oneri accessori di diretta imputazione.

OPERE MURARIE: la RM 152/2017 ha ritenuto che:

- ⇒ nel concetto di **oneri accessori di diretta imputazione** rientrano anche quelli relativi a **piccole opere murarie** necessarie per l'istallazione di un macchinario presso il sito aziendale (es: quelle relative alla realizzazione del basamento per l'ancoraggio del bene)
- ⇒ laddove **non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile** e, quindi, **non assumano natura di "costruzioni"** ai sensi della disciplina catastale.



Nota: per la concreta individuazione degli oneri accessori va fatto riferimento ai **criteri contenuti nell'OIC 16**, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa (dunque, anche per le "micro-imprese", ex art. 2435-ter CC).

Costruzioni: la CM 2/2016, emanata per fornire chiarimenti in merito alle novità introdotte dalla L. 208/2015 circa le unità immobiliari urbane a destinazione speciale e ai nuovi criteri di individuazione dell'oggetto della stima diretta, ha specificato che alla **categoria "costruzioni"**, da includere nella stima catastale:

- **afferisce** qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica
- nonché dell'**immobilizzazione al suolo**, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate.

Secondo la citata CM 2/2016 rientrano in tale categoria le "tettoie, pontili, gallerie, opere di fondazione e supporto in genere".



Esempi: le opere "di fondazione e supporto in genere", ove riferibili:

- all'immobile: rientrano nella rendita (costi incrementativi sull'immobile) e non nell'iperammortamento
- ad un macchinario: non rilevano per la rendita (sono costi incrementativi del macchinario, non dell'immobile) e rilevano per l'iperammortamento.



DISPOSITIVI, STRUMENTAZIONE, COMPONENTISTICA ED ATTREZZATURE

In relazione ai dispositivi, strumentazione, componentistica e, più in generale:

- a tutti i beni strumentali ordinariamente **utilizzati unitamente ad altri beni** (cd. “**attrezzatura**”)
- che **non rientrano nella definizione di “macchina”** e, in quanto tali, non sono riconducibili direttamente ad alcuna delle categorie dell’All. A

l’Agenzia aveva inizialmente ritenuto che (CM 4/2017):

- **rimangono agevolati** ove **assicurino un “ammodernamento”** (o un revamping”, cioè di revisione complessiva e profonda di tutti gli impianti) dei beni **secondo le caratteristiche Industria 4.0 (che in precedenza non possedevano)**
- **anche se “contabilizzati ad incremento dei beni già esistenti non agevolati”.**

Esempio1

Srl ha acquistato sistema robotizzato per €. 1.000.000 (coeff. fiscale 20%) in data 15/03/2016, per il quale ha proceduto al superammortamento.

A marzo 2017 procedere ad acquistare un componente che ottimizza il processo produttivo del robot, per un costo di € 50.000 + Iva; il cui costo è stato portato ad incremento del valore del bene.

In tal caso la società (che effettuerà l’ammortamento fiscale su €. 1.100.000):

- continuerà ad effettuare il superammortamento su €. 1.000.000 (maggiorazione €. 400.000)
 - effettuerà l’iperammortamento del 150% su €. 50.000 (maggiorazione €. 75.000)
- operando una variazione in diminuzione nel mod. Redditi 2017 per €. 95.000 (pari a 20% x 400.000 + 20% x 75.000).

In seguito la RM 152/2017 ha approfondito la questione, ritenendo applicabili chiarimenti passati (CM 44/2009 e RM 91/2010) in relazione all’analoga agevolazione cd. “Tremonti-ter” (che agevolava i solo quelli classificabili nella divisione 28 Tab. ATECO 2007; in senso conforme la CM 5/2015 in relazione alla cd. Tremonti-quater).

Secondo tali documenti, “**parti ed accessori**” della macchina:

- ⇒ in generale: sono esclusi da iperammortamento
- ⇒ in deroga: vi rientrano laddove:
 - si tratti di **elementi “strettamente indispensabili al funzionamento” della macchina** all’interno dello specifico processo produttivo
 - **costituendone “ordinaria dotazione”** (con tale concetto si ritiene ci si debba riferire a quanto previsto nelle “Specifiche tecniche” del produttore o di altri fornitori di analoghi macchinari).

A tal fine non rileva se tali beni:

- siano acquistati direttamente dal fornitore della macchina
- siano acquistati da terzi.

Esempi: sarà considerato

- iper ammortizzabile: un computer utilizzato per far funzionare un macchinario a controllo numerico interconnesso con l’azienda (CM 44/2009)
- non iper ammortizzabile: una struttura di supporto alla macchina non prevista nelle specifiche tecniche del produttore (in quanto diverso da “ordinaria dotazione”), anche se ne permette un miglior utilizzo



ATTENZIONE: in relazione alla maggiorazione del 150% delle attrezzature, l’Agenzia ritiene che assuma rilievo: il coefficiente di ammortamento proprio delle attrezzature previsto dal DM 31/12/1988 (35% o altro) non quello riferibile al macchinario (in generale inferiore).
Ciò, tuttavia, si ritiene applicabile solo ove il componente risulti “utilmente separabile” dalla macchina.

FORFETTIZZAZIONE

Per **motivi di semplificazione**, in considerazione delle obiettive condizioni di incertezza che potrebbero verificarsi, facendo riferimento ad una precedente circolare del MISE, l’Agenzia:

- ritiene applicabile un **limite forfetario**, nell’ambito del quale le **attrezzature/accessori strettamente indispensabili** si presumono “ordinaria dotazione” della macchina
- determinato in ragione del **5% del costo del bene principale**.

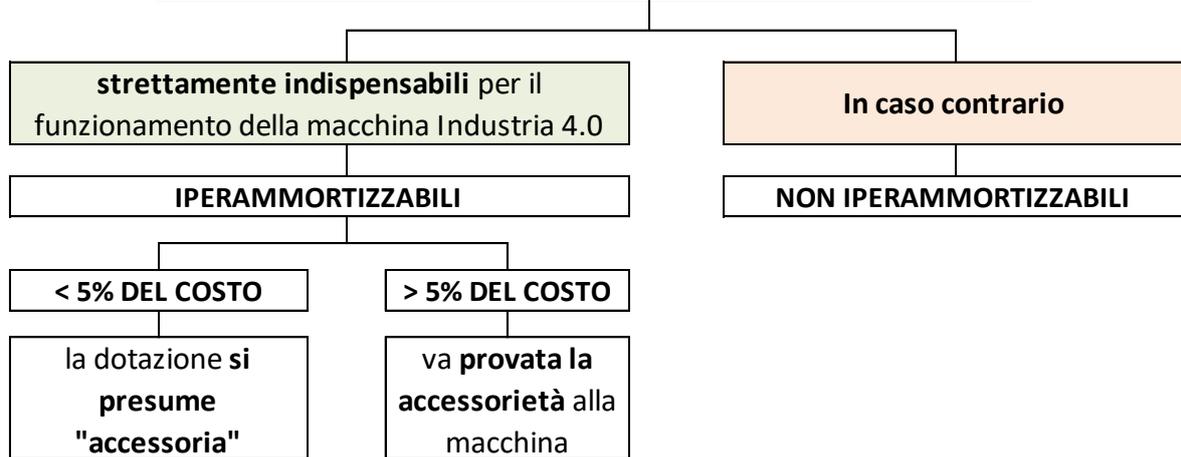


N.B.: ove l’impresa intenda iperammortizzare l’intero valore delle attrezzature/accessori eccedente il 5% del costo della macchina, dovrà dimostrare che tali beni costituiscono “ordinaria dotazione”.

Per quanto tali concetti risultino piuttosto complessi di applicare (anche in sede di eventuale verifica degli Uffici), questi dovranno guidare il perito/legale rappresentante nella produzione della documentazione di cui al paragrafo successivo

Esempio2	<p>La Alfa Srl ha acquistato da Beta una macchina a controllo numerico Industria 4.0 per €. 400.000 + Iva.</p> <p>La macchina si compone di una serie di pezzi serventi, forniti dal produttore nell’ambito della medesima fattura: rientreranno anch’esse tra i beni iperammortizzati.</p> <p>Al contrario non viene fornito il Server che permette di processare una serie di dati ed effettuare la connessione col sistema informativo aziendale; l’impresa acquista il PC da Gamma per €. 8.000 + Iva.</p> <p>Il costo storico complessivo iperammortizzabile risulta essere pari ad €. 408.000, di cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> - €. 400.000 col coefficiente di ammortamento proprio del macchinario (es: 12%) - €. 8.000 col coefficiente 20% proprio delle macchine elettroniche d’ufficio <p>senza sia necessario dimostrare che il Server sia asservito esclusivamente al macchinario.</p>
----------	---

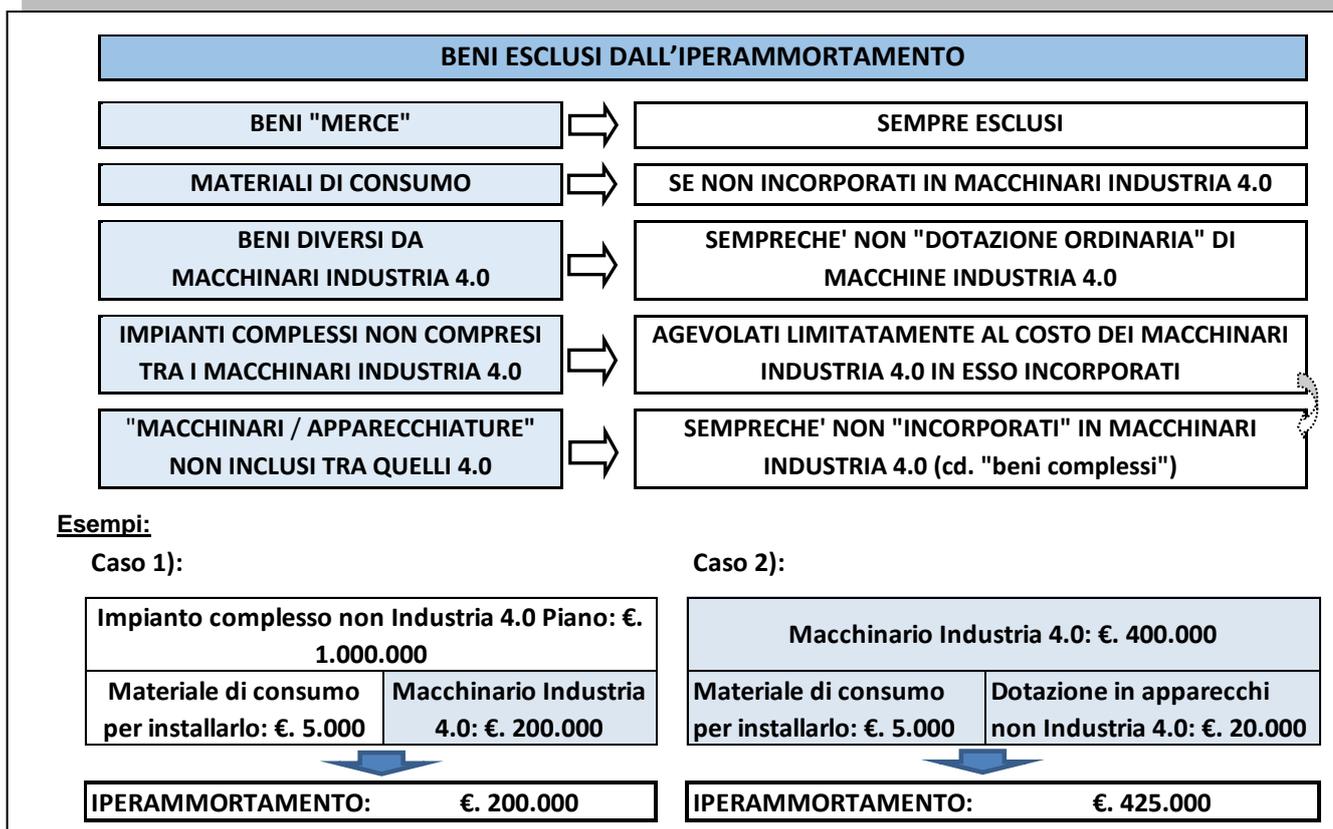
PARTI ED ACCESSORI ESCLUSI DALLE "MACCHINE" INDUSTRIA 4.0



ATTENZIONE - BENI “COMPLESSI”

Si deve ritenere applicabile anche l’altro concetto introdotto dalla CM 44/2009, e cioè il fatto che:

- risultano comunque **iperammortizzabili** le **macchine Industria 4.0**
- destinate ad essere **incorporate in impianti/strutture complesse** non agevolabili, in quanto:
 - si tratta di **impianti già esistenti** (dunque non “nuovi”)
 - o, comunque, non rientrano nel “Piano Industria 4.0”.



AMBITO OGGETTIVO - BENI IMMATERIALI

L'art. 1 c. 10 Legge di Bilancio 2017 dispone che:



"10. Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 9 [cd. Iperammortamento] e che, nel periodo indicato al comma 8, effettuano investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni è maggiorato del 40 per cento".

Dunque, a favore dei soggetti:

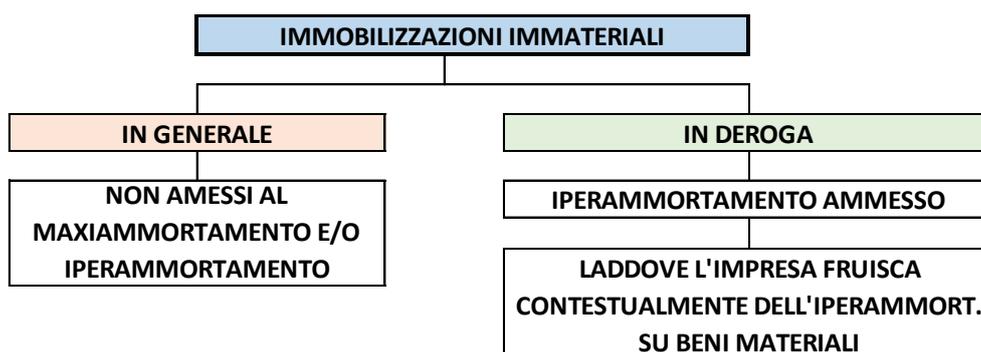
- ➔ che **fruiscono dell'iperammortamento**, avendo effettuato investimenti in **beni materiali strumentali nuovi "Industria 4.0"** (di cui all'Allegato A Legge di Bilancio 2017)
- ➔ e che effettuano investimenti in **beni immateriali** compresi **nell'elenco dell'allegato B** alla Legge di Bilancio 2017 (ampliato a decorrere dal 2018)
- ➔ il quale richiede una **connessione a investimenti in beni materiali "Industria 4.0"**

il **costo di acquisizione di tali beni immateriali è incrementato del 40%**.



Nota: come si evince dall'elenco dei beni riportati nell'all. B della Legge di Bilancio 2017, si tratta di "software, sistemi, piattaforme e applicazioni" che consentono di **interconnettere**:

- i **macchinari/impianti** che possono fruire dell'iperammortamento con l'azienda
- o **tali macchinari/impianti con l'esterno** (clienti/fornitori, ecc.) tramite sistemi telematici.



Esempio3	<p>Srl acquista un sistema multi robot il 15/02/2017.</p> <p>A marzo 2017 procedere ad acquistare un software per la ottimizzazione del processo produttivo del multi robot, per un costo di € 20.000 + Iva.</p> <p>In tal caso la società potrà:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ non solo effettuare l'iperammortamento del multi robot (in quanto rientrante nell'All. A) ▪ ma potrà anche effettuare il maxi ammortamento del software (in quanto bene rientrante nell'All. B, interconnesso con il bene immateriale precedente) <p>L'ammortamento del software sarà quindi effettuato su un costo storico di € 28.000 (spalmato per il periodo di ammortamento).</p>
-----------------	---

ALLEGATO B - BENI IMMATERIALI (SOFTWARE, SISTEMI E SYSTEM INTEGRATION, PIATTAFORME E APPLICAZIONI)	
CONNESSI A INVESTIMENTI IN BENI MATERIALI «INDUSTRIA 4.0»	
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e la ri-progettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni, in grado di permettere la progettazione, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics)
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio, come la logistica di fabbrica e la manutenzione (quali ad esempio sistemi di comunicazione intra-fabbrica, bus di campo/ fieldbus, sistemi SCADA, sistemi MES, sistemi CMMS, soluzioni innovative con caratteristiche riconducibili ai paradigmi dell'iot e/o del cloud computing)
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (Industrial Internet of Things) grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il dispatching delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un insieme virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della supply chain (cloud computing)
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per industrial analytics dedicati al trattamento ed all'elaborazione dei big data provenienti dalla sensoristica iot applicata in ambito industriale (Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting)
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni di artificial intelligence & machine learning che consentono alle macchine di mostrare un'abilità e/o attività intelligente in campi specifici a garanzia della qualità del processo produttivo e del funzionamento affidabile del macchinario e/o dell'impianto
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (cybersystem)
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di robot, robot collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite wearable device
-	Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per dispositivi e nuove interfacce tra uomo e macchina che consentano l'acquisizione, la veicolazione e l'elaborazione di informazioni in formato vocale, visuale e tattile

- Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscano meccanismi di efficienza energetica e di decentralizzazione in cui la produzione e/o lo stoccaggio di energia possono essere anche demandate (almeno parzialmente) alla fabbrica
- Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati (cybersecurity)
- Software, sistemi, piattaforme e applicazioni di virtual industrialization che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi cyberfisici al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di test e di fermi macchina lungo le linee produttive reali.

Fattispecie aggiunte dalla Legge di Bilancio 2018:

- NEW sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce
- NEW software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata
- NEW 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 onfield e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field)

SOFTWARE "STAND ALONE" COLLEGATO ALL'IPERAMMORTAMENTO

In relazione ai software, la CM 4/2017 ha chiarito che la maggiorazione del 40% spetta:

- **solo se** effettuati da un contribuente che fruisce **contestualmente degli iperammortamenti** sui beni materiali
- è richiesta la **connessione ad un bene materiale "Industria 4.0"**
 - non è necessario sia riferita al medesimo bene su cui si fruisce dell'iperammortamento
 - potendo essere realizzata su un bene che avrebbe goduto dell'iperammortamento ove fosse stato effettuato nel periodo 2017 o 2018.

Esempio: Alfa Srl acquista nel 2018 per €. 10.000 software per il monitoraggio di macchinari ad alto contenuto tecnologico:

- ove acquisti un impianto ad alta tecnologia consegnato a dicembre 2018 (iperammortizzato al 150%)
- potrà fruire della maggiorazione degli ammortamenti del 40% sul software:
 - in quanto connesso ad a investimenti in beni materiali «industria 4.0» (come richiesto dall'all. B)
 - non rilevando se anche l'impianto iperammortizzato risulti monitorato dal software.

SOFTWARE EMBEDDED

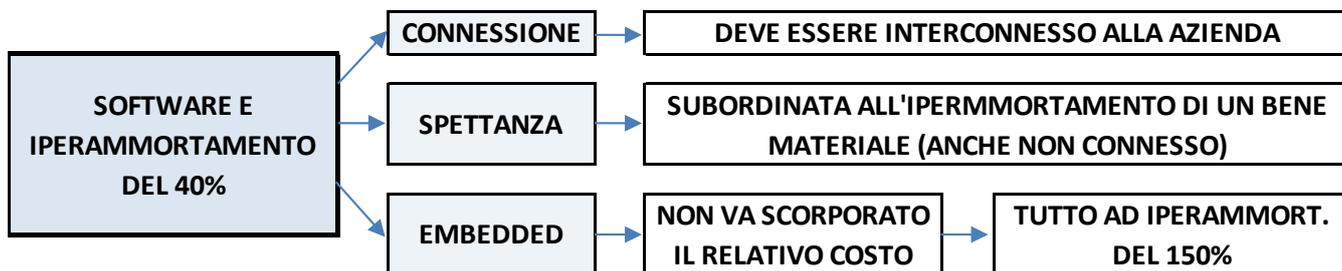
Nel caso in cui il software acquistato sia **incorporato al bene tecnologico** ("embedded")

- **non si effettua alcuno scorporo** del corrispettivo (per applicare la maggiorazione del 40% al software)
- essendo quest'ultimo **unitariamente soggetto all'iperammortamento del 150%**.

posto che l'interpretazione è coerente con l'elenco dell'allegato B che include software «stand alone» e, quindi, non necessari al funzionamento del bene".

Esempio2: nell'Esempio1 precedente la fattura per il macchinario ad alta tecnologia riporta distintamente il costo del software embedded (per €. 20.000) rispetto al macchinario (per €. 300.000):

- l'intero costo di €. 320.000 potrà fruire dell'iperammortamento del 150%.



PERIODO DELL'INVESTIMENTO

L'agevolazione è stata oggetto delle seguenti proroghe:

	INVESTIMENTI EFFETTUATI	MAGGIORAZ. DEL COSTO	Rif. norm.
AMBITO TEMPO-RALE	dal 1/01/2017 al 31/12/2017	150%	art. 1 c. 9 L. 232/2016
	dal 1/01/2018 al 30/09/2018 purché entro il 31/12/2017 : <ul style="list-style-type: none"> • si perfezioni il contratto (di vendita/leasing); • sia pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone. 		Art. 14 DL n. 91/2017 (conv. in L. 123/2017)
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 1/01/2018 al 31/12/2018 ▪ o entro il 31/12/2019 purché entro il 31/12/2018: <ul style="list-style-type: none"> - si perfezioni il contratto (di vendita/leasing) - sia pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone. 		Art. 1 c. 30 Legge di Bilancio 2018

PROROGA AL 30/09/2018

L'estensione dell'iperammortamento al periodo 2018 rende non più necessaria la consegna del bene al 30/06/2018 e stipula/pagamento del 20% entro il 31/12/2017. Peraltro (a differenza del superammortamento) **non si sono verificate novità normative** che rendano più conveniente optare per la proroga della "agevolazione 2017" piuttosto che per la "agevolazione 2018"

ATTENZIONE – PROROGA 2019



La precedente "proroga semestrale" (ampliata successivamente a 9 mesi) è **diventata annuale**:

- ➔ sarà sufficiente la stipula del contratto ed il pagamento del 20% entro il 31/12/2018
- ➔ per garantirsi l'iperammortamento del bene **da consegnare entro il 31/12/2019**.

Nota: con ogni probabilità, il legislatore ha preso atto della complessità dei beni oggetto di agevolazione, che potrebbero richiedere un ampio margine di tempo per la loro realizzazione

Esempio4

Impresa in data **28/12/2018** stipula un **contratto di leasing appalto** per la fornitura di un bene Industria 4.0, versando contestualmente un **maxicanone pari al 20%** del costo sostenuto per l'acquisizione della società di leasing.

Il bene viene consegnato il 1/12/2019 e **collaudato il 20/12/2019** (la società di leasing inizia ad addebitare i canoni): l'impresa avrà diritto all'iperammortamento del 150%.

Il bene entra in funzione nel 2020: la maggiorazione potrà operare solo da tale periodo.

IPER AMMORTAMENTO - IL MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO

Come anticipato, il meccanismo agevolativo è analogo al superammortamento, consistendo:

- ⇒ nell'incrementare il **costo fiscale di acquisizione del bene del 150%**
- ⇒ **sia nel caso di acquisto in proprietà che in leasing.**



Maggiorazione del costo di acquisto

Il beneficio fiscale si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, che determina un aumento della quota fiscalmente deducibile, consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto.

ANALOGIE CON IL SUPERAMMORTAMENTO

La CM 4/2017 ha esteso i chiarimenti già forniti in relazione al superammortamento per quanto attiene:

- a) il momento rilevante** per l'effettuazione dell'investimento (per approfondimenti, v. pag. 86 e segg.)

Momento di rilevanza	Principio di competenza per qualsiasi soggetto (anche IAS adopter)
Acquisto del bene	Consegna o spedizione (salvo clausola "di prova" o analoghe; non rileva la riserva di proprietà)
Realizzazione in appalto	Ultimazione della prestazione
	Se SAL: accettazione del SAL (anche per opere infrannuali)
Leasing	Consegna del bene (se clausola di prova, al suo superamento); non rileva il riscatto
Costruzione in economia	Al sostenimento del costo (materiali impiegati; manodopera diretta; forza motrice; ecc.)
Noleggio di beni strumentali	L'agevolazione spetta al noleggiatore (es: società di noleggio di macchinari), a differenza di quanto avviene per i contratti di leasing
Beni in comodato a terzi	L'agevolazione spetta al comodante a condizione che gli ammortamenti siano deducibili (cioè vi sia una connessione tra l'investimento e l'attesa di maggiori ricavi dal comodatario)

b) l'individuazione del costo rilevante ai fini dell'agevolazione: è quello determinato ai sensi dell'art. 110 Tuir e, dunque, al lordo di costi accessori (costi di trasporto, dazi, ecc.)



Contributi in conto impianti: in deroga ai principi generali, anche per l'iperammortamento si ritiene non abbattano il costo fiscalmente rilevante (indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione)

c) il requisito di entrata in funzione del bene per individuare il periodo d'imposta a partire dal quale è possibile fruire della agevolazione.



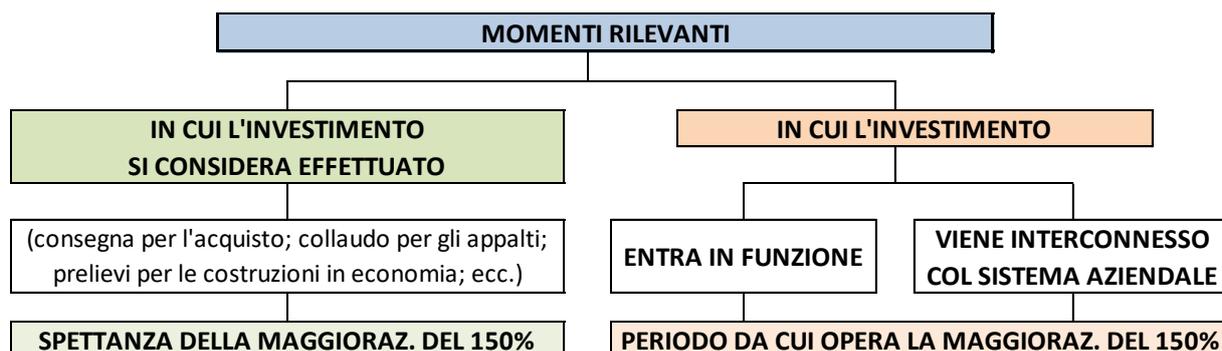
ATTENZIONE - INTERCONNESSIONE: per l'iperammortamento si aggiunge il rispetto del periodo d'imposta in cui il bene materiale Industria 4.0/immobilizzazione immateriale vada considerato "interconnesso al sistema aziendale" (CM 4/2017):

- prima di tale data: può spettare il solo superammortamento
- successivamente: si procede ad effettuare l'iperammortamento che tiene conto, assorbendolo, del superammortamento già effettuato.

d) le modalità di applicazione dell'agevolazione in relazione:

- sia ai beni acquistati in proprietà
- che per i beni acquisiti in leasing

e) la irrilevanza per una serie di istituti (plusvalenze; studi di settore; ecc. - v. pag. 92)



Esempi CM 4/2017	<i>Periodo di effett. dell'investimento</i>	<i>Periodo di entrata in</i>	<i>Periodo di interconnessione</i>	SPETTANZA IPER-AMMORTAMENTO
Bene 1	2016	2016	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2016)
Bene 2	2016	2017	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2017)
Bene 3	2017	2017	2017	SI , con fruizione dal 2017
Bene 4	2017	2017	2018	SI , con fruizione dal 2018 (con recupero del superammortamento effettuato nel 2017)

Esempio5	Una ditta individuale determina le modalità di fruizione dell'iperammortamento in relazione al seguente investimento in un bene Industria 4.0 nel 2017:		
	A	Costo di acquisizione	10.000
	B	Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
	C	Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
		Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
		Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
		Periodo d'imposta di interconnessione	2017

Ponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale (20%), si ha il seguente esito:

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x C)	Variazione in diminuzione relativa all'iperammortamento (B x C)
2017	1.000	1.000 (rid. 50% il 1° eserc.)	1.500
2018	2.000	2.000	3.000
2019	2.000	2.000	3.000
2020	2.000	2.000	3.000
2021	2.000	2.000	3.000
2022	1.000	1.000	1.500
Totale	10.000	10.000	15.000
Var, in dim. nel mod. Redditi			

Esempio6	Nell'Esempio precedente, si ponga ora che il periodo d'imposta in cui avviene la interconnessione con il sistema aziendale sia il 2018:		
	A	Costo di acquisizione	10.000
	B	Maggiorazione complessiva SUPER ammortamento (A x 40%)	4.000
	C	Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
	D	Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
		Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
		Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
	Periodo d'imposta di interconnessione	2018	

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x D)	Variazione in diminuzione relativa al superammortamento (B x D)	Variazione in diminuzione relativa all'iperammortamento [(C - 400) x D]
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 400	(*) 1.500
2018	2.000	2.000		2.920
2019	2.000	2.000		2.920
2020	2.000	2.000		2.920
2021	2.000	2.000		2.920
2022	1.000	1.000		2.920
Totale	10.000	10.000	400	14.600

(*) Riduzione al 50% dell'ammortamento fiscale per il primo esercizio (ex art. 102 c. 2 TUIR).

In tal caso

- nel 2017 l'iperammortamento non è ammesso in quanto il bene non è ancora stato interconnesso; si può dunque applicare il solo superammortamento
- dal 2018 opera l'iperammortamento che, tuttavia, va calcolato sull'importo al netto del superammortamento; per ciascun periodo si applica infatti su: $(150\% \times 10.000) - 400$ (superammortamento) x 20% coeff. fisc.

A livello complessivo è stato comunque dedotto il 150% del costo di €. 10.000, anche se nel 2017 ha operato con un importo inferiore (quale superammortamento).

**Entrata in funzione successiva alla interconnessione**

In tal caso non potrà operare l'iperammortamento (né il superammortamento); dal periodo d'imposta delle entrate in funzione si inizierà subito ad operare l'iperammortamento.

BENE ACQUISITO IN LEASING

Impresa stipula un contratto di leasing per l'acquisto di un robot collaborativo avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: 1° gennaio 2017
- durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone complessivo: €. 110.000, di cui quota capitale €. 90.000 e quota interessi €. 20.000
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2019): €. 10.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 150% della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad €. 135.000 (150% di 90.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad €. 67.500 (135.000 / 2).

Si avrà la seguente situazione:

ANNO	Canone imputato a CE (quota capitale)	Canone dedotto (quota capitale)	Variazione in dim. in Unico (150%)
2017	45.000	45.000	67.500
2018	45.000	45.000	67.500
Totali	90.000	90.000	135.000

L'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) risulta pari a € 90.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari a € 135.000, di cui:

- € 90.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione a Conto economico
- € 135.000 dedotti (in 2 esercizi) tramite una variazione in diminuzione in Unico.

Riscatto: in seguito al riscatto, il contribuente

- potrà dedurre le quote di ammortamento del bene (su € 10.000)
- e le quote della relativa maggiorazione (pari a € 1.500, e cioè 1.000 x 150%).

La Alfa Srl effettua il seguente investimenti in un software di cui all'Alf. B legge di Bilancio 2017:

A	Costo di acquisizione	10.000
B	Maggiorazione complessiva beni immateriali (A x 40%)	4.000
C	Coefficiente di ammortamento art. 103, c. 1, TUIR	50%
	Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
	Periodo d'imposta di interconnessione	2017
	Periodo di inizio fruizione dell'iperammortamento per il bene immat.	2017

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 103 c. 1 e 109 c. 4 TUIR (A x C)	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione per beni immateriali (B x C)
2017	5.000	5.000	2.000
2018	5.000	5.000	2.000
Totale	10.000	10.000	4.000

La maggiorazione del 40% dell'esempio è subordinata al fatto che nel 2017 sia presente un iperammortamento su un bene materiale.

In sostanza, il mod. Redditi SC 2018 dovrà presentare congiuntamente le seguenti variazioni in diminuzione:

RF 55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	Iperamm. bene mat.	4	Non è ammessa la presenza della sola maggiorazione per l'immobilizz. immateriale					
	7	8	Magg. Imm. Imm.	16						
	13	14								
	19	20								
	25	26	,00	21		22				
	31	32	,00	27		28	,00	29	30	,00
			,00	33		34	,00	35	36	,00

SOSTITUZIONE DEL BENE

Come già visto in occasione dei superammortamenti, l'eventuale cessione del bene (o del contratto di leasing) su cui si è fruito della agevolazione:

- interrompe la prosecuzione nella deduzione delle maggiori quote d'ammortamento (o canoni di leasing)
- senza che si verifichi alcun "recupero" dell'agevolazione fruita (non sussiste un periodo "di vigilanza", in quanto non è previsto un periodo minimo di detenzione).

NEW

NEW – SOSTITUZIONE DEL BENE

Dal periodo d'imposta 2018, nel caso in cui l'impresa, nel periodo di fruizione dell'iperammortamento:

- effettui il "realizzo a titolo oneroso" del bene oggetto dell'agevolazione (pertanto è incluso non solo la cessione a terzi, ma anche l'autoconsumo)
- l'impresa potrà **proseguire a dedurre le quote residue** dell'iperammortamento ove **proceda**:
 - a sostituire il bene, nel medesimo periodo del realizzo, con **altro bene materiale strumentale nuovo anch'esso "Industria 4.0"** (cioè "dotato di caratteristiche tecnologiche analoghe/superiori a quelle richieste dall'Allegato A" alla Legge di Bilancio 2017)
 - proceda ad **"attestare"** l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione



Attestazione: andrà chiarito se:

- sia sufficiente una autocertificazione del legale rappresentante (indipendentemente dal costo unitario del bene sostituito)
- vadano rispettati i medesimi vincoli previsti in sede di acquisizione del bene (distinguendo tra beni di costo unitario inferiore o meno ad €. 500.000 – v. oltre).

Costo di sostituzione: al rispetto delle condizioni di cui sopra, laddove il costo d'acquisizione del bene sostitutivo sia

- superiore al costo di acquisizione del bene originario: le quote residue di iperammortamento sono fruibili per l'intero
- in caso contrario: le quote residue sono fruibili fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Nota: nel caso di costo maggiore e sostituzione nel periodo agevolato, sarà più conveniente optare per l'iperammortamento del bene in sostituzione (rinunciando a quello sul bene sostituito).



ATTENZIONE: il concetto **non è previsto per il superammortamento.**

Domande e risposte della Redazione – Operazioni straordinarie

D. Nel caso di conferimento di una azienda che contiene un bene per il quale si è fruito del superammortamento, le rate residue di agevolazione possono transitare sulla conferitaria?

R: La risposta si ritiene **positiva**. Premesso che l'Agenzia (CM 23/2016 e CM 4/2017) non ha affrontato il caso delle operazioni straordinarie, in relazione all'affitto d'azienda ha affermato il principio secondo cui il superammortamento "segue" il soggetto che ha il diritto a dedurre gli ammortamenti. E' del tutto probabile che tale principio sarà esteso alle operazioni straordinarie (almeno quelle in "neutralità fiscale": conferimento/successione/donazione d'azienda; confluenza di società di persone in ditta individuale; fusione, ecc.), nell'ambito delle quali l'ammortamento si trasferisce all'impresa avente causa (conferitaria, donataria, ecc.). Il concetto si ritiene estensibile all'iperammortamento.

Esempio9

In relazione all'Esempio5 precedente, si ponga che l'impresa:

- decida nel 2019 di cedere il bene a terzi
 - acquistando un altro bene Industria 4.0 del **costo di €. 8.000** (< 10.000 del bene sostituito)
- Laddove la sostituzione avvenga nel medesimo 2019, l'impresa potrà proseguire a dedurre le quote residue di iperammortamento del primo bene **fino a capienza del costo di €. 8.000**

Anno		Amm.to a C.E.	Amm.to dedotto (A x C)	Var. in dim. (B x C)
2017		1.000	1.000	1.500
2018		2.000	2.000	3.000
Subtot.		3.000	3.000	4.500
2019	Cessione	2.000	2.000	3.000
2020		2.000	2.000	3.000
2021		2.000	2.000	2.000
2022		1.000	1.000	-
Subtot		7.000	7.000	8.000
Totale		10.000	10.000	12.500

ATTESTAZIONI NECESSARIE

L'agevolazione per investimenti in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica/digitale detto "Piano Industria 4.0", subordina la **maggiorazione** delle quote di ammortamento deducibili ai fini TUIR ad uno specifico **adempimento documentale**:

INVESTIMENTO		ADEMPIMENTO DOCUMENTALE
SINGOLI BENI AUTONOMI	costo d'acquisto > € 500.000	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Perizia giurata di un ingegnere/perito industriale iscritti all'Albo ▪ o Attestato di conformità di un Ente di certificazione accreditato <p> <u>N.B.</u>: la CM 4/2017 ha elencato i soggetti abilitati, secondo quanto previsto dal DL 243/2016.</p>
	costo d'acquisto ≤ € 500.000	Ammissa una dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante , resa ai sensi del DPR 445/2000
PIÙ BENI di costo unitario ≤ € 500.000, NON COSTITUENTI UN IMPIANTO (o sua porzione) UNITARIO		Facoltà (non obbligo) di richiedere, in via prudenziale, l'intervento del tecnico abilitato/ente accreditato per ottenere il rilascio della perizia giurata/attestato di conformità di cui sopra
N.B.: la perizia giurata/attestato di conformità può essere anche plurima, cioè riguardare più "macchine" .		

TERMINI PER LA PROCEDURA DOCUMENTALE

La fruizione della maggiorazione (CM 4/2017):

- ➔ **decorre dal periodo d'imposta** in cui viene soddisfatto anche tale adempimento formale
- ➔ e, dunque, **viene prodotta la perizia/attestato di conformità o redatta l'autocertificazione** del legale rappresentante.

Esempio10

In relazione ad un macchinario **entrato in funzione nel 2017**, l'acquisizione della perizia/attestazione (o la produzione dell'autocertificazione del legale rappresentante) avvenuta:

- **entro il 31/12/2017**: permetterà l'avvio della procedura di **iperammortamento dal 2017**
- **nel 2018**: permette l'avvio dell'**iperammortamento dal 2018**, potendo comunque **"recuperare" la quota non fruita nel 2017** di iperammortamento **al termine della procedura**

Giuramento: la RM 152/2017 ha evidenziato le possibili **difficoltà** nel **rispetto del termine del 31/12/2017** per il giuramento della perizia nel caso in cui **l'entrata in funzione e l'accertamento della interconnessione** dei beni col sistema aziendale o il collaudo e l'accettazione, per i beni/impianti complessi realizzati in **appalto** avvengano a ridosso della chiusura dell'anno.

In tal caso l'Agenzia ritiene che l'agevolazione possa comunque spettare entro il medesimo periodo d'imposta di entrata in funzione del bene nel caso in cui si proceda a:

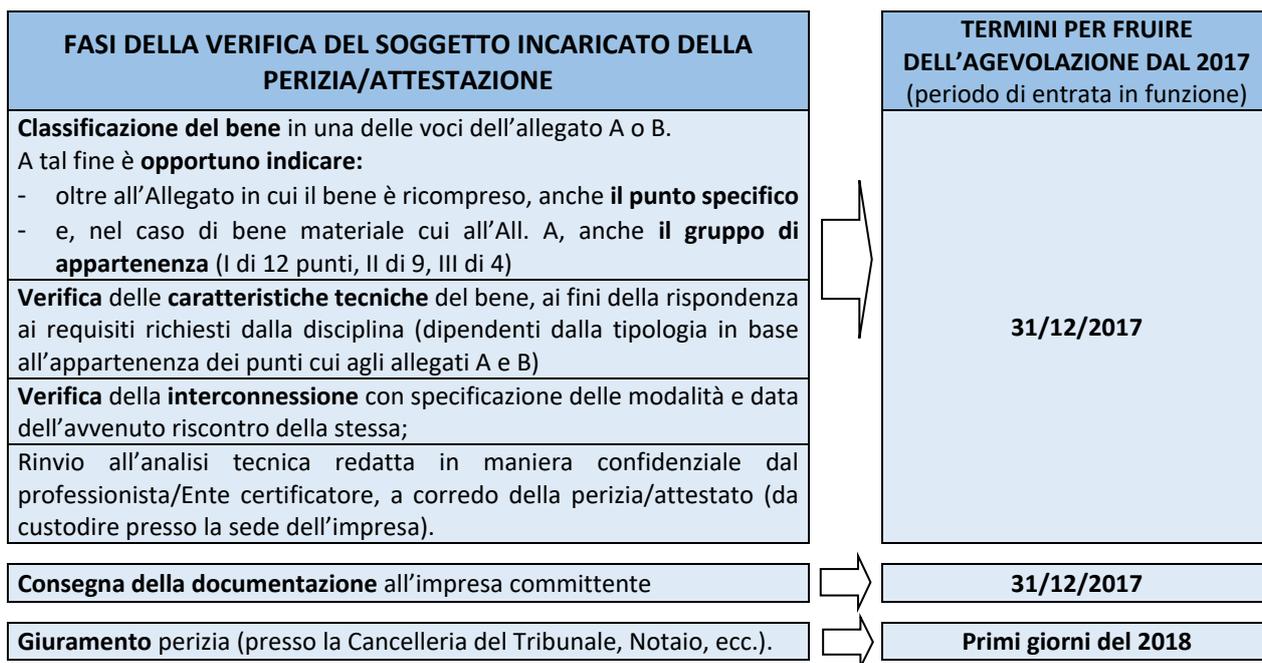
- **effettuare le verifiche e la stesura della documento** (perizia/attestato/dichiarazione sostitutiva): **entro il termine del periodo d'imposta**
- **giurare la perizia: entro i primi giorni del periodo d'imposta successivo.**

Esempio11

Nell'Esempio2 precedente, ponga ora che l'impresa abbia conferito l'incarico di stesura della perizia ad un ingegnere nel mese di dicembre 2017; in tal caso il professionista:

- dovrà effettuare le verifiche tecniche e la valutazione della interconnessione al sistema aziendale entro il 31/12/2017
- dovrà consegnare la perizia all'impresa entro il medesimo termine
- potrà procedere a giurare la perizia (che dovrà essere conforme a quanto consegnato all'impresa) nei primi giorni di gennaio 2018.

Ove ciò non avvenisse, l'iperammortamento potrà scattare solo dal 2018 in poi.



La **Circolare n. 547750/2017** del Mise ha individuato i seguenti Modelli allegati alla stessa:

ALL.	CONTENUTO
All. 1	Modello di perizia per beni compresi nell'allegato A – Primo gruppo (Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite sensori e azionamenti)
All. 2	Modello di perizia per beni compresi nell'allegato A (2° e 3° gruppo) e B annessi alla L. 232/2016 <ul style="list-style-type: none"> • Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità • Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0» • Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»
All. 3	Modello di relazione tecnica per beni compresi nell'All. A L. 232/2016 – Primo gruppo (Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti)

Perizia/dell'attestazione non agevolabile

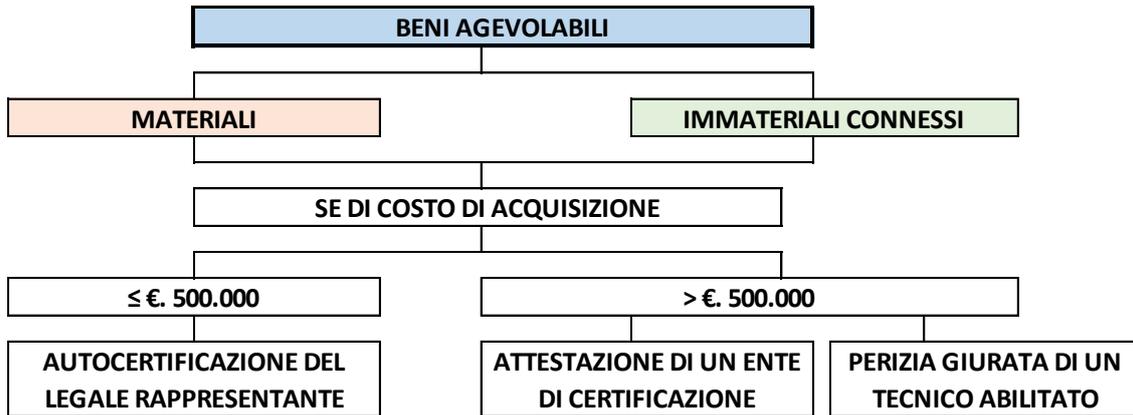
La RM 152/2017 ha chiarito che tra gli oneri accessori:

- ⇒ **non assume rilevanza il costo della perizia** giurata o dell'attestazione di conformità
- ⇒ a **prescindere** dalle modalità di **contabilizzazione in bilancio**

in quanto si trattasi di un costo da sostenere solo ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale.



N.B.: si noti che tale impostazione è **contraria a quanto avviene per altre agevolazioni** (es: asseverazione dei costi di ricerca e sviluppo, ex DL 143/2013 prorogata dalla L. 190/2014).



ACCONTI

In modo del tutto analogo a quanto chiarito per i superammortamenti, la fruizione delle agevolazioni:

- ➔ non incide sugli **acconti IRPEF/IRES** per l'anno d'imposta 2017 e 2018: è, pertanto, richiesta la rideterminazione del relativo acconto

Considerato che l'iperammortamento è stato introdotto sul periodo 2017, si avrà che:

- l'acconto 2017: andrà rideterminato solo se si adotta il criterio previsionale (stralciando l'iperammortamento fruito sul 2017)
- l'acconto 2018: andrà rideterminato stralciando:
 - ✓ l'iperammortamento fruito sul 2017: se si adotta il criterio storico
 - ✓ l'iperammortamento fruito sul 2018: se si adotta il criterio previsionale

- ➔ rileva per l'**acconto IRPEF/IRES** per l'anno 2019: **non è richiesta alcuna rideterminazione** di tale acconto.



TABELLA DI SINTESI

ASPETTO	DESCRIZIONE	SUPER	IPER
Territorialità	Anche per investimenti effettuati in all'estero (se dedotti in Italia)	SI	SI
Momento di rilevanza	Principio di competenza per qualsiasi soggetto (anche IAS adopter)	SI	SI
Acquisto del bene	Consegna o spedizione (salvo clausola "di prova" o analoghe; non rileva la riserva di proprietà)	SI	SI
Appalto per la realizzazione	Ultimazione della prestazione	SI	SI
	Se SAL: accettazione del SAL (anche per opere infrannuali)	SI	SI
Leasing	Consegna del bene (superamento collaudo, se previsto); non rileva il riscatto	SI	SI
Costruz. in economia	Al sostenimento del costo (materiali impiegati; manodopera diretta; ecc.)	SI	SI
Soggetti beneficiari	Imprese, professionisti ed enti no profit (per l'attività commerciale)	SI	
	Imprese ed enti no profit (per l'attività commerciale)		SI
Contribuenti minimi	Ammessi (sono esclusi contribuenti forfettari perché non deducono i costi)	SI	SI
Locazione d'azienda	L'agevolazione spetta al conduttore se non è operata la deroga all'art. 2561 CC (al locatore in caso contrario)	SI	SI
Noleggio di beni strumentali	L'agevolazione spetta al noleggiatore (es: società di noleggio di macchinari), a differenza di quanto avviene per i contratti di leasing	SI	SI
Modalità di investimento	- Acquisto in proprietà	SI	SI
	- Acquisizione in leasing (incluso il "leasing-appalto")	SI	SI
	- Appalto per la costruzione	SI	SI
	- Costruzione in economia	SI	SI
Beni in comodato a terzi	L'agevolazione spetta al comodante a condizione che gli ammortamenti siano deducibili e, cioè, che vi sia una connessione tra l'investimento e l'attesa di maggiori ricavi per le relazioni intrattenute col comodatario)	SI	SI
Beni immateriali	Non è applicabile al superammortamento	SI	SI
	E' applicabile all'iperammortamento (a particolari condizioni)	SI	SI
Migliorie su beni di terzi	Se si tratta di beni autonomi utilmente separabili: l'agevolazione spetta (si ammortizza un bene materiale)	SI	SI
	In caso contrario: a) non spetta il superammortamento (si ammortizza una immobilizzazione immateriale); può spettare l'iperammortamento	SI	SI
Beni strumentali	Sono esclusi dall'agevolazione si è beni merci che i materiali di consumo	SI	SI
Novità dei beni	Non devono essere mai stati utilizzati da alcuno (es: Automezzi "km 0")	SI	SI
Beni complessi	La novità sia nel caso in cui sia prevalente l'utilizzo di beni nuovi per la loro realizzazione (da certificare in fattura da parte del fornitore)	SI	SI
Beni di costo < €. 516	l'agevolazione spetta anche se, per effetto delle maggiorazioni, si supera l'importo dedotto di € 516,46	SI	SI
Modalità di fruizione	Variazione in diminuzione nel Mod. Redditi	SI	SI
IRAP	Non rileva ai fini Irap (indipendentemente dal criterio di determinazione)	SI	SI
Quantum della variazione	In funzione dei soli coefficienti fiscali (doppio binario rispetto all'ammortamento civilistico)	SI	SI
	Se effettuato in misura < coefficienti fiscali, l'eccedenza è "persa"	SI	SI
Anno della variazione	Nel periodo di entrata in funzione del bene	SI	SI
Anno connessione	Nel periodo di interconnessione del bene materiale e/o immateriale	NO	SI
Plusv/Minusvalenza	Irrilevanza per la determinazione delle plus/minusvalenze in sede di cessione	SI	SI
Studi di settore	Irrilevanza per la determinazione del quadro F e per gli ISA	SI	SI
Perdita fiscale	La perdita generata dalla variaz. in diminuzione è utilizzabile nei modi ordinari	SI	SI
INPS	Le variazioni in diminuzione incidono sull'entità dei contributi dovuti (IVS/gestione separata)	SI	SI
Cessione del bene agevolato	Interrompe l'agevolazione (le quote successive non sono più recuperabili)	SI	SI
	NEW - Sostituzione: non interrompe l'agevolazione se viene sostituito da un bend Industria 4.0 di valore pari/superiore	NO	SI
Cumulo	Super/iperammortamento sono cumulabili con le seguenti agevolazioni: nuova Sabatini; credito d'imposta per ricerca e sviluppo; patent box; ACE (incentivi perché le imprese aumentino il patrimonio d'impresa); incentivi per start up e PMI innovative	SI	SI

FATTURAZIONE ELETTRONICA

Tra le disposizioni destinate ad avere un maggiore impatto nell'ambito delle attività di impresa e di lavoro autonomo, finalizzata al contrasto dell'evasione fiscale, è l'**introduzione**

- ➔ **a decorrere dal 1/01/2019**
- ➔ **dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica** per le operazioni effettuate dai soggetti passivi Iva
- ➔ **anche** laddove rese **nei confronti dei soggetti privati** (cd. "B2C").

A tal fine viene modificato il Dlgs 127/2015 relativo al regime opzionale (soppresso dal 2019) per la trasmissione telematica dei dati delle fatture.

Ciò permetterà all'Agenzia di monitorare "in tempo reale" la maggior parte delle operazioni poste in essere dal sistema economico in Italia. Sfuggiranno le operazioni dei dettaglianti ove non abbiano optato per la trasmissione telematica dei corrispettivi; per tale motivo è probabile una futura estensione generalizzata anche di tale obbligo (in modo analogo a quanto già avvenuto per i distributori automatici).

FINO AL 31/12/2017	DAL 1/01/2018
Art. 1. Fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati.	
(...)	(...)
2. A decorrere dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze mette a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, gestito dall'Agenzia delle entrate, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato, secondo il formato della fattura elettronica di cui all'allegato A del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, 3 aprile 2013, n. 55. A decorrere dalla data di cui al periodo precedente, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, mediante l'utilizzo di reti telematiche e anche in formato strutturato, le informazioni acquisite.	2. A decorrere dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze mette a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, gestito dall'Agenzia delle entrate anche per l'acquisizione dei dati fiscalmente rilevanti , ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, secondo il formato della fattura elettronica di cui all'allegato A del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, 3 aprile 2013, n. 55. A decorrere dalla data di cui al periodo precedente, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, mediante l'utilizzo di reti telematiche e anche in formato strutturato, le informazioni acquisite.
3. <u>Con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate dal 1° gennaio 2017, i soggetti passivi possono optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, effettuata anche mediante il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. L'opzione ha effetto dall'inizio dell'anno solare in cui e' esercitata fino alla fine del quarto anno solare successivo e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio.</u>	3. Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. Gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi tra le parti, di intermediari per la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio, ferme restando le responsabilità' del soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio. Con il medesimo decreto ministeriale di cui al comma 2 potranno essere individuati ulteriori formati della fattura elettronica basati su standard o norme riconosciuti nell'ambito dell'Unione europea. Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. E' comunque facoltà' dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura. Sono esonerati dalle predette disposizioni i soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della L. 23 dicembre 2014, n. 190
	3-bis. I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali e' stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità' indicate nel comma 3. La trasmissione telematica e' effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione
(...)	(abrogato)
(...)	(idem)

<p>6. Ai contribuenti che esercitano l'opzione di cui al comma 3 si applica, in caso di omissione della predetta trasmissione ovvero di trasmissione di dati incompleti o inesatti, la sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.</p>	<p>6. In caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalita' diverse da quelle previste dal comma 3, la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il cessionario e il committente, per non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, devono adempiere agli obblighi documentali ivi previsti mediante il Sistema di Interscambio. In caso di omissione della trasmissione di cui al comma 3-bis ovvero di trasmissione di dati incompleti o inesatti, si applica la sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-quater, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471</p>
	<p>6-bis. Gli obblighi di conservazione previsti dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonche' per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, comma 211, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e memorizzati dall'Agenzia delle entrate. I tempi e le modalita' di applicazione della presente disposizione, anche in relazione agli obblighi contenuti nell'articolo 5 del citato decreto ministeriale 17 giugno 2014, sono stabiliti con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli sono altresì stabilite le modalita' di conservazione degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici autorizzati, secondo criteri di semplificazione e attenuazione degli oneri di gestione per gli operatori interessati e per l'amministrazione, anche con il ricorso ad adeguati strumenti tecnologici, ferme restando le esigenze di controllo dell'amministrazione finanziaria.</p>
	<p>6-ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo</p>
Art. 2. Trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.	
<p>(...)</p>	<p>(idem)</p>
	<p>1-bis. A decorrere dal 1° luglio 2018, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 sono obbligatorie con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sentito il Ministero dello sviluppo economico, sono definiti, anche al fine di semplificare gli adempimenti amministrativi dei contribuenti, le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione telematica e le modalita' con cui garantire la sicurezza e l'inalterabilita' dei dati. Con il medesimo provvedimento possono essere definiti modalita' e termini graduali per l'adempimento dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, anche in considerazione del grado di automazione degli impianti di distribuzione di carburanti</p>
<p>(...)</p>	<p>(idem)</p>
Art. 3. Incentivi all'opzione per la trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati e dei corrispettivi.	
<p>1. Per i soggetti che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1, comma 3, e, sussistendone i presupposti, sia di tale opzione che di quella di cui all'articolo 2, comma 1: [ndr.: <u>previgente regime premiale</u>]</p>	<p>1. Il termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e il termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ridotti di due anni. La riduzione si applica solo per i soggetti passivi di cui all'articolo 1 che garantiscono, nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la tracciabilita' dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500. La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, salvo che abbiano esercitato l'opzione di cui all'articolo 2, comma 1, del presente decreto</p>
Art. 4. . Riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili per specifiche categorie di soggetti.	
<p>1. Con effetto dal 1° gennaio 2017, per specifiche categorie di <u>soggetti passivi IVA di minori dimensioni, l'Agenzia delle entrate realizza un programma di assistenza, differenziato per categoria di soggetti, con cui sono messi a disposizione, in via telematica, gli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA e vengono meno:</u> a) <u>l'obbligo di registrazione di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;</u> b) <u>l'obbligo di apposizione del visto di conformita' o la sottoscrizione alternativa e la garanzia previsti dall'articolo 38-bis del predetto decreto n. 633, del 1972.</u></p>	<p>1. Nell'ambito di un programma di assistenza on line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonche' sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, ai soggetti passivi dell'IVA esercenti arti e professioni e alle imprese ammesse al regime di contabilita' semplificata di cui all'articolo 18 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, compresi coloro che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 2, comma 1, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione: a) <u>gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;</u> b) <u>una bozza di dichiarazione annuale dell'IVA e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;</u> c) <u>le bozze dei modelli F24 di versamento recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso.</u></p>

<p>2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a condizione che i soggetti passivi IVA effettuino la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, anche mediante il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 1, comma 4, e, qualora effettuino operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, optino per la facoltà di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'articolo 2, comma 1.</p>	<p>2. Per i soggetti di cui al comma 1 che si avvalgono degli elementi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, viene meno l'obbligo di tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p>
<p>3. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i soggetti ammessi al regime di cui al comma 1, tra i quali possono esservi anche soggetti non di minori dimensioni che intraprendono attività d'impresa, arte o professione. Per tali ultimi soggetti il regime di cui al comma 1 si applica per il periodo in cui l'attività è iniziata e per i due successivi.</p>	<p>3. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono emanate le disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo</p>

Excursus: il legislatore ha da tempo intrapreso la strada della implementazione degli strumenti elettronici e ciò non solo nell'ambito della interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate.

Dopo aver regolamentato le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali in relazione ai "documenti informatici" (DM 23/01/2004), per quanto attiene la fatturazione elettronica, si è assistito:

- ad una prima equiparazione della fattura elettronica rispetto la fattura cartacea (art. 21 c. 3 Dpr 633/72, il recepimento della Dir. 2010/45/UE)
- all'introduzione dell'obbligo di fattura elettronica per le fatture effettuate verso la Pubblica Amministrazione (art. 1 c. 209-214 L. 244/07)
- alla creazione del Sistema di Interscambio (cd. "SDI" – v. DM 7/03/2008), e cioè di una sorta di "cloud" ad uso dell'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della quale collocare i file a disposizione di quest'ultima (vi transitano non solo le fatture elettroniche ma tutti i tracciati telematici, come lo spesometro o altro)
- alla possibilità di emettere fattura elettronica anche tra privati (v. CM 18/2014); a tal fine dal 1/07/2016 l'Agenzia ha messo a disposizione (sulla piattaforma "Fatture e Corrispettivi") il servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione di tutte le fatture elettroniche (verso la P.A. o meno)
- alla incentivazione, nell'ambito del D.lgs. 127/2015 (che ha introdotto il regime opzionale di trasmissione dei dati delle fatture) della adozione delle fatture elettroniche, riconoscendo che i dati di queste ultime, trasmesse tramite il SDI (avvalendosi della piattaforma "Fatture e Corrispettivi" o meno) si intendono automaticamente acquisiti sia ai fini del regime opzionale di trasmissione dei dati delle fatture che dello spesometro
- all'estensione dell'obbligo di fattura elettronica nell'ambito del "Tax free shopping" (DL 193/2016)
- all'estensione della fatturazione elettronica a tutti i soggetti passivi Iva con la Legge di bilancio 2018.

Come anticipato, l'art. 1 c. 3 Dlgs 127/2015 (come modificato dall'art. 1 c. 909 L. 205/2017) introduce un **obbligo generalizzato** di adozione della fattura elettronica a decorrere **dai documenti emessi dal 1/01/2019**.

A tal fine è prevista l'emanazione di un provvedimento attuativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

SOGGETTI INTERESSATI

Saranno obbligati all'emissione della fattura elettronica tutti i soggetti passivi Iva:

- ➔ **imprese** (ditte individuali, società ed enti non commerciali per l'attività commerciale posta in essere)
- ➔ **lavoratori autonomi**
- ➔ **stabili organizzazioni** di soggetti esteri.

 **Soggetti identificati ai fini Iva in Italia:** l'obbligo è esteso alle operazioni effettuate da parte di soggetti identificati nel territorio dello Stato. Ciò dovrebbe essere sostanzialmente limitato al caso di operazioni poste in essere nei confronti di soggetti privati per operazioni territoriali in Italia (cioè escludendo i casi in cui la P.Iva italiana del soggetto estero non rileva in via autonoma, dovendo la fattura essere emessa direttamente dal non residente – RM 21/2015 -).

Esempio: la Consultant GmbH tedesca possiede un rappresentante fiscale in Italia. Per le consulenze effettuate nei confronti:

- di un'impresa italiana: emetterà fattura tedesca (non elettronica) esclusa da Iva, con obbligo di reverse charge da parte dell'impresa committente italiana)
- di un privato italiano: sarà obbligata ad emettere fattura elettronica tramite il rappresentante fiscale.

SOGGETTI ESCLUSI

Rimangono esclusi dall'obbligo di fattura elettronica:

- **contribuenti** in regime **forfettario** (art. 1 c. 54-89 L. 190/2015)
- **contribuenti** in regime dei **minimi** (art. 27 c. 1 e 2 DL 98/2011)
- operatori economici esteri privi di stabile organizzazione in Italia (al di fuori delle operazioni verso privati italiani, come sopra evidenziato)

AMBITO OGGETTIVO

In presenza di obbligo di emissione di fattura, questa deve essere messa con modalità elettronica in relazione:

- ➔ per **qualsiasi operazione** (cessione di beni o prestazione di servizi), ivi incluse le relative note di variazione
- ➔ effettuate tra:
 - **soggetti residenti** (ivi inclusi i soggetti "privati")
 - **stabiliti**
 - o **identificati** in Italia"



Nota: nelle prime bozze della legge di bilancio era stata proposta l'applicazione alle sole operazioni poste in essere tra "soggetti passivi Iva"; tuttavia la versione definitiva ha fatto riferimento a tutti i soggetti residenti, includendovi, cioè:

- le persone fisiche private residenti in Italia
- gli enti non commerciali privi attività commerciale residenti in Italia

DETTAGLIANTI E ASSIMILATI

Restano escluse da obbligo di fattura (anche elettronica)

- ⇒ le operazioni per le quali vige l'esonero di cui all'art. 22 Dpr 633/72 (che rimangono assoggettate all'obbligo di certificazione del corrispettivo, con scontrino o ricevuta fiscale)
- ⇒ sempreché non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

			FORNITORE SOGGETTO PASSIVO IVA				
			RESIDENTE	NON RESIDENTE			
			Esclusi minimi e forfettari	senza Stab. Org.	con Stab. Org.	con P.Iva italiana	No P.Iva italiana
CLIENTE	RESIDENTE	Impresa/profess.	SI	NO	SI	NO (2)	NO
		Privato italiano (1)	SI			SI	
	NON RESIDENTE	senza Stab. Org.	NO				
		con Stab. Org.	SI				
		con P.Iva italiana	NO (2)				
		senza P.Iva in IT	NO				

(1) Persona fisica o Ene non commerciale privo di partita Iva

(2) Situazione probabile

DECORRENZA

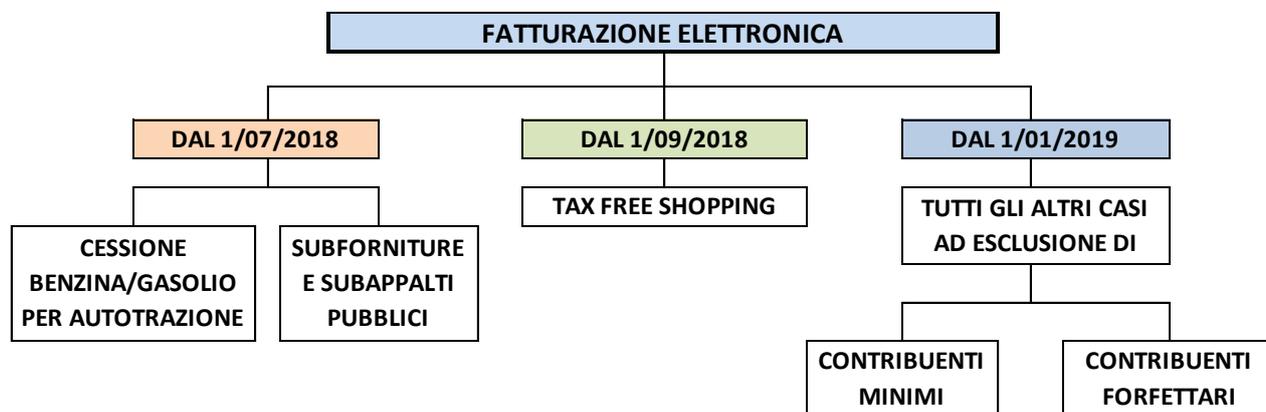
L'obbligo di emissione della fattura in modalità elettronica:

- in generale: interviene a decorrere **dai documenti emessi dal 1/01/2019**
- in deroga: l'obbligo viene **anticipato al 1/07/2018** in relazione alle fatture emesse per:
 - le cessioni di **benzina o gasolio** utilizzati come **carburanti per motori**
 - prestazioni rese da **subappaltatori nell'ambito di contratti pubblici**.

CESSIONE DI CARBURANTI: l'obbligo di fatturazione elettronica è connesso con la soppressione dell'adozione della scheda carburante, per la cui si trattazione si rinvia ad altro capitolo (v. pag. 126).



Art. 1 c. 917 L. 205/2017: sono soggette le "prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica. Ai fini della presente lettera, per filiera delle imprese si intende l'insieme dei soggetti, destinatari della normativa di cui all'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei subcontratti. Le fatture elettroniche emesse ai sensi della presente lettera riportano gli stessi codici CUP e CIG di cui all'articolo 25, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, riportati nelle fatture emesse dall'impresa capofila nei confronti dell'amministrazione pubblica".



EMISSIONE, TRASMISSIONE E CONSERVAZIONE DELLE FATTURE

In generale le fatture elettroniche:

- indipendentemente che siano messe tra soggetti passivi (B2B) o verso privati (B2C)
- devono **transitare tramite il Sistema di Interscambio (SDI)**

Ciò può avvenire, alternativamente:

- operando direttamente sull'SDI (tramite l'applicativo "Fatture e Corrispettivi" messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate; esso non permette l'invio multiplo e risulta piuttosto macchinoso)
- **avvalendosi "attraverso accordi tra le parti, di intermediari** per la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio"

ACCORDO TRA LE PARTI

Il riferimento agli "accordi tra le parti" dovrebbe riguardare l'intermediario dell'emittente rispetto al sistema SDI. Infatti, per quanto attiene l'accordo tra cliente e fornitore, la Legge di stabilità 2013 (art. 1 c. 325-328 L. 228/2012) aveva già previsto che, rispetto al passato, il nuovo testo normativo (CM 18/2014 p.to 1.4):

- **non richiede più il "previo accordo con il destinatario"** per avvalersi della trasmissione elettronica della fattura (ossia l'invio della stessa mediante procedure informatizzate quali, ad esempio, il sistema EDI, la posta elettronica, la posta elettronica certificata, il telefax, via modem)
- ritenendo **sufficiente l'accettazione da parte del destinatario del mezzo di trasmissione utilizzato** (che potrà ritenersi **anche tacita**, in assenza di contestazione)

Dal 2019 il destinatario sarà obbligato ad accettare tale modalità di invio.

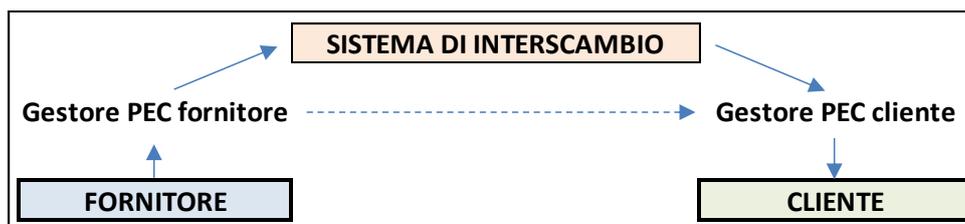
In sostanza, l'emissione della fattura elettronica dovrebbe concretizzarsi:

- nell'avvalersi di un gestore PEC (o comunque di un sistema che permetta di garantire i requisiti propri della fattura elettronica: soggetto emittente, data di emissione, ecc.)
- il quale indirizzerà la fattura elettronica sia al gestore PEC (o sistema analogo) del cliente che al sistema SDI (o inviando la fattura solo a quest'ultimo, il quale procederà ad inoltrarlo al gestore del cliente).

A tal fine sarà sufficiente che i gestori di cliente e fornitore siano "accreditati" dal sistema SDI per tale funzione.

In tal modo:

- si avrà contezza della data di emissione da parte del fornitore e della data di ricezione da parte del cliente
- l'SDI riceverà tutte le fatture elettroniche inviate dal sistema economico.



FATTURA A PRIVATI (B2C)

Nella considerazione che i privati non sono obbligati all'apertura di una PEC, la fattura emessa nei confronti di questi ultimi:

- sarà resa disponibile in formato elettronico tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate



Nota: con ogni probabilità la fattura sarà visualizzabile nell'ambito del "Cassetto fiscale" del contribuente.

- dovendo comunque l'emittente consegnare al privato una copia del documento, in formato elettronico o analogico (cui il consumatore potrà rinunciare).

Esempio: il commercialista del sig. Rossi emette fattura a quest'ultimo per la compilazione del 730/2019:

- invia la fattura elettronica tramite la propria PEC sull'indirizzo di posta elettronica del cliente (la fattura viene considerata analogica)
- l'applicativo da questi utilizzato effettua l'inoltro al sistema SDI; il signor Rossi potrà così visualizzare in qualsiasi momento la fattura in formato elettronico tramite accesso al proprio cassetto fiscale.

FORMATO DELLA FATTURA

Le fatture elettroniche buone emesse adottando il medesimo formato utilizzato per la fatturazione elettronica alla pubblica amministrazione (cd. "FatturaPA").

Con decreto ministeriale tale formato potrà essere adeguato agli standard UE (attualmente leggermente differenti).

CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Come noto, le fatture elettroniche devono essere conservate con modalità elettronica (cd. "Conservazione sostitutiva"), secondo i requisiti di cui all'art. 3 DM 17/06/2014 (esse perdono loro peculiarità nel momento in cui dovessero essere stampate).

Con intento di semplificazione degli adempimenti, è previsto (in modo del tutto analogo a quanto attualmente avviene per le fatture alla PA) che:

- ⇒ gli obblighi di conservazione elettronica sono **automaticamente soddisfatti**
- ⇒ per tutte le fatture elettroniche (ed eventuali altri documenti informatici) trasmessi tramite il sistema SDI.



Attuazione: per tale disposizione è prevista l'emanazione di apposito provvedimento

SANZIONI

Qualsiasi violazione dell'obbligo di emissione della fattura con modalità elettronica sarà punita in modo estremamente severo; infatti:

- ➔ essa **sarà considerata non emessa**
- ➔ con applicazione delle **sanzioni** di cui all'art. 6 c. 1 e 4 Dlgs 471/97:
 - **dal 90% al 180% dell'Iva non documentata**, con un **minimo di €. 500**
 - da €. 250 ad €. 2.000 se la violazione non incide sulla liquidazione Iva (cioè si tratta di operazioni esenti Iva, non imponibili o escluse da Iva)



Nota: la dichiarazione Iva dovrebbe, al contrario, essere considerata fedele nel caso in cui riporti comunque i dati delle fatture emesse con modalità non elettronica.

Ad esempio, si dovrebbe trattare non solo dell'emissione della fattura in formato cartaceo o analogico (es: pdf inviato per e-mail), ma anche dell'invio di una fattura elettronica priva del formato strutturato "FatturaPA)

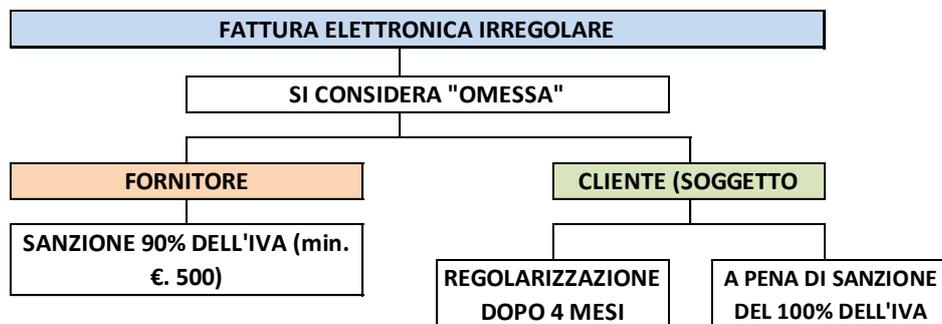
REGOLARIZZAZIONE DEL CLIENTE

Diretta conseguenza dell'inquadramento della fattura emessa in modo errato come "omessa" è il fatto che il committente/acquirente soggetto passivo Iva

- sarà obbligato a regolarizzare la violazione ai sensi dell'art. 6 c. 8 Dlgs 471/97
- pena l'applicazione della sanzione del 100% dell'Iva (senza minimo) applicabile in fattura
- da veicolare al sistema SDI (in luogo dell'Ufficio competente).

Nota: in sostanza, laddove non riceva entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione una regolare fattura elettronica (in sostituzione di quella "difettata"), entro i 30 giorni successivi dovrà procedere:

- ad emettere un "documento" (dovrebbe trattarsi di "autofattura elettronica") trasmessa telematicamente al sistema SDI
- a versare l'Iva indicata nel documento, che potrà detrarre solo previo "visto" dell'Ufficio sul documento.



SEMPLIFICAZIONI

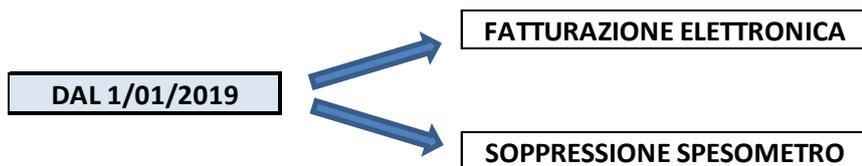
La generalizzazione dell'obbligo di fatturazione elettronica, con la conseguente acquisizione automatica di tutti i dati rilevanti ai fini Iva da parte dell'Agenzia delle Entrate, comporterà:

- **a decorrere dal 1/01/2019**
- **l'abrogazione dello spesometro** (art. 21 DL 78/2010)
- **l'abrogazione del regime opzionale di comunicazione dei dati fattura** (art. 1 c. 3 Dlgs 127/2015).



Spesometro: in sostanza, l'ultima comunicazione che andrà effettuata sarà l'invio del secondo semestre 2018 o l'ultimo trimestre 2018.

Si noti che, al contrario, non risulta ancora soppresso l'obbligo di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva. Tuttavia, la "predisposizione" delle liquidazioni da parte dell'agenzia a favore di alcuni soggetti (v. oltre) lascia presumere che anche tali comunicazioni saranno a breve abrogate.



COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO

Come anticipato, la fatturazione elettronica, dal 2019:

- permetterà all'Agenzia delle Entrate di acquisire i dati delle operazioni effettuate tra soggetti in possesso di una partita Iva in Italia (motivo per cui viene soppresso lo spesometro)
- rimanendo **esclusi** i dati delle **operazioni attive/passive con controparti "non stabilite" in Italia**: tali dati saranno, pertanto, **acquisiti tramite un'apposita comunicazione** sempre a decorrere dal 1/01/2019

Ambito soggettivo: sono tenuti tutti i soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia.

PERIODICITÀ: i dati vanno trasmessi telematicamente entro l'**ultimo giorno del mese successivo:**

- ⇒ a quello della **data del documento emesso**
- ⇒ **alla data di ricezione** del documento di **acquisto**.

AMBITO OGGETTIVO

La comunicazione dovrà contenere i dati relativi a:

- **cessioni di beni verso soggetti non stabiliti in Italia** (escluse le operazioni di esportazione) ed agli **acquisti** da soggetti non stabiliti in Italia (escluse le operazioni di importazione)
- alle **prestazioni di servizi rese** nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia o **ricevute** da questi ultimi soggetti.



Nota: il riferimento ai soggetti "non stabiliti" (e non "residenti") fa ritenere che la comunicazione riguardi le sole operazioni con controparti soggetti passivi Iva (ad esclusione dei privati).

DATI ESCLUSI: non sono da comunicare i dati:

- delle **bollette doganali** (di importazione o di esportazione)
- di operazioni documentate da fattura elettronica transitata dal sistema SDI.

Intrastat abrogati: per quanto la norma non lo preveda espressamente, appare chiara l'abrogazione implicita degli Intrastat a decorrere dal 2019.

Rispetto a questi ultimi la nuova comunicazione:

- non dovrebbe discostarsi per quanto attiene gli scambi di beni (importazioni ed esportazioni con paesi extraUE saranno infatti documentate da bollette doganali)
- mentre accoglierà le prestazioni di servizi rese o ricevute con controparti extraUE (a differenza degli Intrastat che riguardavano le sole operazioni con controparti soggetti passivi UE).

SANZIONI: alla mancata/infedele comunicazione dei dati si applicheranno le sanzioni attualmente previste per lo spesometro (nuovo comma 2-quater dell'art. 11 D.lgs 471/97).

FATTURA	SANZIONE	SANZIONI PER OMESSA/ERRATA TRASMISSIONE DATI		Rif.
OMESSA	PIENA	- € 2,00 per ciascuna fattura - con un massimo di € 1.000 per ciascun trimestre		art. 11 c. 2- quater D.Lgs. 471/97
OMESSA	RIDOTTA 50%	Violazione corretta entro 15 gg successivi alla scadenza	- € 1,00 per ciascuna fattura	
ERRATA			- con un massimo di € 500 per ciascun trimestre	



Attuazione: la regola attuative saranno definite da apposito provvedimento dell'Agenzia.

DICHIARAZIONI PRECOMPILATE e ALTRI INCENTIVI

L'acquisizione in tempo reale dei dati delle fatture emesse dai soggetti passivi Iva mettere in grado l'Agenzia delle Entrate di elaborare una serie di adempimenti a carico dei contribuenti.

In particolare, al fine di ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti, l'art. 4 Dlgs 127/2015 (come modificato dalla Legge di Bilancio 2018) prevede ora che:

→ per i **professionisti** e le **imprese in contabilità semplificata** (art. 18 Dpr 600/73)

Nota: il riferimento non è più al DM 4/08/2016, come operava il "vecchio" art. 4 Dlgs 127/2015.

→ l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione:

- a) gli elementi necessari per la predisposizione dei **prospetti di liquidazione periodica dell'IVA**
- b) una **bozza di dichiarazione IVA**, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati
- c) una **bozza di dichiarazione dei redditi**, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;
- d) le **bozze dei mod. F24** di versamento relativi alle imposte (Iva/Irpef) da versare, compensare o richiedere a rimborso.

Dettaglianti: la predisposizione è subordinata all'esercizio dell'**opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi** da parte di tali contribuenti



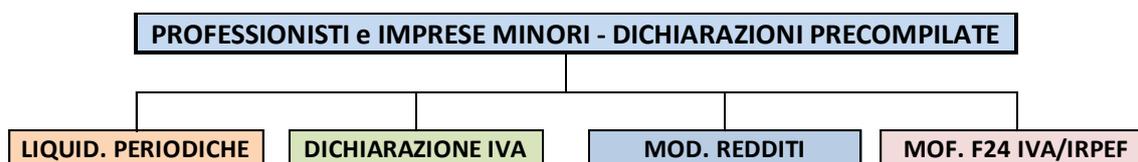
Osservazioni

Il meccanismo di tali dichiarazioni precompilate dovrebbe essere lo stesso già visto per quanto attiene la dichiarazione 730 precompilata:

- i dati sono messi gratuitamente a disposizione da parte dell'Agenzia delle Entrate
- è responsabilità del contribuente controllarne la correttezza (nel caso di errori la responsabilità ricade comunque su quest'ultimo)

Inoltre, per quanto attiene la precompilata:

- del mod. Iva: dovrebbe riportare quasi nella sua interezza l'esito finale; il contribuente dovrà comunque procedere ad integrarlo delle rettifiche annuali (rettifica della detrazione; applicazione del pro rata; ecc.) e di alcuni regimi speciali (beni usati, ecc.), oltre, presumibilmente, a correggere l'applicazione di alcune indetraibilità oggettive
- del mod. Redditi PF/SP: gli interventi del contribuente dovrebbero essere più invasivi (correzione delle plusvalenze; inserimento delle sopravvenienze; ecc.).



Incentivo: per i contribuenti "che si avvalgono degli elementi messi a disposizione dell'Agenzia" viene meno l'obbligo di tenuta dei registri acquisti e vendite. Laddove con tale espressione il legislatore abbia inteso riferirsi ai contribuenti che non modificano i dati precompilati, l'agevolazione troverà rara applicazione. Al contrario, viene meno l'esonero da apposizione del visto di conformità o presentazione della garanzia (art. 38-bis co. 4 e 5 DPR 633/72), con riferimento alle istanze di rimborso Iva > €. 15.000.

MODIFICA AL REGIME PREMIALE PREVIGENTE - ACCERTAMENTO

Poste le soppressioni di adempimenti già intervenute in passato (ex DL 193/2016: comunicazione black list, operazioni con San Marino, ecc.) e dello spesometro a partire dal 2019, l'unica situazione "premiale" che permane riguarda la riduzione dei **termini a disposizione dell'ufficio per l'accertamento**.

In particolare i soggetti passivi IVA:

- ➔ che **garantiranno la tracciabilità dei pagamenti** ricevuti ed effettuati **superiori ad € 500**
- ➔ fruiranno della **riduzione di 2 anni dei termini ordinari per l'accertamento**:
 - sia in materia di IVA (artt. 57 c. 1 e art. 43 c.1 DPR 633/72)
 - che in materia di imposte dirette (art. 43 c. 1, DPR 600/73)



Esempio: la notifica dell'atto di accertamento (a pena di decadenza) del mod. Redditi 2020 dovrà avvenire entro il 31/12/2023 (passa, cioè, dal 5° al 3° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Dettaglianti: il regime premiale continuerà a trovare applicazione esclusivamente nel caso di esercizio dell'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi.

Si rammenta che nell'ambito del DM 4/08/2016 è stato disposto quanto segue:

EFFETTUAZIONE PAGAMENTI	Per fruire della misura premiale, tutti i pagamenti effettuati e ricevuti devono avvenire con: <ul style="list-style-type: none"> - bonifico bancario o postale - carta di credito/bancomat - assegno (bancario, circolare o postale) recante la clausola di non trasferibilità. <p>NEW - L'utilizzo del contante, in precedenza ai pagamenti di ammontare ≤ € 30, è stato elevato a € 500</p>
REDDITI	La misura premiale si applica ai redditi d'impresa/ autonomo dichiarati dal contribuente
COMUNICAZIONE	L'accesso alla misura premiale è subordinata alla comunicazione dell'esistenza dei relativi presupposti in Unico (dovrebbe trattarsi di un quadro analogo al quadro analogo al VB del mod. Iva, anch'esso del tutto simile nelle finalità). L'omessa comunicazione, così come il pagamento/incasso con strumenti non tracciabili, comporta l'inefficacia della riduzione dei termini di accertamento.

LA FATTURA ELETTRONICA – CARATTERISTICHE

EMISSIONE	TRASMISSIONE	CONSERVAZIONE
FATTURA ELETTRONICA - é un documento informatico statico e non modificabile (senza macroistruzioni o codici eseguibili) - il destinatario non potrà rifiutarla dal 1/01/2019 - la autenticità, l'integrità e la marca temporale sono fornite tramite firma elettronica qualificata/digitale o con sistema EDI/altra analoga tecnologia	⇒ elettronica (metodo ordinario) con strumenti informatici: allegato ad e-mail; PEC; terminale/modem; EDI (non è ammesso il fax)	⇒ solo elettronica (con la procedura di cui all'art 3 del DM 23.1 .04)
	⇒ cartacea : stampa su carta e consegna/ spedizione in via ordinaria (es: perché manca il consenso del cliente alla trasmissione elettronica)	⇒ cartacea ○ (anche in seguito)
FATTURA CARTACEA ⇒ documento analogico (carta, microfilm, microfiches, ecc.) o ⇒ documento informatico , se carente di uno o più degli elementi essenziali	⇒ cartacea (metodo ordinario), stampa su carta e consegna/spedizione in via ordinaria	⇒ elettronica (con la procedura di cui all'art 4 del DM 23.1.04)
	⇒ elettronica : con strumenti informatici (fax o allegato ad e-mail)	

ACQUISTO CARBURANTI

I commi 922-923 della manovra 2018 modificano il regime fiscale delle spese per carburanti a decorrere dal 1/07/2018.

AI FINI REDDITI

Il comma 922 introduce il nuovo comma 1-bis all'articolo 164 Tuir, il quale dispone:



Art. 164 c. 1-bis Tuir: "Le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 ».

In sostanza, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2018:

- ➔ le spese di **carburante per autotrazione**
- ➔ saranno **deducibili** solo se:
 - sostenute mediante **carte di credito, carte di debito o carte prepagate**
 - **emesse da operatori finanziari "abilitati"** (cioè soggetti all'obbligo di comunicazione all'anagrafe tributaria, previsto dall'art. 7 c. 6 Dpr 605/73).

AI FINI IVA

Il successivo comma 923 interviene anche sull'**articolo 19 bis1** Dpr 633/72, prevedendo che:



Art. 19-bis1 c. 1 lett. d) Dpr 633/72: "l'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate".

Pertanto, ai fini della detrazione dell'IVA:

- un successivo Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate
- **potrà stabilire una modalità di documentazione dell'operazione ulteriore**, rispetto a quanto previsto in tema di imposte dirette.

Infine, sempre con la medesima decorrenza del 1/07/2018:

- a) il comma 920 modifica l'art. 22 c. 3 Dpr 633/72 (Dettaglianti e assimilati) e l'art. 2 c. 1 lett. b) Dpr 696/96 (Operazioni non soggette all'obbligo di certificazione):



Art. 22 c. 3 Dpr 633/72: "Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione **da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto devono essere documentati con la fattura elettronica**

Art. 2 c. 1 lett. b) Dpr n. 696/96: "1. Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1 le seguenti operazioni:
a) (...)
b) le cessioni di beni iscritti nei pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione **nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione**"

- b) il comma 909 modifica l'art. 2 D.lgs 127/2015 disponendo che per la cessione di benzina/gasolio per autotrazione la **memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica** dei dati dei **corrispettivi** diviene un **obbligo** (e non una facoltà, come per la generalità delle operazioni).



Vending machine: il Provvedimento sarà attuativo anche dell'invio dei corrispettivi riferiti ai distributori automatici di carburante (come noto, tali distributori automatici erano stati esonerati dall'obbligo di invio e di censimento intervenuto a partire dal 1/04/2017 – "Vending machine avanzate" - o dal 1/01/2018 - "vending machine non avanzate").

Attuazione: le modalità attuative saranno disciplinate da apposito Provvedimento dell'Agenzia Entrate.

Come già avvenuto per le vending machine, il termine del 1/07/2018 potrà essere differito in ragione "del grado di automazione degli impianti di distribuzione di carburanti".

IL PRECEDENTE IMPIANTO NORMATIVO

Il DL 70/2011 (cd. "Decreto Sviluppo") aveva previsto:

- **l'esonero dall'adozione della scheda carburante**
- per i contribuenti che **pagavano il rifornimento tramite alcuni strumenti "tracciabili"**.



Art. 7 c. 1 lett. p) DL 70/2011 (conv. L. 12 luglio 2011 n. 106): "in deroga a quanto stabilito dal comma 1, i soggetti all'imposta sul valore aggiunto che effettuano gli acquisti di carburante **esclusivamente** mediante **carte di credito, carte di debito o carte prepagate** emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 605, **non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante** previsto dal presente Regolamento".

Con la CM 42/2012, l'agenzia ha fornito i chiarimenti in merito.

ESONERO DELLA SCHEDA CARBURANTE

Come noto, gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati ai distributori stradali in generale andavano documentati tramite la scheda carburante (Dpr 444/97).



Scheda carburante: va adottata sia al fine di detrarre l'Iva che ai fini della deduzione del costo, sostituendo di fatto la fattura (CM 205/98); al gestore dell'impianto è fatto espresso divieto di emissione della fattura se non in fattispecie tassative. La scheda carburante deve possedere caratteristiche ben precise, in assenza delle quali il documento perde il requisito di documento sostitutivo (venendo meno la detrazione Iva e la deducibilità del costo).

In base alle disposizioni introdotta dal Decreto Sviluppo:

- ➔ gli acquisti presso le sedi stradali di carburante per autotrazione (benzina, gasolio, metano, Gpl)
- ➔ effettuati **esclusivamente** attraverso:
 - **carte di credito**
 - **carte di debito** (cioè il "bancomat")
 - **carte prepagate**

consentono ai soggetti IVA, di liberarsi dall'obbligo di compilazione della scheda carburante.

L'adozione della disciplina era informata ai seguenti principi.

SISTEMA ALTERNATIVO

La disciplina costituiva un **sistema documentale alternativo** rispetto alla **scheda carburante**, che **continuava ad essere utilizzata**:

- per obbligo: laddove il contribuente utilizzasse anche altri strumenti di pagamento diversi da quelli tassativamente previsti (es: pagamento in contante)
- per facoltà: laddove il contribuente non intenda avvalersi della semplificazione.



CM 42/2012: "Le modifiche normative introdotte dal decreto sviluppo in materia di scheda carburante rappresentano un sistema documentale alternativo rispetto alla disciplina prevista dal D.P.R. n. 444 del 1997 che, dunque, continua ad operare per quanti, non intendendo provvedere all'acquisto di carburante mediante strumenti di pagamento elettronico, vogliono comunque procedere alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e alla deduzione del costo di acquisto ai fini delle imposte sui redditi".

ESCLUSIVITÀ DELLE MODALITÀ DI PAGAMENTO

Per potersi considerare esonerati dall'adozione della scheda carburante

- ⇒ **tutti i pagamenti** dovevano essere effettuati **tramite i criteri di pagamento citati**
- ⇒ l'adozione di un criterio di pagamento diverso anche per una sola operazione di rifornimento escludeva la possibilità di esonerarne l'utilizzo.

ASSEGNI E BONIFICI: tra gli strumenti di pagamento che esonerano dalla compilazione non erano compresi alcuni pagamenti considerati "tracciabili", quali ad esempio assegni (bancari o circolari) o bonifico a fine mese. La CM 42/2012 non affronta la questione; considerato che la norma procede ad una specifica individuazione degli strumenti di pagamento, si deve ritenere che il rifornimento pagato con tali strumenti obbligherà a continuare ad adottare **la scheda carburante per tutti i rifornimenti effettuati**.

LE NUOVE REGOLE

Dal 1° Luglio 2018 (fino al 30/06/2018 si applicano le regole previgenti), per quanto riguarda gli acquisti di **benzina e gasolio** per autotrazione presso i distributori stradali:

→ la **scheda carburante è soppressa** (art. 1 c. 926 L. 205/2017)

→ i titolari di partita Iva (imprese o professionisti) non potranno:

⇒ nè **dedurre** il costo relativo all'acquisto di carburante

⇒ nè **detrarre** la corrispondente Iva

qualora effettuino pagamenti con mezzi diversi dalla moneta elettronica.

Sarà obbligatorio utilizzare mezzi di **pagamento tracciabili**:

- **carte di credito**
- **carte di debito** (cioè il "bancomat")
- **carte prepagate**

emessi da intermediari finanziari appositamente abilitati.

GESTORE DELLA STAZIONE DI SERVIZIO: per i rifornimenti effettuati nei confronti:

a) di soggetti passivi Iva: sarà obbligato ad emettere **fattura elettronica**

b) di soggetti privati: sarà obbligato alla **trasmissione telematica dei corrispettivi**.



N.B.: la legge di bilancio 2018 trascura di regolamentare i nuove mezzi di trasporto "alternativi":

- mentre il Dpr 441/97 disciplinava gli acquisti "di carburante" in generale
- la L. 205/2017 si limita a disciplinare gli acquisti di benzina e gasolio, trascurando quindi la possibilità che il soggetto passivo Iva o il privato utilizzino **auto a metano/Gpl o elettriche** (senza che sia più possibile l'utilizzo della scheda carburante, posta l'abrogazione del Dpr 441/97)

E' probabile che la lacuna sarà in futuro colmata dal Provvedimento attuativo (per quanto tale aspetto andrebbe disciplinato per legge).



INTERMEDIARI FINANZIARI ABILITATI

Per beneficiare della semplificazione, il pagamento deve avvenire mediante carte "elettroniche" emesse da operatori finanziari di cui all'art. 7 c. 6 Dpr 605/73.

Nota: si tratta degli intermediari fiscalmente domiciliati in Italia (con una stabile organizzazione in Italia se si tratta di soggetti con sede all'estero). Tali soggetti sono obbligati a comunicare all'Anagrafe tributaria l'esistenza dei rapporti e di qualsiasi operazione finanziaria, per cui l'Agenzia delle Entrate potrà in ogni momento verificare l'effettività del movimento finanziario e quindi del rifornimento.

SOGGETTI INTERESSATI		
- banche	- imprese di investimento	- organismi di investim. Collettivo del risparmio
- società Poste italiane spa	- società di gestione del risparmio	
- intermediari finanziari	- ogni altro operatore finanziario	

CHIARIMENTI PREGRESSI DELL'AGENZIA ENTRATE

In relazione all'esonero da utilizzo della scheda carburante, la CM 42/2012 aveva chiarito molti aspetti che dovrebbero essere confermati anche nell'ambito della nuova disciplina.

ALTRI ACQUISTI - TRANSAZIONI AUTONOME

Se in occasione del rifornimento vengono **contestualmente effettuati anche altri acquisti** presso l'impianto di distribuzione, la CM 42/2012:

- ⇒ richiede che l'acquisto di carburante avvenga tramite una distinta transazione
- ⇒ essendo dunque necessario effettuare 2 transazioni distinte.

Esempio: il sig. Mario Rossi, imprenditore, si reca presso la stazione di servizio abituale ed effettua:

- il rifornimento dell'autovettura
- il lavaggio dell'autovettura

Per dedurre il costo e detrarre l'IVA dovrà effettuare

- 1) un primo pagamento: per il rifornimento dell'autovettura
- 2) un secondo pagamento: per il lavaggio.

UTILIZZO PROMISCOUO DELLE CARTE

L'Agenzia delle entrate conferma che la carta elettronica (di credito/bancomat/prepagata):

- ➔ **non è necessario sia dedicata** all'attività svolta
- ➔ ben potendo essere utilizzato **anche per acquisti per finalità private**.

Esempio: nell'esempio precedente l'imprenditore Mario Rossi potrà acquistare anche una confezione di caramelle; a tal fine sarà sufficiente che il suo pagamento avvenga nella seconda transazione (unitamente al lavaggio dell'autovettura).

PIU' AUTOMEZZI - UNITARIETÀ DEL CRITERIO DI CERTIFICAZIONE

L'Agenzia aveva chiarito che la scelta tra l'adozione della scheda carburante o del nuovo criterio di certificazione dei rifornimenti:

- ➔ andasse riferito **unitariamente al singolo soggetto d'imposta** (imprenditore o professionista)
- ➔ **indipendentemente dalla presenza eventuale di più veicoli**.

La mancata adozione della scheda carburante, dunque, comporta che il soggetto passivo:

- documenti **tutti i rifornimenti** stradali di carburante
- **di tutti gli autoveicoli** posseduti

tramite carta di credito/bancomat o carte prepagate.

NOLEGGIO A LUNGO TERMINE

Gli utilizzatori di autovetture in base a contratti di “noleggio a lungo termine”:

- potevano continuare a considerare in deduzione il costo e in detrazione l’IVA
- effettuando il pagamento con le tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera.

Queste tessere sono consegnate dalla società di “lungo noleggio” all’utente del mezzo di trasporto all’inizio del contratto. In questo modo il sistema assicura una perfetta tracciabilità in quanto l’utente è in grado di documentare i rifornimenti di carburante tramite fatture il cui importo viene pagato direttamente con addebito sul conto corrente, unitamente ai canoni di noleggio.

CREDITO D'IMPOSTA AI DISTRIBUTORI

Agli **esercenti di impianti di distribuzione di carburante**

- ⇒ a partire dal 1° luglio 2018
- ⇒ è attribuito un **credito d'imposta**
- ⇒ **pari al 50%** delle **commissioni** addebitate per le transazioni effettuate tramite sistemi di pagamento elettronico

Fruizione del credito: il credito d’imposta:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel mod. F24
- a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello di maturazione (es: dal 1/01/2019 per le commissioni addebitate dal 1/07/2018).

Aspetti fiscali: in assenza di una specifica esenzioni da parte della norma, si deve ritenere che risulti imponibile sia ai fini dei redditi che dell’Iva.

BONUS FORMAZIONE NEL SETTORE DELLE TECNOLOGIE 4.0

I commi 46-56 della legge di Bilancio 2018 introducono, per l'anno 2018:

- ⇒ un nuovo **contributo del 40%**, sotto forma di **credito di imposta**
- ⇒ per le **spese di formazione** del personale dipendente **nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0**, quali:

FORMAZIONE NEL SETTORE DELLE TECNOLOGIE
<ul style="list-style-type: none"> - 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
AMBITI DELLA FORMAZIONE
<ul style="list-style-type: none"> - vendita e marketing; - informatica; - tecniche e tecnologie di produzione.

AMBITO SOGGETTIVO

Beneficiarie del nuovo credito d'imposta:

- **tutte le imprese** (sono esclusi i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali)
- indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato.

AMBITO OGGETTIVO

I commi 48 e 49 definiscono la tipologia di spesa che dà accesso al beneficio; si deve trattare:

- ⇒ di attività rivolta ai lavoratori dipendenti
- ⇒ svolta per **acquisire** ex novo o **consolidare** le conoscenze
- ⇒ delle **tecnologie** negli ambiti indicati nell'**allegato A** della Legge di Bilancio per il 2018

ACCORDO CON I DIPENDENTI

La formazione deve essere stata prevista attraverso i **contratti collettivi aziendali o territoriali** (cd. "di secondo livello").



Nota: in sostanza, deve essere aperta alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi, non essere limitata solo a specifici tecnici dell'azienda (se non costituiscono una "categoria").
Anche le materie della formazione andranno concordate nel medesimo modo.

AMBITO APPLICATIVO DELLA SPESA

a) Vendita e marketing	b) Informatica
I. Acquisti II. Commercio al dettaglio III. Commercio all'ingrosso IV. Gestione del magazzino V. Servizi ai consumatori	I. Analisi di sistemi informatici II. Elaborazione elettronica dei dati III. Formazione degli amministratori di rete IV. Linguaggi di programmazione V. Progettazione di sistemi informatici

VI. Stoccaggio VII. Tecniche di dimostrazione VIII. Marketing IX. Ricerca di mercato	VI. Programmazione informatica VII. Sistemi operativi VIII. Software per lo sviluppo e la gestione di beni strumentali di cui all'All. A L. 232/2016 (cd. "Industria 4.0") IX. Software di cui all'All. B L. 232/2016
c) Tecniche e tecnologie di produzione	
I. Fabbricazione di armi da fuoco II. Fabbricazione di utensili e stampi III. Fusione dei metalli e costruzione di stampi IV. Idraulica V. Ingegneria meccanica VI. Ingegneria metallurgica VII. Lavorazione della lamiera VIII. Meccanica di precisione IX. Lavorazione a macchina dei metalli X. Saldatura XI. Siderurgia XII. Climatizzazione XIII. Distribuzione del gas XIV. Energia nucleare, idraulica e termica XV. Ingegneria climatica XVI. Ingegneria elettronica XVII. Installazione e manutenzione di linee elettriche XVIII. Installazioni elettriche XIX. Produzione di energia elettrica XX. Riparazione di apparecchi elettrici XXI. Elettronica delle telecomunicazioni XXII. Ingegneria del controllo XXIII. Ingegneria elettronica XXIV. Installazione di apparecchiature di comunicazione XXV. Manutenzione di apparecchiature di comunicazione XXVI. Manutenzione di apparecchiature elettroniche XXVII. Robotica XXVIII. Sistemi di comunicazione XXIX. Tecnologie delle telecomunicazioni XXX. Tecnologie di elaborazione dati XXXI. Biotecnologie XXXII. Conduzione di impianti e macchinari di trasformazione XXXIII. Ingegneria chimica XXXIV. Ingegneria chimica dei processi XXXV. Processi petroliferi, gas e petrolchimici XXXVI. Tecniche di chimica dei processi XXXVII. Tecniche di laboratorio (chimico) XXXVIII. Tecnologie biochimiche XXXIX. Cantieristica navale XL. Manutenzione e riparazione imbarcazioni XLI. Ingegneria automobilistica XLII. Ingegneria motociclistica XLIII. Manutenzione e riparazione di veicoli XLIV. Progettazione di aeromobili	XLV. Manutenzione di aeromobili XLVI. Agricoltura di precisione XLVII. Lavorazione degli alimenti XLVIII. Conservazione degli alimenti XLIX. Produzione bevande L. Lavorazione del tabacco LI. Scienza e tecnologie alimentari LII. Confezione di calzature LIII. Filatura LIV. Lavorazione del cuoio e delle pelli LV. Preparazione e filatura della lana LVI. Produzione di capi di abbigliamento LVII. Produzione di cuoio e pellami LVIII. Sartoria LIX. Selleria LX. Tessitura industriale LXI. Ceramica industriale LXII. Ebanisteria LXIII. Fabbricazione di mobili LXIV. Falegnameria (non edile) LXV. Lavorazione della gomma LXVI. Lavorazione e curvatura del legno LXVII. Lavorazione industriale del vetro LXVIII. Produzione della plastica LXIX. Produzione e lavorazione della carta LXX. Produzione industriale di diamanti LXXI. Tecnologie del legno da costruzione LXXII. Estrazione di carbone LXXIII. Estrazione di gas e petrolio LXXIV. Estrazione di materie grezze LXXV. Ingegneria geotecnica LXXVI. Ingegneria mineraria LXXVII. Cartografia/agrimensura e rilievi LXXVIII. Progettazione delle strutture architettoniche LXXIX. Progettazione e pianificazione urbana LXXX. Progettazione edilizia LXXXI. Costruzione di ponti LXXXII. Costruzione di strade LXXXIII. Edilizia LXXXIV. Impianti idraulici, riscaldamento e ventilazione LXXXV. Ingegneria civile LXXXVI. Ingegneria edile LXXXVII. Ingegneria portuale LXXXVIII. Tecnologie edili ed ingegneristiche (Building Information Modeling)



ESCLUSIONI: non è ammessa la formazione ordinaria/periodica organizzata dall'impresa per conformarsi:

- alla **normativa vigente** in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro / protezione dell'ambiente;
- ad ogni altra **normativa obbligatoria** in materia di formazione.

REQUISITO TEMPORALE E MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta:

- ➔ è pari al **40% delle spese relative al costo aziendale** del personale dipendente
- ➔ sostenute (si ritiene per competenza) nel periodo d'imposta successivo a quello in al 31/12/2017 (**periodo 2018** per le imprese con periodo di imposta "solare")
- ➔ sarà riconosciuto fino a un **importo massimo annuale di € 300.000** per ciascuna impresa.

COSTO AZIENDALE AMMESSO

Il costo da indicare nella pratica per il riconoscimento del bonus:

- ⇒ coincide col costo del personale, **calcolato sul periodo di tempo** in cui verrà occupato nell'attività di formazione agevolate
- ⇒ si ritiene si tratti di un costo "pieno", dovendosi fare riferimento alla quota di:
 - retribuzione + contributi c/azienda + TFR + ratei ferie/permessi/Rol + ecc.

Esempio1

La Alfa Srl ha previsto da contratto aziendale l'obbligo di formazione per i tecnici del reparto automazione; in applicazione di ciò, l'azienda invia i dipendenti a dei corsi di formazione Industria 4.0 per la durata complessiva di 100 ore.

Moltiplicando tali ore per il costo aziendale di ciascun dipendente, l'azienda determina un costo complessivo pari ad €. 100.000: il credito d'imposta spettante sarà pari ad €. 40.000 (40% di 100.000)

DISCIPLINA DELL'AGEVOLAZIONE

La disciplina segue l'orientamento del legislatore in relazione ai bonus di più recente istituzione .

UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

- Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione**, tramite mod. F24
- a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti** (potrà essere utilizzato dal 1/01/2019 per i costi sostenuti nel 2018)

Esempio2

In riferimento all'esempio 1, ipotizzando che Alfa abbia un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il credito d'imposta potrà essere utilizzato a partire dal 1° gennaio 2019.

Limiti: il bonus **non soggiace** ai limiti di utilizzabilità attualmente previsti:

- limite annuale **di €. 250.000** per l'utilizzo dei crediti d'imposta (art. 1 c. 53 L. 244/2007)
- limite massimo di compensabilità di crediti d'imposta/contributi **di €. 700.000** (art. 34 L. 388/2000)

ASPETTI FISCALI

Il bonus **non rileva** ai fini del **reddito** nè **dell'Irap**.

Aspetti dichiarativi: il bonus va indicato nel mod. Redditi (**quadro RU**)

- relativo al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese agevolabili
- e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo

Nota: il credito d'imposta si applica nel rispetto delle norme UE sulla compatibilità degli aiuti di stato.

Tali disposizioni (art. 31 Reg. n. 651/2014/UE) paiono rispettate, posto che permettono l'aiuto alla formazione a condizione che l'intensità non superi il 50% dei costi ammissibili (nella fattispecie pari al 40%).

Esempio3

In riferimento all'esempio 1 e 2, **ipotizzando che il credito venga utilizzato interamente nel 2019**, questo andrà indicato:

- nella dichiarazione 2019, periodo d'imposta 2018 (**anno di sostenimento**)
- nella dichiarazione 2020, periodo d'imposta 2019, **anno di utilizzo del credito in compensazione**.

OBBLIGO DI CERTIFICAZIONE

Il riconoscimento del credito d'imposta è subordinato al fatto che i **costi del personale sostenuti siano certificati**, alternativamente:

- a) **per le società soggette a revisione legale dei conti**

- dal soggetto incaricato della revisione legale
- o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali (Dlgs 39/2010)

b) per le imprese non soggette a revisione legale dei conti

- revisore legale dei conti
- o da una società di revisione legale.

a) per le società obbligati al controllo legale dei conti: dal soggetto incaricato della revisione legale (società di revisione o revisore unico)

b) per gli altri soggetti: da un **professionista iscritto nel registro dei revisori legali**.

La certificazione deve essere “allegata al bilancio”.



N.B.: il concetto è del tutto analogo a quanto già previsto per il credito cd. “Ricerca e sviluppo” (DL 145/2013), per il quale la CM 13/2017 ha chiarito che:

- anche per le società soggetta al deposito del bilancio
- non si tratta della formale allegazione della certificazione al bilancio depositato, ma “è sufficiente che, una volta predisposta, sia conservata e resa disponibile, insieme al bilancio, al momento del controllo”.

Responsabilità del certificatore: il revisore legale dei conti o il professionista incaricato

- osserva i principi di indipendenza (art. 10, Dlgs 39/2010) e in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell’International Federation of Accountants (IFAC).
- in caso di colpa grave nell’esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione, si applicano le sanzioni penali previste per il consulente tecnico nell’ambito del processo civile (art. 64 c.p.c.).

Costo per la certificazione: rientra tra i costi ammessi nel **limite massimo di € 5.000**.

DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Il comma 55 demanda ad un DM del MISE, da emanare entro il 31/03/2018, la definizione delle disposizioni applicative, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all’effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza del beneficio.

Il MEF effettua il monitoraggio degli effetti finanziari, anche ai fini dell’adozione delle iniziative legislative eventualmente necessarie.

BONUS RIQUALIFICAZIONE ALBERGHI ESTESO AGLI STABILIMENTI TERMALI

I **c. 17 e 18** della Legge di Bilancio 2018:

- ampliano l'ambito applicativo del bonus per la riqualificazione degli alberghi (art. 10, DL 83/2014)
 - ✓ **anche alle strutture che prestano cure termali**, per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali
- stabilendo l'applicazione delle procedure operative dettate dal D.M. 7 maggio 2015, emanato in attuazione dell'art. 10, DL 83/2014.

Ricordiamo che

- la Legge di bilancio 2017:
 - ✓ ha prorogato, con modifiche, il bonus al periodo 2017 e 2018. Si prevede che il credito d'imposta sia pari al 65% delle spese
 - ✓ ha ammesso tra i destinatari del bonus anche le strutture che svolgono **attività agrituristica**, come definita dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96, e dalle pertinenti norme regionali.
- l'art.12-bis, del DL 50/2017 ha modificato l'ambito applicativo del bonus per la riqualificazione degli alberghi. In particolare:
 - ✓ è venuto meno il limite costituito da una quota pari al 10% delle risorse stanziare destinabili a spese relative ad ulteriori interventi
 - ✓ è stato eliminato il vincolo per cui tali acquisti debbano essere destinati esclusivamente agli immobili oggetto degli interventi di ristrutturazione edilizia da parte delle imprese alberghiere
 - ✓ è stato ampliato il limite temporale di cessione a terzi o di destinazione a finalità estranee all'impresa (8° periodo d'imposta successivo, in luogo del 2° periodo d'imposta successivo).

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Con il cd. "*Decreto Cult-Turismo*" (DL 83/2014), sono state previste specifiche agevolazioni fiscali finalizzate a "*sostenere la competitività del sistema turismo*", sotto forma di credito d'imposta, per la riqualificazione, l'accessibilità e la digitalizzazione delle strutture ricettive (hotel, alberghi, campeggi, residence, ostelli, ecc).

Ai fini della nostra analisi, interessa il bonus

- per la **riqualificazione e l'accessibilità** delle strutture alberghiere.

SOGGETTI BENEFICIARI	<p>Il credito d'imposta spetta alle "strutture alberghiere" esistenti al 1/01/2012.</p> <p><i>Concetto di "struttura alberghiera":</i> si intende una struttura aperta al pubblico, a gestione unitaria, con servizi centralizzati che fornisce alloggio, eventualmente vitto e altri servizi accessori, in camere situate in uno o più edifici con almeno 7 camere per il pernottamento degli ospiti. Rientrano in tale categoria alberghi, villaggi albergo, residenze turistico-alberghiere, alberghi diffusi nonché strutture individuate come tali dalle specifiche normative regionali.</p>
-----------------------------	--

La Legge di bilancio 2017:

- ✓ ha ammesso tra i destinatari del bonus anche le strutture che svolgono **attività agrituristica**, come definita dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96, e dalle pertinenti norme regionali.

NEW

NOVITA' – La Legge di Bilancio per il 2018 estende ulteriormente i destinatari dell'agevolazione, ricomprendendovi:

- **le strutture che prestano cure termali**, per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature ed apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.

LE SPESE AMMISSIBILI

	VERSIONE ORIGINARIA	POST MODIFICHE DL 50/2017
SPESE AMMESSE	<p>Il credito d'imposta è riconosciuto per le spese relative a:</p> <p>→ interventi di <u>riqualificazione edilizia</u>, e cioè:</p> <ul style="list-style-type: none"> - manutenzione straordinaria (art. 3 c. 1 lett. b) DPR 380/2001) - restauro e risanamento conservativo (art. 3 c. 1 lett. c) DPR 380/2001) - ristrutturazione edilizia (art. 3 c. 1 lett. d) DPR 380/2001) <p>→ incrementi dell'efficienza energetica</p> <p>→ eliminazione delle barriere architettoniche (L. 13/89 e DM 236/89)</p> <p>→ "ulteriori interventi", comprese quelle sostenute per l'acquisto di mobili e di componenti d'arredo purché gli stessi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ siano destinati all'arredo degli immobili oggetto dei predetti interventi ▪ non siano ceduti a terzi né destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa "prima del secondo periodo d'imposta successivo. <p>La quota destinata a tali interventi non può essere superiore al 10% delle risorse stanziare (pari a € 20 milioni per il 2015 e a € 50 milioni per gli anni dal 2016 al 2019).</p>	<p>Il credito d'imposta è riconosciuto per le spese relative a:</p> <p>→ interventi di <u>riqualificazione edilizia</u>, e cioè:</p> <ul style="list-style-type: none"> - manutenzione straordinaria (art. 3 c. 1 lett. b) DPR 380/2001) - restauro e risanamento conservativo (art. 3 c. 1 lett. c) DPR 380/2001) - ristrutturazione edilizia (art. 3 c. 1 lett. d) DPR 380/2001) <p>→ incrementi dell'efficienza energetica</p> <p>→ eliminazione delle barriere architettoniche (L. 13/89 e DM 236/89)</p> <p>→ "ulteriori interventi", comprese quelle sostenute per l'acquisto di mobili e di componenti d'arredo purché gli stessi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ siano destinati all'arredo degli immobili oggetto dei predetti interventi ▪ non siano ceduti a terzi né destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa "prima dell'ottavo d'imposta successivo". <p>La quota destinata a tali interventi non può essere superiore al 10% delle risorse stanziare (pari a € 20 milioni per il 2015 e a € 50 milioni per gli anni dal 2016 al 2019).</p>

NOVITÀ DL 50/2017:

- viene eliminato il limite costituito da una quota pari al 10% delle risorse stanziare destinabili a spese relative ad ulteriori interventi
- viene eliminato il vincolo per cui tali acquisti debbano essere destinati esclusivamente agli immobili oggetto degli interventi di ristrutturazione edilizia da parte delle imprese alberghiere
- ampliando, nel contempo, il limite temporale di cessione a terzi o di destinazione a finalità estranee all'impresa: 8° periodo d'imposta successivo (in luogo del 2° periodo d'imposta successivo)

L'art. 2 del DM 7/05/2015 del MIBAC elenca gli **interventi ammissibili** al credito d'imposta:

<p style="text-align: center;">interventi di ristrutturazione edilizia</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. gli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'art. 3 c. 1 lett. b) DPR n. 380/2001, e cioè: <ol style="list-style-type: none"> 1.1) le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici; 1.2) le opere e le modifiche necessarie per realizzare ed integrare i servizi igienicosanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni di uso; 1.3) gli interventi consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere, anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico, purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso; 2. gli interventi di restauro e di risanamento conservativo di cui art. 3 c. 1 lett. c) DPR n. 380/2001, e successive modificazioni, ossia gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio; 3. gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all' art. 3 c. 1 lett. d) DPR n. 380/2001, ossia gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di cui al presente numero sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente. <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin-top: 10px;">  <p>Nota: l'art. 1 c. 320 legge di Stabilità 2016 ha previsto che il credito di imposta viene riconosciuto anche ove dagli interventi di ristrutturazione consegua un aumento della cubatura, qualora sia effettuata nel rispetto della normativa vigente (c.d. piano casa).</p> </div>
<p style="text-align: center;">interventi di eliminazione delle barriere architettoniche</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. gli interventi volti ad eliminare gli ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità di chiunque ed in particolare di coloro che, per qualsiasi causa, hanno una capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente o temporanea; gli ostacoli che limitano o impediscono a chiunque la comoda e sicura utilizzazione di spazi, attrezzature o componenti; la mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettono l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e delle fonti di pericolo per chiunque e in particolare per i non vedenti, per gli ipovedenti e per i sordi; 2. la progettazione e la realizzazione di prodotti, ambienti, programmi e servizi utilizzabili da tutte le persone, nella misura più estesa possibile, senza il bisogno di adattamenti o di progettazioni specializzate; 3. gli interventi volti ad eliminare le barriere sensoriali e della comunicazione.
<p style="text-align: center;">interventi di incremento dell'efficienza energetica</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. gli interventi di riqualificazione energetica, ovvero interventi che conseguono un indice di prestazione energetica per la climatizzazione non superiore ai valori definiti dall'Allegato A al decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008; 2. gli interventi sull'involucro edilizio: interventi su un edificio esistente, parti di un edificio esistente o unità immobiliari esistenti, riguardante strutture opache verticali e orizzontali (pareti, coperture e pavimenti), delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno e verso vani non riscaldati, che rispettano i requisiti di trasmittanza termica definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008; 3. gli interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione con: impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione; impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza ovvero impianti geotermici a bassa entalpia, e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione; impianti di cogenerazione o trigenerazione ad alto rendimento e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione.
<p style="text-align: center;">spese per l'acquisto di mobili e</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. quelle relative a rifacimento o sostituzione di cucine o di attrezzature professionali per la ristorazione, quali, tra l'altro, apparecchiature varie di cottura, forni, armadi frigoriferi e congelatori, macchine per la preparazione dinamica, elementi per la preparazione statica,

componenti d'arredo	<p>macchine per il lavaggio delle stoviglie, macchine per il lavaggio dei tessuti, abbattitori di temperatura, produttori di ghiaccio, con altri aventi caratteristiche migliorative rispetto a quelle esistenti in termini di sicurezza, efficienza energetica, prestazioni;</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. quelle relative a mobili e complementi d'arredo da interno e da esterno, quali, tra gli altri, tavoli, scrivanie, sedute imbottite e non, altri manufatti imbottiti, mobili contenitori, letti e materassi, gazebo, pergole, ombrelloni, tende da sole, zanzariere; 3. quelle relative a mobili fissi, quali, tra gli altri, arredi fissi per bagno, pareti e cabine doccia, cucine, boiserie, pareti interne mobili, apparecchi di illuminazione; 4. quelle relative a pavimentazioni di sicurezza, arredi e strumentazioni per la convegnistica, attrezzature per parchi giochi e attrezzature sportive pertinenziali; 5. quelle relative a arredi e strumentazioni per la realizzazione di centri benessere ubicati all'interno delle strutture ricettive.
----------------------------	---

LA MISURA DEL CREDITO

CREDITO D'IMPOSTA	<p>Il BONUS consiste in un credito d'imposta pari al 30% delle spese:</p> <p>→ sostenute nel triennio 2014-2016; per il momento di sostenimento va fatto riferimento al principio di competenza (ex art. 109 Tuir)</p> <p>→ risultanti da apposita attestazione rilasciata da parte di, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Presidente del Collegio sindacale - revisore legale iscritto nel relativo Registro - commercialisti, periti commerciali o consulenti del lavoro - responsabile del CAF. <p>Limite di importo: il credito d'imposta è soggetto al limite del de minimis e pertanto</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ non può superare il limite di € 200.000 complessivo per il triennio considerato ▪ dunque il tetto triennale delle spese ammesse è pari ad €. 666.667 (il cui 30% è pari ad €. 200.000). <p>De-minimis (Reg. UE 1407/2013): per il periodo 2014-2020 il massimale di "aiuti statali" che un'impresa può ricevere nell'arco di un triennio è pari a € 200.000 (complessivi).</p> <p>NEW NOVITA': la Legge di bilancio 2017 ha prorogato, con modifiche, il bonus al periodo 2017 e 2018. Si prevede che il credito d'imposta sia pari al 65% delle spese</p> <p>Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del T.U.n.917/86, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs.n.241/97.</p>
--------------------------	---

PROCEDURA DI ACCESSO AL CREDITO D'IMPOSTA

L'art. 5 DM 7/05/2015, prevede che **dal 1/01 al 28/02 dell'anno successivo a quello di effettuazione delle spese**, le imprese interessate presentano al MIBAC apposita istanza di riconoscimento del bonus.

L'istanza va presentata in via telematica, unitamente all'attestazione di effettività delle spese sostenute, tramite il Portale dei Procedimenti (<https://procedimenti.beniculturali.gov.it>).

Sul sito del Ministero viene fornito un fac simile di istanza e di attestazione di effettività del sostenimento delle spese. Tuttavia, secondo la Guida del Ministero, la procedura di accesso si distingue in:

- una **fase di preparazione**, in cui si procede alla registrazione al portale e alla compilazione dell'istanza
- una **fase di presentazione vera e propria delle domande**

FASE PREPARATORIA

Il legale rappresentante deve registrarsi al Portale dei Procedimenti; in fase di registrazione, questi riceverà dal medesimo portale i codici di accesso per entrare e poter raggiungere il menu principale per attivare una pratica relativa al tipo di credito d'imposta prescelto; è possibile attivare 1 pratica per ogni impresa rappresentata.

A questo punto è possibile compilare l'istanza, utilizzando il **fac-simile definito dal Ministero la domanda**, la quale dovrà:

a)	<p>riportare, tra l'altro, i seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - costo complessivo degli interventi e ammontare delle spese agevolabili - attestazione di effettività delle spese sostenute da parte del soggetto abilitato - credito d'imposta spettante
b)	<p>essere corredata, a <u>pena inammissibilità</u>, dai seguenti documenti tecnico/amministrativi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dichiarazione dell'imprenditore che elenchi gli interventi effettuati - attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese (allegato 2) - dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà relativa agli altri aiuti "de minimis" eventualmente fruiti nell'esercizio in corso e nei 2 precedenti.

L'istanza e la relativa attestazione di effettività delle spese sostenute vanno:

- ⇒ **compilate direttamente** dal sito Internet del Ministero
- ⇒ **scaricate** in formato pdf non modificabile
- ⇒ **firmate digitalmente** dal legale rappresentante e dal soggetto autorizzato ad attestare le spese.

SABATINI TER: PROROGA FINO AD ESAURIMENTO RISORSE

Con la Legge di Bilancio 2018, (c. 22-24) si dispone un rifinanziamento della cd. Nuova Sabatini, misura di sostegno volta alla concessione alle micro, piccole e medie imprese di finanziamenti agevolati per investimenti in nuovi macchinari, impianti e attrezzature, compresi i cd. investimenti "Industria 4.0":

- ✓ big data
- ✓ cloud computing
- ✓ banda ultralarga
- ✓ cybersecurity
- ✓ robotica avanzata e mecatronica
- ✓ realtà aumentata
- ✓ manifattura 4D
- ✓ Radio frequency identification (RFID)
- ✓ tracciamento e pesatura di rifiuti.

AGEVOLAZIONE FINO AD ESAURIMENTO RISORSE

Viene eliminata

- la data ultima per la concessione dei finanziamenti fissata al **31.12.2018** per effetto della proroga sancita dalla Legge di bilancio 2017
 - ➔ stabilendo che essi possono essere concessi dalle banche/società di leasing che aderiscono alla misura **fino ad esaurimento delle risorse**, da comunicarsi con avviso pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.



Stanziamenti: per il periodo 2018-2023, la Manovra mette a disposizione 330 milioni di euro, di cui:

- 33 milioni di euro per l'anno 2018;
- 66 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2019 al 2022;
- 33 milioni di euro per l'anno 2023.

INVESTIMENTI INDUSTRIA 4.0 - CONFERMA

Si conferma il **meccanismo preferenziale** introdotto lo scorso anno, con la legge di bilancio 2017, per gli investimenti "Industria 4.0":

- ad essi viene ora riservata una quota pari al 30% (anziché il 20%) delle risorse stanziare
- il relativo contributo statale in conto impianti rimane maggiorato del 30% rispetto alla misura massima concessa per le altre tipologie di investimento ammissibili.

Si dispone inoltre che le risorse risultanti non utilizzate per la predetta riserva alla data del 30 settembre 2018, rientrano nella disponibilità complessive della misura.



Disposizioni attuative: per l'accesso ai contributi restano **confermate** le disposizioni del **DM interministeriale 25/01/2016**, chiarite dalla Circ. MISE n. 14036 del 15/02/2017.

SOGGETTI BENEFICIARI DELL'AGEVOLAZIONE

Possono fruire delle agevolazioni le PMI che:

- hanno sede operativa in Italia e risultano regolarmente costituite/iscritte nel Registro delle imprese (ovvero nel Registro delle imprese di pesca)

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> risultano nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, e quindi non risultano in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali |
| <ul style="list-style-type: none"> non hanno ricevuto e, successivamente, non hanno rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea |
| <ul style="list-style-type: none"> non sono in condizioni di difficoltà (come individuata nel Reg. UE n. 651/2014.) |



SEDE OPERATIVA: se assente alla data di presentazione della domanda (es: imprese neocostituite o imprese estere), dovrà essere **costituita entro il termine previsto per l'ultimazione dell'investimento**.

SOGGETTI ESCLUSI: sono espressamente escluse dall'agevolazione le imprese operanti nel settore delle attività finanziarie e assicurative (sezione K della classificazione ATECO 2007).

CARATTERISTICHE DEL FINANZIAMENTO

Per ciascuna impresa beneficiaria, il finanziamento cui è subordinato il riconoscimento del contributo da parte del Mise di una serie di condizioni:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> va deliberato da una banca/intermediario finanziario fino ad esaurimento risorse (prima fino al 31/12/2018) a copertura degli investimenti |
| <ul style="list-style-type: none"> deve avere durata massima di 5 anni (comprensivo di un periodo di preammortamento o di pre-locazione non superiore a 12 mesi) decorrenti: <ul style="list-style-type: none"> dalla data di stipula del contratto di finanziamento dalla data di consegna del bene nel caso di leasing |
| <ul style="list-style-type: none"> deve essere deliberato per un valore non inferiore a €. 20.000 e non superiore ad €. 2.000.000 (anche se frazionato in più iniziative di acquisto) per ciascuna impresa beneficiaria |
| <ul style="list-style-type: none"> deve essere deliberato a copertura degli investimenti e fino al 100% degli stessi |
| <ul style="list-style-type: none"> deve essere erogato in un'unica soluzione entro 30 giorni: <ul style="list-style-type: none"> dalla stipula del contratto di finanziamento dalla data di consegna del bene nel caso di leasing |

INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Le spese ammissibili riguardano l'acquisto, anche in leasing, di beni strumentali:

- oggetto di **investimenti ordinari** e **investimenti in tecnologie digitali** e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti (investimenti 4.0)
- destinati a strutture produttive già esistenti o da impiantare, ovunque localizzate nel territorio nazionale
- a uso produttivo e ubicati presso l'unità produttiva dell'impresa in cui è realizzato l'investimento.



Nota: rientrano nell'agevolazione anche i beni strumentali che, presi singolarmente ovvero nel loro insieme, presentano un'autonomia funzionale, non essendo ammesso il finanziamento di componenti o parti di macchinari che non soddisfano detto requisito, fatti salvi gli investimenti in beni strumentali che integrano con nuovi moduli l'impianto o il macchinario preesistente, introducendo una nuova funzionalità nell'ambito del ciclo produttivo.

CONTRIBUTO IN CONTO INTERESSI

A fronte del finanziamento è concessa un'agevolazione nella forma:

- di **contributo "in conto interessi"**
- pari all'ammontare complessivo degli interessi calcolati in via convenzionale su un finanziamento della durata di 5 anni e di importo uguale all'investimento a un tasso d'interesse annuo pari a:
 - **2,75%** per gli investimenti ordinari;
 - **CONFERMA: 3,575%** (maggiorazione del 30% rispetto al tasso previsto per gli investimenti ordinari) per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti

Per ottenere il contributo a partire dal 1° marzo, le imprese dovranno utilizzare esclusivamente il **nuovo modulo di domanda** (release 4.0) disponibile sul sito internet del Mise

<http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/beni-strumentali-nuova-sabatini>

Le domande presentate con il vecchio modulo dopo il 1° marzo saranno nulle.

In particolare:

- all'interno del nuovo modulo le imprese dovranno indicare la ripartizione tra:
 - ✓ investimenti cosiddetti **ordinari**
 - ✓ investimenti in **tecnologie digitali**, e sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti (c.d. 4.0)
- i beni materiali e immateriali rientranti tra gli **investimenti «4.0»** sono individuati all'interno degli allegati 6/A e 6/B alla circolare. Con riferimento alla stessa domanda, gli investimenti dichiarati «4.0», se non rientranti negli elenchi di cui agli allegati 6/A e 6/B, non sono ammessi alle agevolazioni e non possono essere ammessi come investimenti ordinari
- le disposizioni si applicano sia alle domande presentate dall'1/3/2017, sia a quelle presentate prima di tale data, tenuto conto della fase a cui sono giunti i relativi procedimenti.

NUOVA SABATINI	
Investimenti ordinari	Investimenti Industria 4.0
Contributo pari all'interesse calcolato al tasso del 2,75%	Contributo pari all'interesse calcolato al tasso del 3,575% (maggiorazione 30%)
Acquisto, o l'acquisizione nel caso di operazioni di leasing finanziario, di macchinari, impianti, beni strumentali di impresa, attrezzature nuovi di fabbrica a uso produttivo, classificabili, nell'attivo dello stato patrimoniale, alle voci B.II.2, B.II.3 e B.II.4, dell'art. 2424 del codice civile, destinati a strutture produttive già esistenti o da impiantare, ovunque localizzate nel territorio nazionale	Acquisti che si concretizzano in macchinari, impianti e attrezzature, nuovi di fabbrica, che siano finalizzati alla realizzazione di investimenti in tecnologie avanzate, quali quelli in big data, cloud computing, banda ultralarga, cybersecurity, robotica avanzata e mecatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, Radio frequency identification (Rfid), nonché in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti.

DONAZIONE DI ECCEDENZE ALIMENTARI E MEDICINALI

ART. 16 LEGGE N. 166/2016	
ANTE LEGGE DI BILANCIO 2018	POST LEGGE DI BILANCIO 2018
<p>1. Le cessioni previste dall'articolo 10, primo comma, numero 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono provate con modalita' telematiche da parte del cedente agli uffici dell'amministrazione finanziaria o ai comandi del Corpo della guardia di finanza competenti, con l'indicazione della data, dell'ora e del luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni nonche' dell'ammontare complessivo, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita, dei beni gratuitamente ceduti, ivi incluse le derrate alimentari. La comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici o comandi entro la fine del mese cui si riferiscono le cessioni gratuite in essa indicate e puo' non essere inviata qualora il valore dei beni stessi non sia superiore a 15.000 euro per ogni singola cessione effettuata nel corso del mese cui si riferisce la comunicazione. Per le cessioni di beni alimentari facilmente deperibili si e' esonerati dall'obbligo di comunicazione.</p>	<p>1. La presunzione di cessione di cui all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, non opera per le seguenti tipologie di beni, qualora la distruzione si realizzi con la loro cessione gratuita agli enti di cui all'articolo 2, comma 1, lettera b), della presente legge:</p> <p>a) delle eccedenze alimentari di cui all'articolo 2, comma 1, lettera c);</p> <p>b) dei medicinali, di cui all'articolo 2, comma 1, lettera g-bis), donati secondo le modalita' individuate dal decreto del Ministro della salute adottato ai sensi dell'articolo 157, comma 1-bis, del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, introdotto dall'articolo 15 della presente legge;</p> <p>c) degli articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale, di cui al numero 114) della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non piu' commercializzati, purché in confezioni integre, correttamente conservati e ancora nel periodo di validita', in modo tale da garantire la qualita', la sicurezza e l'efficacia originarie;</p> <p>d) dei prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, dei prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, degli integratori alimentari, dei biocidi, dei presidi medico chirurgici, dei prodotti di cartoleria e di cancelleria, non piu' commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneita' all'utilizzo o per altri motivi simili;</p> <p>e) degli altri prodotti individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi del comma 7, non piu' commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneita' all'utilizzo o per altri motivi simili.</p>
<p>2. Entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, il direttore dell'Agenzia delle entrate, con proprio provvedimento, definisce le modalita' telematiche riepilogative per l'invio della comunicazione di cui al comma 1.</p>	<p>2. I beni ceduti gratuitamente di cui al comma 1 non si considerano destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.</p>
<p>3. Entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, il Governo provvede ad apportare le modifiche necessarie all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, al fine di adeguarlo a quanto disposto dai commi 1 e 2 del presente articolo.</p>	<p>3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che:</p> <p>a) per ogni cessione gratuita sia emesso un documento di trasporto avente le caratteristiche determinate con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, ovvero un documento equipollente;</p> <p>b) il donatore trasmetta agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di finanza competenti, per via telematica, una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, con l'indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo documento di trasporto o nel documento equipollente nonche' del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita. La comunicazione e' trasmessa entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni secondo modalita' stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Il donatore e' esonerato dall'obbligo di comunicazione di cui alla presente lettera per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonche' per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro;</p> <p>c) l'ente donatario rilasci al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un'apposita dichiarazione trimestrale, recante gli estremi dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute, nonche' l'impegno ad utilizzare i beni medesimi in conformita' alle proprie finalita' istituzionali. Nel caso in cui sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive, nell'esercizio di un'attivita' commerciale</p>

La Legge di Bilancio 2018 riforma in modo organico la disciplina delle cessioni gratuite per fini di solidarietà sociale, precedentemente riformata dalla L. 166/2016 di cui vengono fatte salve una serie di disposizioni.

TRATTAMENTO AI FINI IVA

L'art. 10 c. 1 n. 12) DPR n. 633/72 (non modificato) prevede per le cessioni gratuite di beni:

- **ove non escluse da Iva** ex art. 2 n. 4 Dpr 633/72 (beni oggetto della propria attività con Iva detratta, o beni non oggetto della propria attività > €. 50)
- **risultano esenti Iva** se effettuate a favore:
 - di **Enti pubblici**
 - **associazioni riconosciute**/fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica
 - alle **ONLUS**.

Tali operazioni:

- in generale: attribuiscono **prorata Iva** (anche rese in via occasionale: l'art. 19-bis c. 2 Dpr 633/72 esclude le sole operazioni da n. 1 a n. 9 dell'art. 10), con conseguente perdita di Iva detraibile
- in deroga: **per i beni individuati dall'art. 16 L. 133/1999** è prevista **l'assimilazione alla loro "distruzione"**, con conseguente **esclusione da Iva** della cessione gratuita:

ESCLUSIONE DA IVA DI BENI "FUORI MERCATO"

Il regime di assimilazione alla distruzione ha subito una ampia estensione.

DISPOSIZIONI PREVIGENTI: era limitata:

a)	ai prodotti alimentari
b)	ai prodotti farmaceutici (con allineamento dell'agevolazione tra Iva e redditi)
c)	ad "altri prodotti" da individuare con apposito DM del MEF

nel caso di cessione gratuita:

- ai soggetti di cui al citato art. 10 n. 12) Dpr 633/72 (come in precedenza)
- agli **Enti pubblici** o **privati**, costituiti per il perseguimento di **finalità civiche e solidaristiche**.

DISPOSIZIONI ATTUALI: la Legge di bilancio 2018 la amplia come segue:

a)	eccedenze alimentari	<p>Prodotti alimentari, agricoli e agro-alimentari che, fermo restando il mantenimento dei requisiti di igiene e sicurezza del prodotto, sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - invenduti o non somministrati per carenza di domanda; ritirati dalla vendita in quanto non conformi ai requisiti aziendali di vendita; - rimanenze di attività promozionali; - prossimi al raggiungimento della data di scadenza; - rimanenze di prove di immissione in commercio di nuovi prodotti; invenduti a causa di danni provocati da eventi meteorologici; - invenduti a causa di errori nella programmazione della produzione; - non idonei alla commercializzazione per alterazioni dell'imballaggio secondario che non inficiano le idonee condizioni di conservazione
b)	medicinali , donati secondo le modalità individuate da apposito DM del Ministro della salute	<p>non più commercializzati, purché in confezioni integre, correttamente conservati e ancora nel periodo di validità, in modo tale da garantire la qualità, la sicurezza e l'efficacia originarie</p>
c)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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 	<p>non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili</p>
c)	altri prodotti individuati con DM	



BENI “FUORI MERCATO”: come già in precedenza, permane il requisito secondo cui tutti i beni di cui sopra devono essere:

- **non più commercializzati o non idonei** alla commercializzazione
- **per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso** o per altri motivi simili
- nonché per prossimità alla data di scadenza.

Esempio: una farmacia potrà smaltire i prodotti in prossimità della loro scadenza senza più dover applicare il prorata (né, tantomeno, la rettifica della detrazione all'acquisto).

TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

In modo analogo a quanto previsto ai fini dell'Iva, l'art. 16 L. 166/2016 modifica il trattamento ai fini dei redditi di alcune cessioni ai fini solidaristici, con modifica dell'art. 13 DLgs. 460/97.

DISPOSIZIONI PREVIGENTI: era assimilata alla **distruzione**, con conseguente **esclusione da generazione di ricavi** (permanendo la deducibilità del costo), la cessione gratuita:

- di derrate alimentari alle Onlus
- di prodotti farmaceutici alle Onlus
- di “**altri prodotti**”, da individuare con Decreto del MEF:
 - la cui produzione / commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa
 - purché destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro
- a favore di **Enti pubblici** o **privati** (scopo di lucro), costituiti per il perseguimento di **finalità civiche e solidaristiche**, che promuovono attività d'interesse generale anche mediante la produzione/scambio di beni/servizi di utilità sociale, nonché attraverso forme di mutualità.



DISPOSIZIONI ATTUALI

L'esclusione da formazione del reddito (non costituiscono ricavo o plusvalenza imponibili) **viene estesa alle medesime fattispecie previste ai fini Iva.**

N.B.: la rivisitazione organica della normativa ha permesso un perfetto allineamento delle disposizioni agevolative sia ai fini dell'Iva che ai fini dei redditi.

ADEMPIMENTI –SUPERO DELLA PRESUNZIONE DI CESSIONE IN NERO

Già in precedenza l'art. 16 L. 166/2016 aveva semplificato gli adempimenti relativi alla cessione gratuita dei **prodotti** a fini di solidarietà sociale.

Tuttavia, la norma aveva operato andando ad agire sui previgenti riferimenti di legge.

Al contrario, la Legge di bilancio 2018:

- ⇒ riporta le disposizioni nell'ambito del citato art. 16 (che diviene una sorta di “Testo unico” per tali operazioni), senza, peraltro, apportarvi sostanziali modificazioni
- ⇒ riforma il “doppio regime” preesistente riferito alle cessioni gratuite:
 - a Enti pubblici/associazioni riconosciute/fondazioni/ONLUS (che viene soppressa)
 - per fini di solidarietà sociale (che permane)
- ⇒ abrogando, contestualmente, le norme che precedentemente disciplinavano tali cessioni.

Disposizioni abrogate: la Legge di bilancio 2018 abroga, pertanto:

- il comma 2 dell'art. 2 del Dpr 441/97
- i commi 2, 3 e 4 dell'art. 13 del D.lgs. n. 460/97.

Sono fatte salve le disposizioni dell'art. 2 c. 350-352 L. 244/07 relative alla disciplina di alcuni farmaci.

Per i beni acquistati ma non reperiti in azienda:

- ⇒ in generale: opera una presunzione di cessione “in nero” (art. 1 Dpr 441/97)
- ⇒ in deroga: la **presunzione non opera** in presenza di particolari procedure, distinguendosi tra:
 - la **distruzione** dei beni, volontarie (art. 2 c. 4 Dpr 441/97) o meno (art. 2 c. 3 Dpr 441/97)
 - la **cessione gratuita** a fini solidaristici, per le quali si deve applicare il nuovo art. 16 L. 166/2016

DISPOSIZIONI SPECIALI PER DONAZIONI A FINI SOLIDARISTICI

In relazione alle cessioni per fini solidaristici:

- ⇒ dei beni indicati nei paragrafi precedenti (eccedenze alimentari; medicinali; articoli da medicazione, ecc.)

la presunzione di cessione “in nero” non opera in presenza dei seguenti adempimenti:

A) CEDENTE:

→ la **comunicazione** (che prova la **cessione gratuita**):

- va **effettuata**
 - nei confronti degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria **e** del Comando della GdF competenti
 - con modalità da definire con apposito DM



In precedenza: era stabilito che:

- la comunicazione fosse eseguita in via alternativa all'Agenzia Entrate o alla GdF
- andava effettuata con modalità telematiche.

- deve pervenire agli Uffici **entro il giorno 5 del mese successivo** a quello **cui sono riferite le donazioni** indicate



Esonero: la comunicazione continua a non essere necessaria ove:

- ⇒ il “costo” dei beni sia **< €15.000** (nuovo limite introdotto dalla Legge di Stabilità 2015)
- ⇒ si tratti di “alimenti” facilmente **deperibili** (**N.B.**: in caso di altri beni deperibili – es: farmaci - , va adottata la procedura generale di cui sopra fino all'adeguamento dell'rt. 2 c. 2 Dpr 441/97).

→ **continua a dover emettere un DDT/documento equipollente**, progressivamente numerato

B) ENTE CESSIONARIO:

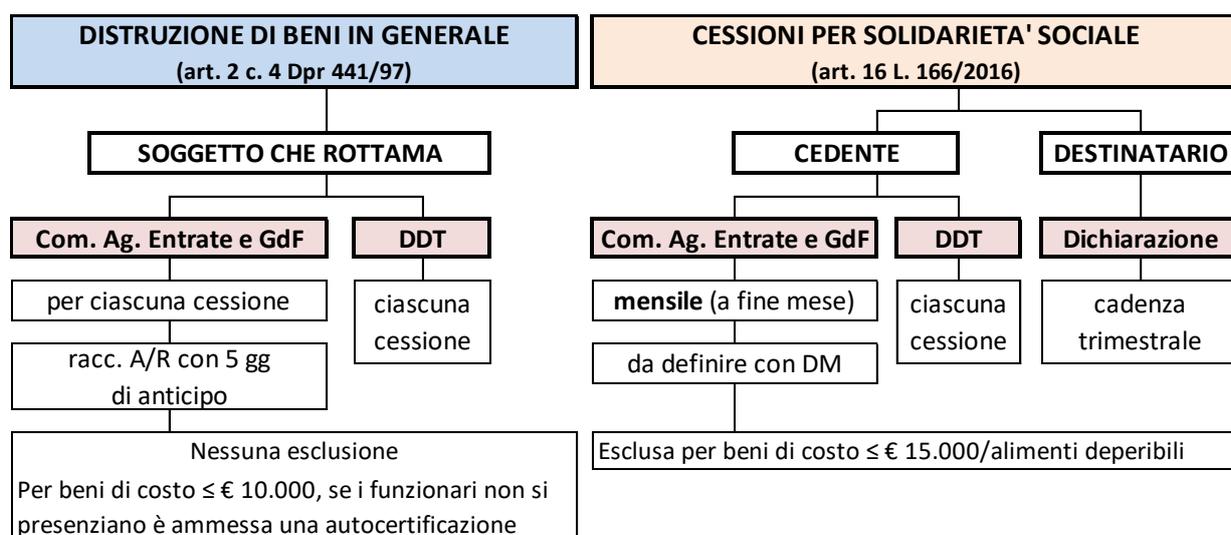
→ deve redigere apposita **dichiarazione trimestrale** (per la quale non è disposto alcun obbligo di trasmissione) di **destinazione dei beni** ceduti:

- con l'indicazione degli **estremi del DDT/documento equipollente** relativi ad ogni cessione (senza alcun riporto pedissequo dei beni)
- con l'attestazione del proprio impegno ad utilizzare i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l'effettivo utilizzo diretto a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, a pena di decadenza dai benefici fiscali (senza sostanziale modifica rispetto al passato).

CESSIONI GRATUITE PER FINALITÀ SOLIDARISTICHE - EVOLUZIONE

ADEMPIMENTI		ART. 16 LEGGE N. 166/2016 ANTE MODIFICHE	ART. 16 LEGGE N. 166/2016 POST MODIFICHE
CEDENTE	Comunicazione agli Uffici	Va resa comunicazione: <ul style="list-style-type: none"> - agli Uffici dell’Agenzia <u>o</u> della GdF - entro la fine del mese (a consuntivo per tutte le donazioni del mese) - in via telematica 	Va resa comunicazione: <ul style="list-style-type: none"> - agli Uffici dell’Agenzia <u>e</u> della GdF - entro il giorno 5 del mese successivo alle cessioni gratuite (a consuntivo per tutte le donazioni del mese) - in modalità da stabilire con apposito DM
	DDT	Non è dovuta per donazioni di costo ≤ € 15.000 e per beni facilmente deperibili. le singole cessioni vanno documentate da DDT/documento equipollente	
DESTINATARIO	Dichiarazione	l’ente destinatario deve predisporre: <ul style="list-style-type: none"> ▪ apposita dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni ceduti: <ul style="list-style-type: none"> - con l’indicazione degli estremi del DDT/altro documento di ciascuna cessione - attestando l’impegno ad utilizzare i beni in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l’effettivo utilizzo diretto a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro 	(invariato)
		Va conservata dal cedente; la violazione comporta la decadenza dal trattamento fiscale agevolato (in passato una copia era rilasciata al momento della consegna; ora si dovrà acquisire copia della dichiarazione trimestrale)	

DISTRUZIONE DI BENI E CESSIONI GRATUITE PER FINALITÀ SOLIDARISTICHE - CONFRONTO



CREDITO DI IMPOSTA IN FAVORE DELLE IMPRESE CULTURALI E CREATIVE

I c. da 57 a 60 della Legge di bilancio per il 2018 (L. 205/2017), introdotti alla Camera:

- istituiscono e disciplinano il **credito d'imposta in favore delle imprese culturali e creative**
 - ➔ per attività di sviluppo, produzione e promozione di prodotti e servizi culturali e creativi.

Destinatari dell'agevolazione sono:

- **le imprese culturali e creative**
- ovvero le imprese ed i soggetti che rispondono alle seguenti caratteristiche:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ svolgono attività stabile e continuativa con sede in Italia, in UE o in uno Stato aderente allo Spazio economico europeo;
<ul style="list-style-type: none"> ▪ sono soggetti passivi d'imposta in Italia
<ul style="list-style-type: none"> ▪ hanno quale oggetto sociale attività (quali l'ideazione, la creazione ed altre fattispecie elencate dalla norma) relativa ai prodotti culturali, ovvero i beni, servizi e opere dell'ingegno inerenti letteratura, musica, arti figurative ed applicate, spettacolo dal vivo, cinematografia e audiovisivo, archivi, biblioteche, musei, patrimonio culturale e relativi processi di innovazione

AMMONTARE CREDITO

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
- ed è attribuito nel limite di spesa di
 - ✓ 500.000 euro per il 2018
 - ✓ e di 1 milione di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020.

PROCEDURE OPERATIVE

Si affida a un decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali, sentite le competenti Commissioni parlamentari e previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni e Province autonome

- ✓ la disciplina della procedura per riconoscere la **qualifica di impresa culturale e creativa**, tenendo conto delle necessità di coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, per la definizione di prodotti e servizi culturali e creativi, con adeguate forme di pubblicità (comma 58).

Si affida ad un successivo Decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della L. 205/2017, la definizione delle procedure operative, con particolare riferimento

- ✓ al monitoraggio e al rispetto dei limiti di spesa ivi indicati
- ✓ alle tipologie di spesa ammissibili
- ✓ alle procedure per l'ammissione al beneficio
- ✓ ai limiti massimi della spesa ammissibili
- ✓ ai criteri per la verifica e l'accertamento dell'effettività delle spese sostenute
- ✓ ai criteri relativi al cumulo con altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi

Il credito d'imposta:

- è concesso nei limiti della normativa europea cd. **de minimis** (Reg. UE n. 1407/2013, che individua gli aiuti di stato di importanza minore compatibili con le norme dei Trattati UE)
- **non è tassato** ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**Irap** (non è rilevante ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109 c. 5 Tuir)
- è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" nel mod. F24 (ex art. 17 D.lgs. 241/97)

CREDITO D'IMPOSTA PLASTICHE PROVENIENTI DA RACCOLTA DIFFERENZIATA

L'art. 1 c. da 96 a 99 della Legge 205/2017, introdotti alla Camera:

- ✓ riconoscono un **credito d'imposta** del 36%
- ✓ alle **imprese** che **acquistano prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste** provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi o da selezioni di rifiuti urbani residui.

Scopo esplicito della norma è **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 APPLICATIVO

Il credito d'imposta spetta:

- a tutte le **imprese**
- che **acquistano prodotti** realizzati con materiali derivati da **plastiche miste**, provenienti
 - ✓ dalla **raccolta differenziata** degli imballaggi in plastica
 - ✓ o da **selezione di rifiuti urbani residui**.

Il credito d'imposta è pari:

- **al 36%** delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti, per ciascuno degli anni **2018, 2019 e 2020**.

Il predetto credito d'imposta è riconosciuto

- fino ad un **importo massimo annuale di € 20.000 per** ciascun **beneficiario**
- nel **limite** massimo complessivo di un **milione di euro** annui per ciascuno degli anni dal **2019 al 2021**.

Il credito d'imposta:

- va indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito
- non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP;
- può essere utilizzato esclusivamente in compensazione con altri tributi secondo la normativa vigente, in sede di dichiarazione dei redditi
- non contribuisce alla formazione della misura che dà diritto alla corrispondente deducibilità di interessi passivi o altri componenti negativi di reddito, ai sensi della normativa IRES (di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR
- on è soggetto al limite di utilizzabilità (pari a € 250.000) annuale valevole per i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (comma 53 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Il credito è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti dei prodotti.

Ai fini della fruizione del credito d'imposta, il modello F24 è presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Attuazione: si affida a un apposito **DM** da adottare entro 90 giorni dal 1/01/2018 (data di entrata in vigore L. 205/2017), il compito di definire i **criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta** anche al fine di assicurare il rispetto dei predetti limiti di spesa annui.

CREDITO DI IMPOSTA NEL SETTORE DELLA VENDITA DI LIBRI AL DETTAGLIO

La Legge di Bilancio 2018 ha istituito (c. 319 a 321)

- a decorrere dall'anno 2018
- un **credito di imposta per gli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita di libri al dettaglio**
- in esercizi specializzati con codice ATECO principale **47.61** (Commercio al dettaglio di libri in esercizi specializzati) o **47.79.1** (Commercio al dettaglio di libri di seconda mano)

Il credito di imposta è riconosciuto

- nel **limite di spesa di € 4 milioni** per l'anno 2018
- e di € 5 milioni annui a decorrere dall'anno 2019
 - ➔ ed è **parametrato agli importi pagati quali IMU, TASI e TARI** con riferimento ai locali dove si svolge la medesima attività di vendita di libri al dettaglio, nonché alle eventuali spese di locazione ed altre spese anche in relazione all'**assenza di librerie** sul territorio comunale (individuate dal successivo Decreto attuativo)

Il credito di imposta è stabilito nella **misura massima**:

- **20.000** per gli esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite
- e di 10.000 euro per gli altri esercenti.

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

Il credito d'imposta

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR
- ed è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni
 - ➔ presentando il modello F24 **esclusivamente attraverso i servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate
 - ➔ pena lo scarto dell'operazione di versamento, secondo modalità e termini definiti con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia.

Con un successivo 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 dal 01.01.2018 (data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2018), siano stabilite le disposizioni applicative della misura anche con riferimento al monitoraggio ed al rispetto dei limiti di spesa ivi previsti.

CREDITO D'IMPOSTA PER LE PMI CHE INTENDONO QUOTARSI IN BORSA

E' istituito (c. 46 a 49):

- un **credito d'imposta alle PMI**
- in relazione ai **costi per la consulenza** per l'ammissione alla **quotazione su mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione europei**
 - ✓ in misura pari al 50% dei costi sostenuti fino al 31 dicembre 2020.

Il credito d'imposta è concesso nei limiti previsti dalla disciplina UE degli aiuti alle PMI compatibili con il mercato interno.

Nota: va evidenziato che, a causa della crisi economico-finanziaria internazionale, che ha provocato una contrazione del tradizionale canale bancario per la concessione di credito alle imprese il legislatore negli ultimi anni ha perseguito lo scopo di introdurre, ovvero di potenziare, **strumenti alternativi per la concessione di finanziamenti al settore produttivo**.

A seguito delle risultanze dell'**indagine conoscitiva sugli strumenti fiscali e finanziari a sostegno della crescita** svolta nel 2013 dalla Commissione Finanze della Camera, sono emerse alcune proposte per il potenziamento dell'erogazione del credito alle imprese e il rafforzamento del capitale di rischio, in parte trasfuse nel DI 145/2013: tali misure sono volte, nel loro complesso, a **immettere liquidità nel sistema imprenditoriale** e, in particolare, ad alimentare i canali di **finanziamento delle piccole e medie imprese**. Già i decreto-legge "sviluppo" (D.L. 83 del 2012) e "sviluppo-bis" (D.L. n. 179 del 2012) avevano consentito anche alle società non quotate - in particolare le piccole e medie imprese - di accedere alla **raccolta del capitale di debito**, attraverso l'emissione di strumenti di debito destinati ai mercati domestici ed internazionali (cd. **minibond, ovvero bond di PMI**).

Con il DL 145/2013 l'utilizzo dei predetti strumenti è stato rafforzato, **incentivando l'investimento di fondi pensione e compagnie assicurative** in tali titoli. Le norme consentono infatti di computare tra gli attivi ammessi a copertura delle riserve tecniche delle imprese di assicurazione i titoli emessi nell'ambito di operazioni di cartolarizzazione realizzate mediante la sottoscrizione e l'acquisto di obbligazioni e titoli similari. Inoltre, le obbligazioni e i titoli similari ed altre tipologie di attivi creditizi (in particolare i crediti alle PMI) sono qualificati come idonea garanzia di obbligazioni bancarie collateralizzate.

Successivamente, il **DL 91 del 2014** ha modificato il regime fiscale dei proventi derivanti dai predetti strumenti, consentendo l'applicazione dell'imposta sostitutiva al 26% a specifiche condizioni.

Conseguentemente alle predette innovazioni, nel febbraio 2013 è nato il **mercato ExtraMOT PRO**, come segmento professionale del mercato ExtraMOT di Borsa Italiana in cui possono essere quotati **project bond, obbligazioni, cambiali finanziarie e strumenti partecipativi**, dunque anche **mini-bond**. Si tratta di un 'sistema di scambi organizzato' (*multilateral trading facility*) ARTICOLO 1, COMMI 46-49 100 accessibile solo agli investitori istituzionali. ExtraMOT PRO è aperto alle emissioni di società di capitali, cooperative, assicurazioni, enti pubblici e loro controllate; ad esse viene data la possibilità di comunicare periodicamente con gli investitori, in modo trasparente e standardizzato, con costi di ammissione contenuti.

Il credito d'imposta riguarda:

- **le piccole e medie imprese**, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE

Categoria di impresa	Effettivi: unità lavorative-anno (ULA)	Fatturato annuo	Totale di bilancio annuo
Medie imprese	< 250	≤ 50 milioni di euro	≤ 43 milioni di euro
Piccole imprese	< 50	≤ 10 milioni di euro	≤ 10 milioni di euro

che

- dal 1° gennaio 2018
- **iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione** di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, nel caso in cui vengano **ammesse alla quotazione**.

Per tali soggetti:

- è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 50% dei costi sostenuti fino al 31 dicembre 2020 per l'ammissione alla quotazione.
- fino ad un importo massimo di € 500.000 euro

Il credito d'imposta

- è **utilizzabile** esclusivamente **in compensazione**
- nel **limite complessivo di € 20 milioni per il 2019 e € 30 milioni per il 2020 e il 2021**
- a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione.**

Esso

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

L'agevolazione:

- non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF / IRES / IRAP;
- non rileva, inoltre, ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi,
- non si applicano il limite annuale di utilizzazione di 250.000 (ex art. 1, c. 53 l. 244/2007)
- e il limite massimo per la compensazione di 700.000 euro

Si affida a un **decreto** del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro centoventi giorni dal 01.01.2018 (data di entrata in vigore della L. 205/2017), il compito di stabilire **modalità e criteri di attuazione delle norme in esame**, con particolare riguardo:

- ✓ all'individuazione delle procedure che danno accesso al beneficio;
- ✓ ai casi di esclusione;
- ✓ alle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio;
- ✓ alla documentazione richiesta;
- ✓ all'effettuazione dei controlli e delle revoche nonché alle modalità finalizzate ad assicurare il rispetto del limite di spesa sopra indicati.

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

Più in dettaglio, le richiamate norme UE stabiliscono che gli aiuti alle PMI, per essere compatibili con il mercato interno, devono rispettare alcuni limiti generali (di cui al capo I del citato regolamento) oltre agli specifici limiti di cui all'articolo 18. In sintesi, si reputano compatibili con il mercato interno gli aiuti alle PMI la cui intensità non superi il 50%, che corrispondono ai costi dei servizi di consulenza prestati da consulenti esterni. Essi non sono continuativi o periodici ed esulano dai costi di esercizio ordinari dell'impresa connessi ad attività regolari quali la consulenza fiscale, la consulenza legale o la pubblicità.

Si affida al Ministero dello sviluppo economico gli adempimenti europei, nonché a quelli relativi al Registro nazionale degli aiuti di Stato.

**PARTE III°
NOVITÀ IN
MATERIA DI IVA**

PREMESSA

Nella presente sezione si illustrano le principali novità in ambito IVA introdotte dalla Legge di bilancio per il 2018.

Nello specifico verranno analizzate le seguenti novità:

- | |
|---|
| ✓ il “nuovo” rinvio dell’aumento delle aliquote IVA; |
| ✓ le modifiche al regime sanzionatorio in caso errata applicazione IVA ; |
| ✓ i chiarimenti sulla disciplina dell’aliquota Iva agevolata al 10% per i beni significativi nell’ambito dei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria; |
| ✓ l’estensione della fatturazione elettronica tra soggetti diversi dalle P.A. |
| ✓ altre novità (iva società sportive dilettantistiche lucrative, percentuali di compensazione bovini e suini, le modifiche al gruppo IVA, iva sugli spettacoli teatrali, ecc...). |

AUMENTO ALIQUOTE IVA DAL 2019

Con il **c. 2 della Legge di Bilancio per il 2018**:

- si completa la sterilizzazione degli aumenti delle aliquote IVA per l'anno 2018 e delle accise per l'anno 2019 già parzialmente introdotti con il DL 148/2017 (collegato alla legge di bilancio 2018).
- sono rimodulati gli aumenti IVA per il 2019
- restano invariati gli aumenti IVA e accise per gli anni successivi.

EXCURSUS NORMATIVO

La Legge di Stabilità per il 2015 (L. 190/2014), aveva previsto l'aumento:

- ✓ sia dell'aliquota Iva ordinaria del 22%
- ✓ che dell'aliquota IVA agevolata del 10%.

L'aumento sarebbe dovuto divenire efficace dal **1° gennaio 2016**.

La **Legge di stabilità 2016** ha annullato l'incremento delle aliquote IVA a partire dal 2016, prevedendo un rinvio al **1° gennaio 2017**.

Con la Legge di bilancio per il 2017 è stato sancito un nuovo rinvio dell'aumento delle aliquote IVA al **1° gennaio 2018** attraverso l'introduzione di una "nuova" clausola di salvaguardia.

In assenza di ulteriori interventi legislativi definitivi:

- ➔ a partire dal 2018 sarebbero aumentate sia l'aliquota IVA ordinaria che quella agevolata.

	2016	2017	2018	2019
Aliquota IVA agevolata	10%	10%	13%	13%
Aliquota IVA ordinaria	22%	22%	24%	25,9%

LA MANOVRA DI PRIMAVERA

La c.d. manovrina (DL 50/2017) è intervenuta sull'aumento delle aliquote IVA prevedendo che:

- **l'aliquota IVA ordinaria si attesti:**
 - ✓ a partire dal 1° gennaio 2018 al **25% (invece che al 24%)**
 - ✓ **a partire dal 1° gennaio 2018 al 25,4% (invece che al 25,9%)**
 - ✓ **per il 2020 era previsto il ritorno dell'aliquota Iva ordinaria al 25%;**
- **l'aliquota IVA ridotta si attesti:**
 - ✓ a partire dal 1° gennaio 2018 all'11,5% (invece che al 13%)
 - ✓ dal 1° gennaio 2019 al 12%
 - ✓ dal 1° gennaio 2020 al 13%.

	2018	2019	2020
Aliquota IVA agevolata	11,5%	12%	13%
Aliquota IVA ordinaria	24%	25,9%	25%

Il collegato alle Legge di Bilancio per il 2018

Il collegato alla Legge di Bilancio per il 2018 (DL 148/2017) ha rimodulato l'aumento dell'aliquota Iva del 10%, prevedendo che:

- ✓ a partire dal 1° gennaio 2018 un incremento di 1,14%
- ✓ a partire dal 1° gennaio 2019 un ulteriore incremento di 0,86%
- ✓ a partire dal 1° gennaio 2020 un ulteriore incremento di 1%

Non si era intervenuti sull'aumento previsto dal 2018 dell'aliquota IVA ordinaria.

	2018	2019	2020
Aliquota IVA agevolata	11,14%	12%	13%
Aliquota IVA ordinaria (invariata)	24%	25,9%	25%

IL QUADRO DEFINITIVO

Con il c.2 della Legge di bilancio per il 2018:

→ **aliquota IVA agevolata** (lett. a):

- ✓ a partire dal **1° gennaio 2018** si elimina l'aumento di 1,14%
- ✓ a partire dal 1° gennaio 2019 si **riduce da 2 a 1,5% l'aumento previsto** (dal 10 all'**11,5%**)
- ✓ si differisce l'aumento di 0,5% al **2020**, anno in cui l'aliquota ridotta è incrementata di un **ulteriore 1,5%** (dall'**11,5 al 13%**)
- per un totale di 3% rispetto all'aliquota vigente

→ **aliquota IVA ordinaria** (lett. b))

- ✓ **a partire dal 1° gennaio 2018 si elimina l'aumento previsto di 3%**; l'aliquota rimane quindi fissata al 22%
- ✓ **a partire dal 1° gennaio 2019 si riduce l'aumento previsto da 3,4 a 2,2%** (che passa dal 22 al **24,2%**)
- ✓ rimangono **invariati** i previsti **aumenti al 24,9 e al 25%** rispettivamente per l'anno **2020** e a decorrere dall'anno **2021**
- anche in tal caso determinando un aumento complessivo di 3% rispetto all'aliquota vigente.

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

Accise su benzina e gasolio (lett. c))

- si **elimina l'aumento** di 10 milioni di euro per l'anno **2019**
- rimane **invariato** l'aumento di 350 milioni di euro a decorrere dall'anno **2020**.

BENI SIGNIFICATIVI - IVA SU MANUTENZIONI DI ABITATIVI

L'art. 1 co. 19 Legge di Bilancio per il 2018 introduce con **norma di "interpretazione autentica"**.

Prendendo spunto da alcuni interventi di prassi (CM 78/2000, CM 98/2000, CM 12/2016), il legislatore

- specifica i criteri per l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per la fornitura di beni significativi nell'ambito dei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria
- disponendo che la determinazione del valore dei 'beni significativi' deve essere effettuata:
 - con riferimento **all'accordo contrattuale tra le parti**
 - sulla base **dell'autonomia funzionale delle parti staccate rispetto al manufatto principale.**

Viene inoltre chiarito che:

- la **fattura emessa dal prestatore** che realizza l'intervento agevolato deve indicare:
 - ✓ oltre al servizio oggetto della prestazione
 - ✓ **anche il valore dei beni di valore significativo**



Clausola di salvaguardia

Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino al 01.01.2018 (data di entrata in vigore della Legge di bilancio per il 2018).

IL QUADRO NORMATIVO

Come noto, la manutenzione di fabbricati (o porzioni di essi) a **prevalente destinazione abitativa** è oggetto di un agevolazione in materia di Iva applicabile (Iva 10%):

- introdotta con norma specifica (art. 7 c. 1 lett. b) L. 488/99, e non, dunque, nell'ambito della Tab. A/II del Dpr 633/72)
- inizialmente prevista in via temporanea e, successivamente, posta a regime (L.191/2009).

Le prestazioni aventi a oggetto interventi:

- di manutenzione ordinaria e straordinaria (art. 3 c. 1 lett. a) e b) Dpr 380/2001)

fruiscono:

- **dell'aliquota IVA agevolata del 10%**
- **se eseguiti su edifici a prevalente destinazione abitativa privata**

a nulla rilevando se si tratti di interventi posti in essere:

- mediante contratto **d'appalto** (art. 1655 CC) o di **prestazione d'opera** (art. 2222 CC)
- o mediante **cessione di beni con posa** in opera (art. 1470 CC)

OPERAZIONI ESCLUSE: rimangono escluse dalla disposizione:

- le **prestazioni rese da professionisti** (ingegneri, geometri, architetti, ecc.) in quanto non hanno a oggetto la "materiale esecuzione" dell'intervento
- gli interventi di **restauro/risanamento conservativo** e di **ristrutturazione** (art. 3 c. 1 lett. c) e d) Dpr 380/2001): l'aliquota Iva è sempre del 10% indipendentemente dai "beni significativi"
- **subappalti**

FABBRICATI AGEVOLATI

Risultano agevolate:

- le **single unità immobiliari a destinazione abitativa**

Esempio: A/2 situato all'ultimo piano di una "palazzina uffici" (anche laddove concretamente utilizzata anch'essa quale ufficio in violazione delle norme urbanistiche).

- **parti comuni di fabbricati a “prevalente destinazione abitativa”**, dovendosi fare riferimento:
- a quelle che hanno più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato (non essendo, al contrario, necessaria la sussistenza dei requisiti della “Legge Tupini”)
 - l’agevolazione si applica anche in relazione alle quote millesimali corrispondenti alle unità non abitative situate nell’edificio.

Esempi: l’aliquota Iva del 10%:

- si applica alla manutenzione della facciata di un palazzo di 3 piani il cui piano terra è destinato a negozi
- non si applica alla tinteggiatura di un ufficio (A/10) situato in una palazzina residenziale (anche se di fatto adibita ad abitazione).

- le **pertinenze** delle unità di cui sopra.



Fabbricati a “prevalente destinazione abitativa privata”: vi rientrano:

- **edifici di edilizia residenziale pubblica**, se destinati alla residenza di privati (es: IACP, ecc.)
- **edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso**, se costituiscono “stabile residenza” di collettività (es: orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, conventi; al contrario, sono **privi del carattere di stabile residenza le scuole, le caserme e gli ospedali**).

BENI IMPIEGATI NELL’INTERVENTO

L’applicazione dell’**aliquota IVA agevolata al 10%**:

- *“riguarda le prestazioni di servizi complessivamente intese”*
- per cui la stessa **si estende**, in linea generale, anche **alle materie prime, semilavorati, materiali di consumo** utilizzati per eseguire i lavori (oltre, ovviamente, alla cd. “manodopera”, intesa come l’addebito della prestazione di lavoro dell’imprenditore/soci e dei loro dipendenti/subappaltatori), dovendo tuttavia escludere i componenti e parti staccate (v. oltre).

Tali beni:

- **confluiscono nel valore della prestazione**
- **e non è necessaria una loro distinta indicazione in fattura.**

BENI SIGNIFICATIVI – IL TRATTAMENTO IVA

Alla suddetta regola, come precisato dalla CM 71/2000 **fanno eccezione** i cd “**beni significativi**” la cui individuazione è effettuata tassativamente dal DM del 29/12/99:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ ascensori e montacarichi ▪ infissi esterni e interni ▪ caldaie ▪ video citofoni 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’aria ▪ sanitari e rubinetterie da bagno ▪ impianti di sicurezza
--	---



Nota: l’Agenzia ha precisato che rientrano nell’elenco anche le stufe a pellet, purché svolgano anche funzione di caldaia (risposta interpello n. 954-31/2014). Si ritiene che tale requisito vada individuato nel concetto di “impianto termico” (potenza nominale > 5 Kw e canna fumaria fissa).

In presenza di tali beni, l’aliquota IVA del 10% si applica **solo fino a concorrenza del valore della prestazione**, considerato al netto del valore dei predetti beni.

Tale “limite” di valore va individuato sottraendo:

- dall’importo complessivo della prestazione (intero corrispettivo dovuto)
- il valore dei “beni significativi”

mentre sia quello delle materie prime e semilavorate sia degli altri beni necessari per l’esecuzione dei lavori non va determinato autonomamente in quanto confluisce nel valore della manodopera.

In pratica, occorre:

a)	individuare il valore “complessivo” della prestazione
b)	individuare il valore dei beni significativi
c)	sottrarre dal corrispettivo il valore dei beni significativi ; il risultato costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota 10%
d)	il residuo va assoggettato alla aliquota ordinaria del 22%

SITUAZIONI POSSIBILI	
se valore bene significativo < 50% intera prestazione	<p>l'aliquota Iva del 10% si applica all'intero corrispettivo</p> <p><u>Esempio</u>: nel caso in cui il valore:</p> <ul style="list-style-type: none"> - complessivo della prestazione è pari a € 8.000 - del bene significativo è pari a € 4.000 <p>l'iva al 10% si applica sul valore complessivo della prestazione cioè su € 8.000</p>
se valore bene significativo > 50% intera prestazione	<p>si applica l'aliquota Iva:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ del 10%, alla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni significativi ▪ del 10%, alla parte del valore dei beni significativi corrispondente alla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei soli beni significativi ▪ l'aliquota del 22%, alla restante parte del valore dei beni significativi <p><u>Esempio</u>: se l'importo complessivo della prestazione è di €1.000 e l'importo del bene significativo ammonta a €800, l'aliquota Iva agevolata si applicherà ad un importo di €400, mentre ai restanti €600 si applicherà l'IVA al 22%.</p>

N.B.: è evidente l'interesse del fornitore:

- a **minimizzare il valore** attribuito ai **beni significativi**
- onde poter applicare l'Iva 10% ad una maggiore base imponibile.

Pertanto, **a prescindere** dal fatto che le operazioni poste in essere siano riconducibili:

- ad una **“cessione con posa in opera”** (prevalenza del valore dei beni rispetto alla prestazione complessiva, senza che vi sia una particolare personalizzazione del prodotto)
- ad un **contratto di appalto con fornitura anche del materiale** (art. 1658 CC) o più genericamente di una prestazione d'opera (art. 2222 CC)
 - l'aliquota **IVA del 10%** è applicabile al valore degli beni costruiti dall'azienda installatrice entro i limiti previsti per i “beni significativi”.

INDIVIDUAZIONE DEL VALORE DEI “BENI SIGNIFICATIVI”

NOVITA' – Sulla individuazione del **valore** dei beni significativi, il c. 19 della Legge di Bilancio per il 2018 chiarisce che fa fatto riferimento:

- **agli accordi contrattuali**
- che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle **materie prime** che della **manodopera impiegata** per la loro produzione
- che **non può, tuttavia, essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi.**

Per quanto riguarda il riferimento agli **accordi contrattuali**, il Legislatore riprende quanto chiarito dall'Agenzia con la CM 71/2000:

Viene ulteriormente previsto che gli accordi contrattuali:

- ⇒ devono tener conto degli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi (materie prime e manodopera impiegata)
- ⇒ prevedendo quale **limite minimo il prezzo di acquisto** dei beni stessi

In sostanza, nell'intento di limitare la "potestà impositiva" delle parti, viene disposto che il valore stabilito dagli accordi contrattuali:

- a) **ove il fornitore non sia il produttore del bene significativo:**
 - non può essere inferiore al prezzo di acquisto del bene stesso
- b) **ove il fornitore sia anche il produttore del bene significativo:** il limite minimo è al prezzo di acquisto dei beni, tenendo conto di tutti gli oneri di "diretta imputazione" che concorrono alla produzione dei beni stessi da individuare nelle sole:
 - materie prime utilizzate
 - manodopera diretta (operai di produzione) impiegata per la loro produzione



N.B.: è, pertanto, possibile escludere qualsiasi altro costo di "indiretta imputazione": ammortamento dei macchinari, parte del costo del personale non della produzione, ecc.).

Anche in questo caso la Legge di Bilancio 2018 è del tutto aderente alla posizione assunta dall'Agenzia Entrate in passato (CM 98/2000 p.to 4.1.2 e RM 25/2015).



LIMITE MINIMO: posto che il fornitore tende ad attribuire il minor valore possibile ai beni significativi (così da applicare ad un maggiore importo l'aliquota ridotta del 10%, agevolando il cliente)

- viene posto un **limite minimo**, costituito dal prezzo di acquisto del bene
- **escludendo** dunque **qualsiasi ricarico** (il produttore lo applicherà nell'ambito dei propri conteggi in sede di preventivo dei lavori, ma lo dovrà imputare in fattura ai costi diversi dal bene significativo).

Naturalmente laddove il fornitore abbia indicato sul preventivo di spesa un valore superiore a tale limite minimo, dovrà fare riferimento al primo importo (derivante dagli "accordi contrattuali").

ATTENZIONE: al fine di dimostrare il prezzo di acquisto, sembra opportuno utilizzare, per il **fornitore che sia anche il produttore** dei beni significativi, **i dati provenienti dalla contabilità industriale**, o in sua mancanza, eventuali schede analitiche di costo da esibire in sede di verifica.

Per il fornitore non produttore del bene significativo sarà sufficiente esibire la fattura di acquisto.

Per le imprese di piccole dimensioni, potrebbe essere utile tenere una distinta annotazione degli acquisti riferiti ai singoli "beni significativi", nonché una distinta delle ore lavorate per la loro produzione.



SUBAPPALTO: ai fini dell'individuazione del valore minimo da attribuire ai beni significativi **non è chiaro:**

- se sia ammesso applicare il medesimo prezzo di acquisto + oneri accessori sostenuti dal subappaltatore (senza ricarico), come si ritiene, considerata la natura "agevolativa" della disposizione
- oppure si debba fare obbligatoriamente riferimento all'intera fattura del subappaltatore (considerando l'installazione quale onere accessorio di acquisizione del bene significativo addebitato al cliente e operando, in sostanza, come il "produttore" del bene che individua un costo "di realizzazione").

Esempio1

FORNITORE DEL BENE NON PRODUTTORE DELLO STESSO

Il Sig. Verdi incarica la ditta Idraulica Srl per la fornitura e posa in opera di una nuova caldaia per la sua abitazione. La Srl procede quindi:

- ad acquistare la caldaia da un produttore per € 4.000 + Iva 22%
- a far sottoscrivere apposito **preventivo per un costo complessivo di € 5.500 + Iva**, imputato come segue:
 - **€ 4.000 per il costo della caldaia** (pari al costo dal produttore, senza sia tenuto ad evidenziare alcun ricarico).
 - **€ 1.500** per la prestazione lavorativa + oneri accessori (materiali di consumo, ecc.).

In tal caso:

- l'IVA al 10%: è applicabile sul valore della prestazione **€ 1.500**
- sul valore del bene significativo nei limiti del valore della prestazione **(5.500 - 4.000) = € 1.500**
- sul residuo valore (5.500 - 3.000 = **€ 2.500**) si applica l'Iva in **misura ordinaria**.

Variante: ove l'impresa abbia indicato nel preventivo un valore del bene pari a € 4.500; dovrà emettere la fattura come segue:

- $2 \times (5.500 - 4.500) = € 2.000 + \text{Iva } 10\%$
- $(5.500 - 2.000) = € 3.500 + \text{Iva } 22\%$

Esempio2

FORNITORE DEL BENE PRODUTTORE DELLO STESSO

Nell'Esempio1 precedente si ponga ora che la Idraulica Srl abbia subappaltati i lavori ad un imprenditore artigiano, che ha emesso la seguente fattura:

- € 4.000 per il costo della caldaia (bene significativo)
- € 1.000 per la prestazione lavorativa

per un totale di € 5.000 + Iva 22% (nei subappalti non trova applicazione l'aliquota agevolata del 10%).

Si ritiene che la Srl possa operare esattamente come nel caso precedente (potendo, cioè, ancora considerare il valore di € 4.000 quale costo specifico della caldaia da addebitare al cliente, non dovendo considerare l'importo al lordo della posa del subappaltatore).

Esempio3

FORNITORE DEL BENE PRODUTTORE DELLO STESSO

Nell'Esempio1 precedente si ponga, infine, che il sig. Rossi si sia rivolto al produttore di caldaie Termica Spa.

Questa società ha determinato un costo interno di realizzazione pari a € 3.500 (€ 3.000 per materiali + € 500 per gli operai addetti alla catena di produzione).

Il preventivo per l'installazione risulta essere di € 5.200 + Iva; la Spa emetterà la seguente fattura:

- importo agevolato: $2 \times (5.200 - 3.500) = € 3.400 + \text{Iva } 10\%$
- importo non agevolato: $5.200 - 3.400 = € 1.800 + \text{Iva } 22\%$.

VALORIZZAZIONE DI COMPONENTI E PARTI STACCATE DEI BENI SIGNIFICATIVI

In relazione ai beni forniti nell'ambito dei lavori che:

- autonomamente assunti non rientrano nell'elencazione dei beni significativi
- ma si configurino quali **componenti** o **parti staccate** dei beni significativi

l'Agenzia non ha assunto in passato un orientamento univoco.

In particolare:

⇒ **CM 71/2000 p.to 4.1:** aveva ritenuto non dovessero incrementare il valore dei beni significativi

*“Le **componenti staccate** (ad esempio il bruciatore di una caldaia) quando vengono fornite nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato, **non assumono rilevanza autonoma**, al pari degli altri beni diversi da quelli indicati nel decreto ministeriale come beni significativi, confluiscono nel trattamento fiscale previsto per la prestazione. Ciò sia che trattisi di parti aventi notevole rilevanza rispetto alla struttura ed alla funzionalità del bene sia che trattisi di parti di scarso valore”.*

⇒ **CM 12/2016 p.to 17.2:** è stata sostanzialmente di parere contrario:

*“si ritiene che, ove nel quadro dell'intervento di installazione degli infissi siano forniti anche componenti e parti staccate degli stessi, sia **necessario verificare se tali parti siano connotate o meno da una autonomia funzionale** rispetto al manufatto principale. Solo in presenza di detta autonomia il componente, o la parte staccata, non deve essere ricompresa nel valore dell'infisso, ai fini della verifica della quota di valore eventualmente non agevolabile. Se il componente o la parte staccata concorre alla normale funzionalità dell'infisso, invece, deve ritenersi costituisca parte integrante dell' infisso stesso. In tale ipotesi, il valore del componente o della parte staccata deve confluire, ai fini della determinazione del limite cui applicare l'agevolazione, nel valore dei beni significativi e non nel valore della prestazione”.*

Appare evidente il mutamento di pensiero (il bruciatore di una caldaia non è certamente dotato di “autonomia funzionale” nell'ambito dell'impianto di riscaldamento; analogo discorso per i termosifoni, ecc.).

NEW

NOVITA' – Con l'intervento Legislativo viene "avallata" l'interpretazione fornita dall'Agenzia con nella CM 12/2016.

L'individuazione del valore dei beni significativi nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio e delle parti staccate si effettua in base all'**autonomia funzionale** delle parti rispetto al manufatto principale.

In sostanza le parti staccate:

- non **connotate da un'autonomia funzionale** rispetto al bene significativo
- rientrano nel calcolo dei limiti di valore previsti per i beni significativi.

PARTI STACCATE DI UN INFISSO	
AUTONOMIA FUNZIONALE	SENZA AUTONOMIA FUNZIONALE
↓	↓
Costituiscono parte integrante dell'infisso stesso. Non vanno ricomprese nel valore del bene significativo	Costituiscono parte integrante dell'infisso stesso Il loro valore confluisce in quello del bene significativo (e non nel valore della prestazione)

Esempio4

Preventivo per la sostituzione degli infissi di una abitazione per €. 15.000 di cui:

- valore degli **infissi: € 10.000**
- **tapparelle e zanzariere** (non autonome funzionalmente): per **€ 1.000**
- **la differenza:** per manodopera, materiale di consumo, ecc.

Non fruendo le tapparelle di una autonomia funzionale, il valore dei beni significativi deve essere individuato in € 11.000 (infissi + tapparelle); l'importo del preventivo al netto dei beni significativi e dunque pari a: $15.000 - 11.000 = 4.000$ (su cui si applica l'IVA al 10%).

Per i beni significativi:

- **Iva 10%:** $(15.000 - 11.000) = € 4.000$
- **Iva 22%:** $15.000 - 4.000 = € 11.000$.

LE INDICAZIONI IN FATTURA

NEW

NOVITA' – Si stabilisce che la **fattura** emessa dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato **deve indicare**, oltre al servizio oggetto della prestazione, anche **il valore dei beni di valore significativo** (individuati dal D.M. 29.12.1999).

Tale distinta indicazione, già sancita dall'Agenzia nella CM 71/2000, si rende necessaria in quanto i suddetti beni sono suscettibili di essere assoggettati a due distinte aliquote:

- quella del 10% entro il limite di valore pari alla differenza tra il prezzo della prestazione complessiva ed il valore dei beni medesimi
- e quella del 22% per la parte di valore residua.

Laddove il pagamento del corrispettivo avvenga in più soluzioni (acconti e saldo):

- il limite di valore dei beni significativi entro cui applicare l'aliquota IVA 10%
- va calcolato in relazione all'intero corrispettivo pattuito e non al singolo pagamento.

La fattura relativa ad ogni pagamento deve, quindi, evidenziare il valore dei beni significativi corrispondente alla quota di corrispettivo pagato (acconto/saldo), con indicazione sia della parte di valore dei beni significativi assoggettata a IVA 10% sia di quella con IVA 22%.

Esempio5	<p>Corrispettivo fornitura con posa impianti di sicurezza per euro 20.000 Impianto di sicurezza valore di euro 12.000 $20.000 - 12.000 = 8.000$ (valore della prestazione, compreso materie prime e semilavorati) L'aliquota del 10% si applicherà: → al valore della prestazione pari ad 8.000 euro; → e al corrispettivo per l'impianto di sicurezza per euro 8.000.00. La restante parte (4.000) sosterà l'aliquota IVA del 22%.</p>
-----------------	--

F.LLI VERDI S.R.L.		Via del Tritone, 50 00199 - Roma P. IVA: 08985685678		
Committente: ROSSI MARIO ... P. IVA: 02315484587		FATTURA N. 100 DATA: 25/02/2018		
LUOGO DI CONSEGNA: Via Padova, 17 00199 – Roma				
Q.tà	Articolo	Descrizione	Prezzo escluso IVA	IVA
		Corrispettivo pattuito al netto di IVA	€ 20.000,00	
		Impianto di sicurezza (beni significati D.M. 29.12.1999)	€ 8.000,00	10%
		Impianto di sicurezza (beni significati D.M. 29.12.1999)		22%
		Posa in opera: Comprensiva di materie prime e manodopera agevolabile ex art. 7 co.1 , lett. b), L. 488/1999	€ 4.000,00	10%
		Posa in opera: Materie prime e manodopera non agevolabile	€ 4.000,00	
ANNOTAZIONI: Rif. accordo commerciale del ...			Imponibile 10%	16.000,00
			IVA 10%	1.600,00
			Imponibile 22%	4.000,00
			IVA 22%	880,00
			TOT. FATTURA	€ 22.480,00

IVA ADDEBITATA ERRONEAMENTE - DETRAZIONE E REGIME SANZIONATORIO

Con l'art. 1, c. 935, della Legge di Bilancio per il 2018, tramite integrazione del comma 6 dell'art. 6 D.lgs 471/97, viene prevista una sanzione "fissa" in luogo della sanzione proporzionale per il **cessionario o committente**



Art. 6 c. 6 Dlgs 471/97: "In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente e' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta e' esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale"

In caso di applicazione dell'Iva da part del cedente/prestatore:

- **in misura superiore a quella effettiva**
- che risulti **erroneamente assolta dal cedente/prestatore** (che la ha portata a debito in una liquidazione periodica Iva)
- al **cessionario/committente** che ha detratto l'Iva si applica la **sanzione "fissa" da € 250 ad € 10.000**
- **fermo restando tale diritto alla detrazione.**

Inoltre, la restituzione dell'Iva (da parte del cessionario/committente) è esclusa se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale.

In assenza di frode, laddove le parti si avvedano dell'errore commesso

- potranno procedere ad una variazione di sola Iva
- entro il termine di un anno dall'emissione della fattura originaria (ex art. 26 c. 3 Dr 633772, trattandosi di una "errore di fatturazione").

Esempi: si tratta del caso in cui il cedente/prestatore che:

- addebita l'IVA con l'aliquota del 22% in luogo dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10% o 4% o situazioni analoghe
- addebita un'Iva in luogo della esenzione, non imponibilità o esclusione da Iva

In tale fattispecie il cedente/prestatore assolve erroneamente l'IVA ed il cessionario/committente detrae l'IVA addebitata per errore.



Analogie col reverse charge: si noti come l'assetto sanzionatorio sia stato informato su quello già previsto per l'errata applicazione dell'Iva in luogo del reverse charge (art. 6 c. 9-bis1 Dlgs 472/97):

- anche in questo caso il cliente ha detratto un'Iva "non regolare"
- la sanzione rimane, pertanto, la medesima: da € 250 ad € 10.000 permanendo il diritto alla detrazione
- non è richiesta la regolarizzazione della fattura originariamente emessa (v. CM 16/2017).

SITUAZIONE PREVIGENTE

In passato, il cessionario/committente si vedeva applicata la sanzione:

- **indebita detrazione**

VIOLAZIONE	FINO AL 31/12/2015 (art. 6 c. 6 Dlgs 471/97)	DAL 1/01/2016 (art. 6 c. 6 Dlgs 471/97)
Indebita detrazione Iva	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 100% della detrazione effettuata 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 90% della detrazione effettuata



Nota: in tal senso si è espressa la giurisprudenza (Cass. n. 15178/2014, n. 20977/2013 e n. 12146/2009), con principio, peraltro, condiviso dalla Corte UE (cause C-342/87 e n. 454/98).

- **per infedele dichiarazione**, ove la detrazione fosse già stata riportata in una dichiarazione iva presentata (per quanto con applicazione del cumulo giuridico ex art. 12 Dlgs 472/97)

VIOLAZIONE	FINO AL 31/12/2015	DAL 1/01/2016
Dichiarazione Iva infedele	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 100% al 200% della maggior imposta o della differenza del credito <p>Sanzione minima: nessuna</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato <p>Sanzione minima: nessuna</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 135% al 270% della maggior imposta dovuta/differenza del credito <u>utilizzato</u> se la violazione è realizzata tramite comportamento fraudolento ▪ dal 60% al 120% della maggior imposta dovuta/differenza del credito <u>utilizzato</u>: <ul style="list-style-type: none"> ⇒ in assenza di comportamento fraudolento ⇒ laddove, alternativamente: <ol style="list-style-type: none"> a) la maggior imposta/minor credito accertati: <ul style="list-style-type: none"> ✓ sono inferiori al 3% dell'imposta/credito dichiarati ✓ e comunque inferiori a € 30.000 <p>Sanzione minima: nessuna</p>

SITUAZIONE ATTUALE

Per effetto della modifica normativa, per la medesima fattispecie

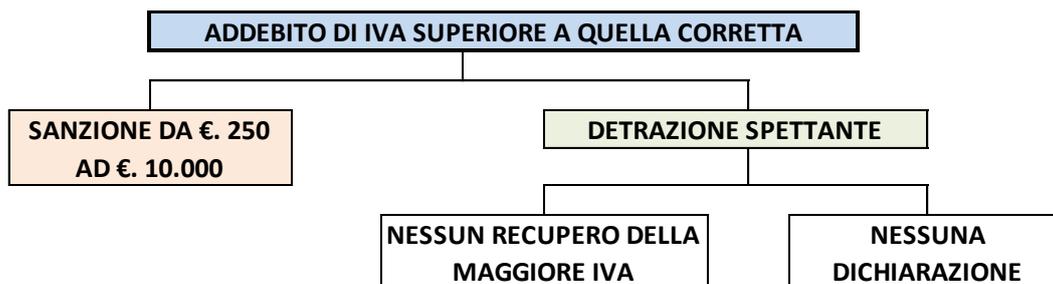
- troverà applicazione la sanzione fissa **compresa fra € 250 e € 10.000**
- avendo il committente/acquirente garantito diritto alla detrazione operata.

Esempio1	<p>In seguito ad un appalto per una ristrutturazione, alla Alfa Srl è stata emessa nel 2016 una fattura per €. 10.000 + 2.200 Iva 22% in luogo dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10%.</p> <p>In seguito ad accertamento dell'Ufficio, ad Alfa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ viene irrogata la sanzione di €. 250 (che versa entro 60 giorni abbattuta ad 1/3, in applicazione dell'art. 16 Dlgs 472/97) ▪ non viene contestata la detrazione dell'Iva di €. 2.200, nè la dichiarazione Iva infedele.
----------	--

FAVOR REI

In applicazione del principio del favor rei, la sanzione fissa

- ⇒ troverà applicazione anche per le **violazioni irrogate al 31/12/2017**
- ⇒ ad eccezione del caso in cui
 - il contribuente abbia validamente esperito il ravvedimento operoso
 - il provvedimento di irrogazione delle sanzioni sia divenuto definitivo



LE MODIFICHE AL GRUPPO IVA

Con i **co. 984 e 985** della Legge di Bilancio per il 2018 si modifica la disciplina del **gruppo IVA** introdotta dalla legge di bilancio 2017 (art. 1, co. 24, legge n. 232 del 2016).

In particolare:

- il **c. 984** introduce i **nuovi commi da 4-bis a 4-sexies all'art. 70-quinquies** DPR n. 633 del 1972, riguardante le operazioni infragruppo
- il **c. 985** chiarisce che le suddette norme si applicano alle operazioni effettuate a **decorrere dal 1° gennaio 2018**.

Co. 24-31 L. 232/2016	IVA DI GRUPPO	<p>Viene introdotto il titolo V bis nel D.P.R. 633/1972, disciplinando il "Gruppo IVA" (alternativo alla liquidazione IVA di gruppo ex art. 73, comma 3, DPR n. 633/72). Il Gruppo IVA sarà utilizzabile dal periodo d'imposta 2018.</p> <p>CONDIZIONI Per poter accedere al gruppo IVA devono essere rispettati tre requisiti:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%; text-align: center; padding: 5px;">VINCOLO FINANZIARIO</td> <td style="padding: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> - tra i soggetti esiste un rapporto di controllo (diretto o indiretto) - i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">VINCOLO ECONOMICO</td> <td style="padding: 5px;"> Tra i soggetti si riscontri una delle seguenti forme di cooperazione: <ul style="list-style-type: none"> - svolgimento di un'attività principale dello stesso genere - svolgimento di attività complementari o interdipendenti - svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi. </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; padding: 5px;">VINCOLO ORGANIZZATIVO</td> <td style="padding: 5px;"> Tra i soggetti passivi IVA <i>"esiste un coordinamento, in via di diritto ... o in via di fatto, fra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto"</i>. </td> </tr> </table> <p>OPZIONE Per la costituzione del GRUPPO IVA è necessario esercitare apposita opzione:</p> <p style="margin-left: 20px;">➔ da parte di tutti i soggetti passivi IVA per i quali ricorrono i vincoli finanziari, economici e organizzativi.</p> <p>L'efficacia dell'opzione dipende dalla data di presentazione:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin: 10px 0;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">se l'opzione è presentata dal 01.01 al 30.09</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">ha effetto dall'anno successivo</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">se l'opzione è presentata 01.10 al 31.12</td> <td style="padding: 5px;">ha effetto dal 2° anno successivo</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; padding: 5px;">una volta esercitata l'opzione è vincolante per 3 anni e si rinnova automaticamente.</td> </tr> </table> <p>Una volta esercitata l'opzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ le cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo IVA nei confronti di un soggetto <ul style="list-style-type: none"> ✓ partecipante al Gruppo: non sono considerate cessioni di beni / prestazioni di servizi; ✓ non partecipante al gruppo: si considerano effettuate dal Gruppo IVA; ➔ le cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate da un soggetto che non fa parte del Gruppo IVA nei confronti di: <ul style="list-style-type: none"> ✓ un soggetto partecipante al Gruppo IVA: si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA. 	VINCOLO FINANZIARIO	<ul style="list-style-type: none"> - tra i soggetti esiste un rapporto di controllo (diretto o indiretto) - i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto 	VINCOLO ECONOMICO	Tra i soggetti si riscontri una delle seguenti forme di cooperazione: <ul style="list-style-type: none"> - svolgimento di un'attività principale dello stesso genere - svolgimento di attività complementari o interdipendenti - svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi. 	VINCOLO ORGANIZZATIVO	Tra i soggetti passivi IVA <i>"esiste un coordinamento, in via di diritto ... o in via di fatto, fra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto"</i> .	se l'opzione è presentata dal 01.01 al 30.09	ha effetto dall'anno successivo	se l'opzione è presentata 01.10 al 31.12	ha effetto dal 2° anno successivo	una volta esercitata l'opzione è vincolante per 3 anni e si rinnova automaticamente.	
VINCOLO FINANZIARIO	<ul style="list-style-type: none"> - tra i soggetti esiste un rapporto di controllo (diretto o indiretto) - i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto 													
VINCOLO ECONOMICO	Tra i soggetti si riscontri una delle seguenti forme di cooperazione: <ul style="list-style-type: none"> - svolgimento di un'attività principale dello stesso genere - svolgimento di attività complementari o interdipendenti - svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi. 													
VINCOLO ORGANIZZATIVO	Tra i soggetti passivi IVA <i>"esiste un coordinamento, in via di diritto ... o in via di fatto, fra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto"</i> .													
se l'opzione è presentata dal 01.01 al 30.09	ha effetto dall'anno successivo													
se l'opzione è presentata 01.10 al 31.12	ha effetto dal 2° anno successivo													
una volta esercitata l'opzione è vincolante per 3 anni e si rinnova automaticamente.														

Il **c. 984** introduce i **nuovi commi da 4-bis a 4-sexies all'art. 70-quinquies** DPR n. 633 del 1972, riguardante le operazioni infragruppo.

Le norme introdotte sono volte a **includere la stabile organizzazione** nella descritta normativa del **gruppo IVA**, a fini antielusivi, e a disciplinare i criteri per la **determinazione della base imponibile**, sia in presenza di un corrispettivo che in caso di prestazioni rese a titolo gratuito.

4-bis	Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.
4-ter	Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte.
4-quater	Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro da un soggetto che non ne fa parte.
4-quinquies	Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.
4-sexies	La base imponibile delle predette operazioni, ove vi sia un corrispettivo è determinata secondo le regole generali (art. 13, c. 1 e 3 del decreto IVA).

TAX FREE SHOPPING – FATTURA ELETTRONICA DAL 1/09/2018

Il c. 1088 della Legge di Bilancio 2018, dispone il differimento:

- **dal 1° gennaio 2018**
- **al 1° settembre 2018**
- per l'obbligo di emissione in modalità elettronica delle **fatture** relative alle **cessioni di beni a viaggiatori extraUE** (art. 38-quater Dpr 633/72)

Si ricorda che l'art. 4-bis del DL 193/2016 ha disciplinato l'emissione elettronica delle fatture per il tax free shopping, prevedendone l'obbligatorietà a partire dal **1° gennaio 2018**:

- per gli acquisti di beni del valore complessivo, al lordo dell'IVA, superiore a € 155
- destinati all'uso personale o familiare
- da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale dell'Unione europea (in sgravio IVA).

NOVITA' Con la Legge di bilancio per il 2018 l'obbligo in questione viene posticipato al **1° settembre 2018**.

**PARTE IV°
DISPOSIZIONI
VARIE**

PIR E SOCIETA' IMMOBILIARI

Il **co. 80, art. 1, legge di bilancio 2018**, modifica la **disciplina dei PIR ammettendo** tra le imprese nelle quali deve essere investito almeno il 70% dei piani individuali di risparmio anche le **imprese che svolgono un'attività immobiliare**. Conseguentemente è **eliminata la definizione di impresa** che svolge **attività immobiliare** ai fini della disciplina dei PIR.

La **L. 232/2016** dispone **l'esenzione dalla tassazione per alcuni redditi** derivanti da investimenti nei piani di risparmio a lungo termine (PIR). Le somme destinate a quest'ultimi devono riguardare:

- gli **investimenti qualificati in strumenti finanziari**, anche non negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione,
- **attraverso** l'apertura di un rapporto finanziario con opzione per il regime del risparmio amministrato, o contratto assicurazione sulla vita o capitalizzazione, avvalendosi di appositi intermediari.

L'agevolazione di estende anche agli investimenti in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) residenti in Italia o Stati UE/SEE che investono almeno il 70% dell'attivo negli strumenti finanziari. Tuttavia, **l'accesso al regime fiscale di favore**, esteso anche **all'imposta di successione** per il trasferimento di strumenti finanziari per causa di morte, riguarda i rendimenti, conseguiti al di fuori dell'esercizio di impresa commerciale, derivanti da:

- redditi di capitale, di cui all'art. 44 TUIR, diversi da quelli relativi a partecipazioni qualificate
- e redditi diversi di cui all'art. 67, co. 1, lett. da c-bis) a c-quinquies), del TUIR

con l'esclusione di quelli che concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo.

Le **condizioni e caratteristiche del PIR** sono:

CONDIZIONI	RIEPILOGO
SOGGETTIVE	Costituzione del piano solo da persone fisiche residenti in Italia
TEMPORALI	Possesso degli strumenti finanziari per almeno 5 anni
INVESTIMENTO	Destinazione di somme/valori per un importo complessivo di € 150.000
VINCOLI	In ciascun anno solare di durata del piano, per almeno i 2/3 dell'anno , le somme/valori destinati nel PIR devono essere investiti per almeno il 70%, di cui il 30% in strumenti finanziari di imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB o in indici equivalenti di altri mercati, del valore complessivo in strumenti finanziari emessi/stipulati con imprese residenti in Italia, o in Stati UE o SEE. Nota: la limitazione relativa all'investimento in strumenti finanziari emessi/stipulati con imprese che svolgono attività diversa da quella immobiliare è stata soppressa dalla legge di bilancio 2018.
LIMITI E DIVIETI	Somme o valori destinati nel piano non possono essere investiti: <ul style="list-style-type: none"> • per oltre il 10% in strumenti finanziari di uno stesso emittente o stipulati con la stessa controparte/società dello stesso gruppo dell'emittente/controparte o in depositi e c/c; • in strumenti finanziari emessi/stipulati con soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Sono considerati qualificati le partecipazioni e diritti/titoli di cui alla lett. c), co.1, art. 67 del TUIR, tenendo conto anche delle percentuali di partecipazione/diritti di voto possedute dai familiari della persona fisica e delle società/enti da loro direttamente o indirettamente controllati ai sensi dei numeri 1) e 2), co. 1, art. 2359 del C.C. (L. 232/2016, art. 1, co. 100)

DESTINATARI

Il regime fiscale agevolato riguarda le persone fisiche, anche minorenni:

- a) **fiscalmente residenti in Italia**, con la conseguenza che l'eventuale trasferimento della residenza all'estero comporta il venire del requisito soggettivo (art. 1, co. 100).

Ne deriva che, ai **redditi realizzati dal momento in cui ha efficacia il cambio di residenza**, si applicheranno le regole ordinarie previste per i soggetti non residenti. Pertanto, il venir meno del requisito successivo all'apertura del PIR ne determina la chiusura. L'investimento potrebbe essere **mantenuto anche successivamente al trasferimento della residenza all'estero**:

- in modo tale che gli strumenti finanziari di cui si compone il piano siano **detenuti per 5 anni**
 - che consente di **evitare il recupero a tassazione** per i redditi di strumenti che, all'atto del trasferimento, non hanno compiuto il quinquennio purché gli stessi siano detenuti per lo stesso periodo;
- b) **non risultino titolari, contemporaneamente, di più PIR**, condizione da autocertificare, anche se questo non impedisce al soggetto la chiusura e successiva riapertura di un altro piano **nel quale destinare le somme o valori nel limite complessivo di € 150.000**.
- c) **non condivisione del PIR** con altre persone fisiche (autocertificata dal titolare);
- d) **il decesso del titolare** del PIR comporta il venir meno dei requisiti per il beneficio fiscale. Tuttavia, l'evento però impedisce di verificare il rispetto del requisito temporale relativo agli strumenti finanziari di cui si compone il piano. **Questo evita il recupero a tassazione ai redditi degli strumenti finanziari** che, all'atto del decesso, non hanno maturato il suddetto periodo temporale, compresi i redditi di capitale relativi alle quote di OICR detenute nel piano maturati alla data di apertura della successione che, diversamente, sarebbero assoggettati a tassazione al momento dell'intestazione in capo all'erede.

COSTITUZIONE

Il piano si costituisce, **avvalendosi di intermediari** abilitati o stabili organizzazioni di intermediari non residenti, presso cui è depositato, imprese di assicurazione residenti in Italia e non residenti che operano tramite stabile organizzazione o in regime di libera prestazione di servizi con nomina di un rappresentante fiscale in Italia, **attraverso**:

COSTITUZIONE DEL PIANO DI RISPARMIO

- | |
|--|
| a) rapporto di custodia o amministrazione titoli o gestione di portafogli, con annesso c/c di appoggio, esercitando l'opzione per l'applicazione del regime del risparmio amministrato |
| b) altro stabile rapporto rappresentato anche dalla sottoscrizione di quote/azioni di un OICR |
| c) contratto di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione, di cui non è richiesta l'opzione per il regime del risparmio amministrato, in quanto origina solo redditi di capitale |

Nei **rapporti di cui al punto sub a)**, sono inclusi anche quelli di **amministrazione fiduciaria** che può essere con o senza intestazione dei titoli, anche quando questi ultimi siano depositati presso intermediari non residenti. Quanto detto deriva dal fatto che per l'applicazione del regime del risparmio amministrato da parte delle società fiduciarie basta la sola **sussistenza** di un rapporto di amministrazione e **non anche l'intestazione dei beni alle stesse**.

La costituzione del PIR, in caso di **amministrazione fiduciaria**, può essere effettuata:

- **direttamente** dalla società fiduciaria che provvederà alla gestione fiscale del PIR e

- **anche da altro intermediario abilitato** ad applicare il regime del risparmio amministrato, nel qual caso la fiduciaria diviene intestataria del piano costituito presso altro intermediario che provvederà alla gestione fiscale.

PIR CONFORME PER L'AGEVOLAZIONE

Il PIR si **identifica** con l'investimento che fruisce dell'agevolazione fiscale e si **costituisce** tramite la **destinazione delle somme/valori a investimenti qualificati** che si considera tale quando si **compone** di **strumenti finanziari qualificati** che, ai sensi del **co. 102 dell'art. 1 della L. 232/2016**, si intendono quelli in strumenti finanziari, **anche nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione**, di imprese fiscalmente residenti in Italia o residenti in Stati UE/SEE con **stabile organizzazione in Italia**.

Novità: non è più richiesto che le somme/valori destinati nel piano di risparmio di lungo periodo debbano essere investiti per almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari emessi o stipulati **con imprese che svolgono attività diverse da quella immobiliare**

Di conseguenza, per esigenze di coordinamento normativo, nel medesimo co. 102, art. 1, L. 232/2016 vengono soppressi i periodi che stabilivano la presunzione di impresa che svolge attività immobiliare.

PRESUNZIONE NORMATIVA DI IMPRESA CHE SVOLGE ATTIVITA' IMMOBILIARE L. 232/2016, art. 1, co. 102 (periodo soppresso dalla legge di bilancio 2018)

Ai fini dei commi da 100 a 113 del presente articolo si presume, senza possibilità di prova contraria, impresa che svolge attività immobiliare quella il cui patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio di impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio di impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui l'impresa svolge l'attività agricola

Inoltre, occorre che

- l'insieme degli strumenti finanziari qualificati costituiscano **almeno il 70% del valore complessivo** e che
- **almeno il 30% degli stessi** (ovvero il 21% che corrisponde al 30% del 70%) è destinata a strumenti finanziari di imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o in altri indici equivalenti di mercati regolamentati esteri. In caso di **variazione nella composizione del FTSE MIB** (o analoghi indici esteri) che comporta, nel corso della durata del PIR, l'inserimento nel medesimo indice di società in precedenza esclusa, la variazione non rileva al fine della verifica della sussistenza del vincolo di composizione del PIR.

CONDIZIONI DI INVESTIMENTO PIR CONFORME (si tralascia il vincolo del 10% di cui al co. 103)		VALORI
A	Contratti di assicurazione (1° vincolo di cui al co. 102, 1° periodo)	70
B = A x 30%	Investimento in imprese no FTSE MIB (2° vincolo di cui al co. 102, 2° periodo)	21
C	Investimento in altri strumenti finanziari	30
D = A + C	INVESTIMENTO TOTALE	100

L'investimento qualificato può non coincidere con quello "PIR conforme" qualora il primo è superiore al 70% ma è inferiore al 100% del PIR conforme e, quindi, quest'ultimo è composto, fino al 30% del totale, da strumenti finanziari non qualificati e da liquidità.

Quindi, **possono concorrere a formare l'investimento "PIR conforme"**, per il restante 30%, anche:

- ⇒ gli strumenti finanziari che non hanno i requisiti per poter essere considerati come qualificati;
- ⇒ **gli impieghi in liquidità**, quali depositi e conti correnti;
- ⇒ **i titoli di Stato italiani o esteri.**

ULTERIORI CONDIZIONI PER L'INVESTIMENTO PIR CONFORME

Non superiore a € 30.000 all'anno e a € 150.000 complessivamente, con la conseguenza che il tetto massimo non può essere raggiunto in meno di 5 anni. **Non** è necessario effettuare **investimenti in ogni anno di durata del piano**. È comunque consentito destinare al piano importi inferiori a € 30.000 l'anno. In tale ultimo caso, **l'importo che non è stato destinato in un anno può essere investito negli anni successivi** nel limite annuale di € 30.000. Ai fini del computo dei predetti limiti, si tiene conto delle **somme affidate all'intermediario** o, nel caso di conferimento di strumenti finanziari già posseduti, del loro **valore** alla data di conferimento.

Nota: i limiti di € 30.000 e € 150.000 non si applicano agli enti di previdenza obbligatoria e alle forme di previdenza complementare.

Gli **strumenti finanziari**, che non devono essere emessi/stipulati con residenti in paesi non collaborativi, di uno stesso emittente e la liquidità che lo compongono **non devono superare il 10% dell'investimento totale**

Detenzione, singola o cumulativa, degli strumenti finanziari per un **periodo minimo di 5 anni**

Tuttavia, gli **strumenti finanziari che non possono concorrere alla formazione dell'investimento PIR conforme** sono:

Strumenti finanziari, ancorché negoziati in mercati regolamentati, emessi o stipulati con soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli indicati nella c.d. **white-list** di cui al D.M. 04/09/1996

Strumenti finanziari i cui redditi **concorrono alla formazione del reddito complessivo** imponibile

Partecipazioni sociali considerate qualificate ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. c), del TUIR e del co. 100, art. 1, L. 232/2016. **La partecipazione sociale è qualificata** nel momento in cui possiede i requisiti previsti dalle norme poc'anzi indicate. Da questo momento si tratta di uno strumento finanziario che non può concorrere alla formazione dell'investimento "PIR conforme"

L'intero investimento "PIR conforme" deve **rispettare**:

- ⇒ il c.d. **limite alla concentrazione del 10%** degli investimenti,
- ⇒ che va computato **sui depositi distintamente dai c/c**. Infatti, in questi ultimi la giacenza è finalizzata all'effettuazione delle operazioni correnti diversamente dai depositi in cui la suddetta giacenza è finalizzata all'ottenimento di un rendimento.

Il limite alla concentrazione, in maniera analoga a quanto avviene per il vincolo di composizione, non deve essere osservato in maniera continuativa, ma deve essere rispettato per **almeno i 2/3 dell'anno, considerato per intero**, e cioè per almeno 243 giorni all'anno (244 se l'anno è bisestile). Qualora la chiusura o apertura del PIR si verifica nel corso dell'anno, i suddetti vincoli devono essere mantenuti per almeno i 2/3 della **frazione di anno** in cui il piano è costituito o estinto.

ANNO	GIORNI	VINCOLO DEI 2/3
INTERO	365	243 GIORNI
FRAZIONE	240	160 GIORNI

MODIFICHE E AMPLIAMENTO DELL'INVESTIMENTO QUALIFICATO

In merito agli strumenti finanziari che concorrono a formare l'investimento qualificato ai fini PIR, il testo originario della norma ha subito **modifiche ad opera del D.L. 50/2017**.

ANTE MODIFICA (stralcio)	Il PIR si costituisce con la destinazione di somme/valori ... agli investimenti qualificati indicati al co. 90, art. 1, L. 232/2016 .
POST MODIFICA (stralcio)	Il PIR si costituisce con la destinazione di somme/valori ... agli investimenti qualificati indicati al co. 102, art. 1, L. 232/2016 (per il commento si rinvia a quanto esposto nel paragrafo precedente "PIR conforme per l'agevolazione)

Il **co. 90, art. 1, L. 232/2016**, stabilisce che i redditi, diversi da quelli relativi a partecipazioni qualificate di cui all'art. 67, co. 1, lett. c), del TUIR, generati dagli investimenti qualificati indicati nel co. 89 della medesima legge, sono esenti da tassazione. Il riferimento al suddetto comma 90, relativo all'agevolazioni fiscali per gli investimenti effettuati dagli enti di previdenza obbligatoria (co. 88), non consente di individuare l'investimento qualificato ai fini PIR in quanto stabilisce il regime fiscale degli investimenti qualificati e non gli investimenti che sono indicati nel co. 89. Infatti, tale ultima norma individua i seguenti **investimenti qualificati passibili di agevolazione**:

- | |
|---|
| 1) Azioni o quote di imprese residenti in Italia, o in Stati UE/SEE con stabile organizzazione; |
| 2) Quote o azioni di OICR residenti in Italia, o in Stati UE/SEE, che investono in misura prevalente negli strumenti finanziari di cui al punto precedente. |

Il **co. 104, art. 1, L. 232/2016** considera investimenti qualificati anche le **quote o azioni di OICR residenti in Italia o in Stati UE/SEE**, che investono almeno il 70% dell'attivo in strumenti qualificati, di cui per il 30% in imprese italiane o residenti nella UE/SEE con stabile organizzazione, non inserite nel FTSE MIB, rispettando il limite del 10% del totale per singolo emittente. **In altri termini**:

- i **vincoli all'investimento** e
- il **divieto di investimento in Paesi non collaborativi**

vanno applicati **avendo riguardo all'attivo dell'OICR. Se quest'ultimo è "PIR conforme", le quote di partecipazione in tale OICR sono comunque investimenti qualificati**. Nel computo del limite alla concentrazione non si tiene conto della liquidità detenuta per esigenze di tesoreria presso il depositario. Qualora, invece, il **PIR sia costituito anche da altri strumenti finanziari**, i vincoli e il divieto all'investimento vanno verificati **con riferimento all'ammontare complessivo delle risorse destinate nel piano**. Pertanto, se le quote o le azioni di OICR "PIR conformi":

- **sono almeno pari al 70%** del totale delle risorse, l'ammontare residuo delle stesse può essere investito liberamente;
- **sono inferiori alla predetta percentuale**, l'investimento è PIR conforme se vengono inseriti nel piano altri strumenti finanziari qualificati fino a concorrenza della quota del 70%.

PERIODO MINIMO DI POSSESSO

Il **periodo minimo di possesso** degli strumenti finanziari in cui è investito il piano:

- è stabilito in almeno **5 anni** e
- a tale fine **rileva**, in ciascun anno solare, la data di acquisto/cessione o rimborso degli stessi.

Il suddetto vincolo temporale **non** assume **rilevanza per la liquidità detenuta in conto corrente** che comunque non può eccedere il 10% del valore complessivo del piano.

Tuttavia, **in caso di rimborso degli strumenti finanziari** oggetto di investimento prima del decorso dei 5 anni, il controvalore conseguito deve essere reinvestito in strumenti finanziari qualificati entro

un termine che decorre dal rimborso. Tale ultima condizione precisa il contenuto obbligatorio del periodo minimo in relazione all'ipotesi della cessione seguita da un reinvestimento entro il medesimo termine posto per il reinvestimento successivo al rimborso.

In entrambi i casi l'**investimento PIR conforme** riguarda strumenti finanziari che non sono posseduti per 5 anni:

- ma le **somme rivenienti dalla dismissione** del primo strumento sono investite in quelli successivi che
- sono una **continuazione dell'investimento originario**.

In tale ottica, la **cessione del primo strumento, seguita dal reinvestimento**, entro il medesimo periodo di tempo previsto per quest'ultimo a seguito del rimborso, in altro strumento, non può che avere le medesime conseguenze che ha il **reinvestimento conseguente al rimborso**.

Pertanto:

CESSIONE CON REINVESTIMENTO	Strumenti finanziari oggetto di investimento ceduti prima di 5 anni dalla destinazione al PIR: nel caso di loro sostituzione con altri strumenti entro il periodo di tempo previsto per il reinvestimento che segue il rimborso, l'investimento prosegue attraverso un altro strumento finanziario
CESSIONE SENZA REINVESTIMENTO	Strumenti finanziari oggetto di investimento ceduti prima di 5 anni dalla destinazione al PIR: nel caso di mancato reinvestimento con altri strumenti entro il periodo di tempo previsto per lo stesso, l'investimento non prosegue e si determina il recupero a tassazione per i redditi relativi allo strumento oggetto di cessione

MOVIMENTAZIONI DEL PIANO

Il PIR può essere **dinamico e/o flessibile** a seconda della **variazione** nel tempo della sua composizione **quantitativa e qualitativa** che è soggetta ad alcuni vincoli.

VARIAZIONI QUANTITATIVE

In caso di **prelievo di liquidità o trasferimento degli strumenti finanziari** ad altro rapporto il valore del PIR si riduce di un ammontare corrispondente alle suddette operazioni. Tuttavia, possono essere destinate al piano altre risorse nello stesso anno in cui le menzionate operazioni avvengono, purché nel **rispetto del limite annuo di € 30.000**.

Nota: il non prelevamento dei redditi derivanti dagli investimenti PIR conformi, conseguiti in regime di esenzione, comporta che gli stessi vengono considerati nuovi versamenti e in quanto tali aumentano il valore del PIR medesimo di un ammontare corrispondente, con la conseguenza che rilevano al fine del computo dei limiti annuo (€ 30.000) e complessivo (€ 150.000).

VARIAZIONI QUALITATIVE

Gli strumenti finanziari che compongono il PIR possono essere liquidati prima del decorso dei 5 anni e, al ricorrere di determinate circostanze, non si determina il recupero a tassazione per i redditi ad essi riferiti.

REINVESTIMENTO DELLE SOMME PROVENIENTI DAL RIMBORSO/CESSIONE

Il co. 106, art. 1, L. 232/2016 stabilisce che in caso di **rimborso degli strumenti finanziari** oggetto di investimento **prima del quinquennio**, il **controvalore** conseguito, costituito **dall'ammontare**

derivante dal rimborso **comprensivo di eventuali plusvalenze e minusvalenze realizzate**, deve essere **reinvestito in strumenti finanziari qualificati**, per effetto del richiamo dei commi 102 e 104, **entro un certo periodo** che la norma originaria stabiliva in 30 giorni, periodo quest'ultimo ampliato a 90 giorni per effetto della modifica normativa operata dal D.L. 50/2017.

Nota: il **reinvestimento** del controvalore conseguito con il rimborso **non** va considerato come un **nuovo investimento** ai fini del rispetto dei limiti di € 30.000 e € 150.000.

La **condizione** che anche lo strumento oggetto di rimborso abbia le **caratteristiche per essere considerato qualificato**, sta a significare che se lo stesso:

STRUMENTO RIMBORSATO	DESTINAZIONE DEL REINVESTIMENTO	CONSEGUENZE
QUALIFICATO	Reinvestimento in uno strumento finanziario qualificato	NESSUNA
	Reinvestimento in uno strumento finanziario non qualificato	RECUPERO A TASSAZIONE
NON QUALIFICATO	Reinvestimento in uno strumento (sia qualificato che non)	

Ai fini del **computo del periodo di detenzione minimo dello strumento finanziario** acquistato a seguito di rimborso, rileva il periodo di detenzione dello strumento finanziario rimborsato. **Pertanto:**

- in caso di **rimborso degli strumenti finanziari** oggetto di investimento PIR conforme, di durata inferiore ai 5 anni, se il controvalore del rimborso viene reinvestito entro i termini,
- il **periodo di 90 giorni** entro cui effettuare il reinvestimento si somma al periodo di possesso quinquennale.

Il decorso del termine quinquennale è sospeso durante i 90 giorni per effettuare il reinvestimento.

Il **reinvestimento** del controvalore dello strumento finanziario rimborsato comporta che i redditi:

- derivanti dallo strumento finanziario rimborsato percepiti medio tempore **non sono soggetti al recupero a tassazione;**
- percepiti al momento del rimborso **non sono soggetti a tassazione.**

Qualora gli **strumenti finanziari oggetto di reinvestimento siano ceduti prima dei 5 anni**, gli effetti impositivi derivanti dalla cessione si verificano **anche per i redditi derivanti dagli strumenti finanziari oggetto di rimborso.**

Quanto detto per il rimborso si verifica anche in caso di cessione di strumenti finanziari oggetto di investimento PIR conforme anteriormente al quinquennio, se il corrispettivo di cessione viene reinvestito entro il periodo di 90 giorni.

RECUPERO A TASSAZIONE

La realizzazione di redditi derivanti dalla **cessione** degli strumenti finanziari inseriti nel piano, effettuata prima del decorso dei 5 anni e **senza reinvestimento**, e quelli percepiti durante l'investimento sono tassati in maniera ordinaria, insieme agli interessi e senza sanzioni. A tale fine, **l'intermediario**, per il versamento delle imposte e interessi:

- può effettuare adeguati **disinvestimenti** o
- **chiedere la provvista al titolare** del piano.

Il **disinvestimento di strumenti finanziari** inseriti nel PIR per la corresponsione di imposte e interessi:

- **non** comporta il **recupero a tassazione** dei redditi da esso derivanti se
- i **disinvestimenti non determinano la violazione dei vincoli**, anche se per gli strumenti stessi non è ancora maturato il quinquennio.

Le stesse conseguenze si verificano anche per il pagamento dell'imposta di bollo sugli estratti conto e sulle comunicazioni relative a prodotti finanziari contenuti nel PIR.

Il **disinvestimento** può essere effettuato **solo per mancata provvista dell'investitore**, la quale non consente, però, di effettuare successivi investimenti per importi corrispondenti nel medesimo anno dei disinvestimenti.

*La **non maturazione del periodo minimo** per gli strumenti finanziari inseriti nel piano determina il venir meno del regime di esenzione e si applica, a tal fine, l'**aliquota di imposta vigente al momento della percezione dei proventi**, che è quello rilevante ai fini della tassazione. L'imposta viene versata insieme agli interessi dovuti per il tardivo pagamento.*

SOCIETA' DI INTERMEDIAZIONE MOBILIARE E ADDIZIONALE IRES

I **co. da 84 a 86** dell'art. 1 della legge di bilancio 2018:

- **escludono** le società di intermediazione mobiliare (**SIM**)
- dall'applicazione dell'**addizionale IRES** del 3,5%, introdotta per gli enti creditizi e finanziari dalla L. 208/2015.

Per gli stessi soggetti viene ripristinata la **deducibilità degli interessi passivi**, ai fini IRES, nella misura del 96% del loro ammontare. La medesima percentuale di deduzione degli interessi passivi è stabilita anche ai fini **IRAP**.

Nota: le modifiche si applicano a decorrere dal periodo d'imposta 2017.

Il **co. 84** modifica le disposizioni normative introdotte dalla L. 208/2015 che hanno istituito un'**addizionale IRES del 3,5% per gli enti creditizi e finanziari** e che, nel contempo, hanno concesso l'integrale **deducibilità degli interessi passivi**, sia ai fini IRES che IRAP, precedentemente riconosciuti fiscalmente nella **misura del 96%**.

In particolare, il co. 84:

- **lett. a):** **esclude** le società di intermediazione mobiliare (SIM), dall'applicazione dell'addizionale IRES del 3,5%.

L. 208/2015, art. 1, co. 65

Per gli enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. 87/1992, escluse le società di gestione dei fondi comuni d'investimento **e le società di intermediazione mobiliare** di cui al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 58/1998, e per la Banca d'Italia, l'aliquota di cui all'articolo 77 del TUIR, è applicata con una addizionale di 3,5 punti percentuali.

- **lett. b):** **ricomprende** anche le SIM tra i soggetti per i quali si applica la deducibilità ai fini IRES nei limiti del 96% degli interessi passivi sostenuti.

TUIR, art. 96, co. 5-bis

Gli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi, nonché dalle società di gestione dei fondi comuni d'investimento e dalle società di intermediazione mobiliare di cui al D.Lgs. 58/1998, sono deducibili nei limiti del 96% del loro ammontare.
 Nell'ambito del consolidato nazionale di cui agli artt. da 117 a 129, l'ammontare complessivo degli interessi passivi maturati in capo a soggetti partecipanti al consolidato a favore di altri soggetti partecipanti sono integralmente deducibili sino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi passivi maturati in capo ai soggetti di cui al precedente periodo partecipanti a favore di soggetti estranei al consolidato.

L'**introduzione dell'addizionale Ires** ad opera dei commi da 65-68, art. 1, L. 208/2015, era diretta ad **evitare la svalutazione delle attività per imposte anticipate** ("DTA") iscritte in bilancio, che in base ai principi contabili avrebbe dovuto effettuarsi per effetto della riduzione dell'aliquota dell'IRES dal 27,5 al 24% operata con la stessa legge a decorrere dal 2017, con effetti positivi ai fini della determinazione del patrimonio di vigilanza.

La **L. 232/2016** ha previsto una prima **esclusione per le società di gestione dei fondi comuni di investimento** (SGR) dall'applicazione dell'addizionale, in considerazione del fatto che per esse l'**addizionale IRES** non produce alcun effetto positivo, in quanto, **non costituendo i crediti verso la clientela una voce rilevante nel bilancio di tali società**, le stesse non hanno quella massa di DTA che hanno giustificato l'introduzione dell'addizionale.

Si ricorda che il D.Lgs. 58/1998 disciplina la **società di intermediazione mobiliare** definendola come l'impresa di investimento avente forma di persona giuridica con sede legale e direzione generale in Italia, diversa dalle banche e dagli intermediari finanziari iscritti nell'albo previsto dall'art. 106 del D.Lgs. 385/1993, autorizzata a svolgere servizi o attività di investimento.

Il **co. 85**, tramite una modifica apportata al co. 8, art. 6, D.Lgs. 446/1997, stabilisce che per le SIM:

- gli **interessi passivi** concorrono alla formazione del valore della produzione
- nella misura del 96% del loro ammontare.

Nei predetti limiti sono pertanto **deducibili ai fini IRAP**.

D.Lgs. 446/1997, art. 6, co. 8

(il testo viene riportato non integralmente ma solo per la parte integrata)

Per i soggetti indicati nei commi precedenti non è comunque ammessa la deduzione: dei costi, dei compensi e degli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11; della quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; dell'imposta comunale sugli immobili di cui al D.Lgs. 504/1992. **Per le società di intermediazione mobiliare di cui al D.Lgs. 58/1998, gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96% del loro ammontare.**

INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Il **co. 87, art. 1, legge di bilancio 2018**, modifica la norma sull'interpretazione degli atti nell'applicazione dell'**imposta di registro**, al fine di chiarire che:

- per individuare la tassazione da applicare all'atto presentato per la registrazione
- **non** devono essere considerati **elementi interpretativi esterni all'atto** stesso ovvero contenuti in altri negozi giuridici collegati a quello da registrare.

Viene fatta salva la disciplina dell'abuso del diritto contenuta nella L. 212/2000, nell'ambito delle attribuzioni e poteri degli uffici nella determinazione della base imponibile.

DPR 131/1986	CONTENUTO
art. 20, co. 1 (ANTE MODIFICA)	L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.
art. 20, co. 1 (POST MODIFICA)	L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.

In particolare, la **lett. a) del suddetto co. 87**, modifica la norma che dispone che l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

In primo luogo si fa riferimento all'atto presentato, in luogo che agli atti, e in secondo luogo si chiarisce che l'**interpretazione** avviene sulla base degli **elementi desumibili dall'atto** medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati.

Tale norma è considerata dalla recente giurisprudenza della Cassazione non come una **disposizione antielusiva**:

- pertanto viene riconosciuta all'amministrazione finanziaria la **possibilità di riqualificare come cessione d'azienda il conferimento di beni in una società e**
- **la successiva cessione di quote della stessa**, a prescindere dall'intento elusivo (Cass. n. 22492/2014 e da ultimo Cass. n. 11873/2017). Nella **sentenza n. 2054/2017**, invece, la Cassazione ha ammesso la riqualificazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti solo qualora il Fisco dimostri l'intento elusivo.

In sostanza, la norma **limita l'attività riqualificatoria dell'amministrazione finanziaria** posta in essere sulla base dell'art. 20 del DPR 131/1986, poiché essa può essere svolta unicamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto sottoposto a registrazione, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati.

La modifica normativa consente di assoggettare all'imposta di registro fissa e non **proporzionale le operazioni di conferimento d'azienda con successiva cessione di quote**. Infatti, come evidenziano gli orientamenti giurisprudenziali degli ultimi anni, **le due operazioni poc'anzi citate sono state considerate collegate al punto di applicare**:

- non l'imposta di registro fissa prevista per la specificità dell'atto,
- **ma quella proporzionale prevista per la cessione d'azienda** (le aliquote attuali sono quella del 9% per gli immobili e del 3% per gli altri beni).

Pertanto, la tassazione avviene in base alla natura e agli effetti giuridici **del singolo atto presentato** alla registrazione.

Tuttavia viene fatto salvo quanto disposto dagli articoli successivi. Il riferimento è all'**art. 53-bis**, come modificato dalla successiva lettera *b*).

DPR 131/1986	CONTENUTO
art. 53-bis, co. 1 (ANTE MODIFICA)	Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del DPR 600/1973 e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 347/1990.
art. 53-bis, co. 1 (POST MODIFICA)	<i>Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della L. 212/2000, le attribuzioni e i poteri</i> di cui agli artt. 31 e seguenti del DPR 600/1973 e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 347/1990.

La modifica normativa consente, in materia di **attribuzioni e poteri degli uffici** nella determinazione della base imponibile dell'imposta di registro:

- che **resta ferma la disciplina dell'abuso del diritto**
- introdotta all'art. 10-bis della L. 212/2000 ad opera del D.Lgs. 128/2015.

Al riguardo viene affermato che **l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli asset** al fine di realizzare una cessione di azienda potrà quindi essere **contestato** con le modalità previste dal suddetto **art. 10-bis della L. 212/2000 e non con l'articolo 20 del DPR 131/1986**.

Si ricorda che il **D.Lgs. 128/2015**, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione dell'art. 5 della L. 23/2014 e in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, disciplina:

- il principio generale del **divieto dell'abuso del diritto**, dandone una nuova definizione, **unificata a quella dell'elusione, estesa a tutti i tributi**,
- non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di **adeguate garanzie procedurali**.

La disciplina è prevista dal **nuovo art. 10-bis della L. 212/2000**, in base al quale:

- si è in presenza dell'abuso del diritto allorché una o più **operazioni prive di sostanza economica**, pur rispettando le norme tributarie,
- realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**.

OPERAZIONE SENZA SOSTENZA ECONOMICA

La norma chiarisce che un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. In particolare, sono **indici di mancanza di sostanza economica**:

- la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e
- la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Si considerano indebitamente conseguiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Tali **operazioni non sono opponibili al fisco in caso di accertamento della condotta abusiva**. Infatti, le operazioni elusive effettuate dal contribuente diventano inefficaci ai fini tributari e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali.

OPERAZIONI NON ABUSIVE

Non si considerano invece abusive:

- le operazioni giustificate da **valide ragioni extrafiscali non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale,
- che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

È in facoltà del contribuente di presentare l'**istanza di interpello preventivo**, prima che siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione e per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie oggetto di interpello, **al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.**

Sono previste specifiche **regole procedurali** al fine di garantire il contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento.

In particolare:

- l'abuso del diritto è accertato con apposito atto,
- preceduto a **pena di nullità** dalla **richiesta di chiarimenti** al contribuente da fornire entro 60 giorni. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti e quella di decadenza dell'ufficio dal potere di notifica dell'atto impositivo intercorrono non meno di 60 giorni. In difetto del fatto che siano effettivamente intercorsi 60 giorni, il termine di decadenza per la notifica dell'atto è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni.

MOTIVAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO IN RELAZIONE AI SEGUENTI ASPETTI

- | |
|--|
| • alla condotta abusiva |
| • alle norme o principi elusi; agli indebiti vantaggi fiscali realizzati |
| • ai chiarimenti forniti dal contribuente |

L'onere della prova nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto:

- **grava** sull'amministrazione finanziaria,
- mentre il **contribuente** è tenuto a **dimostrare la sussistenza delle valide ragioni** extrafiscali che stanno alla base delle operazioni effettuate. L'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario.

L'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie. **L'abuso del diritto non è penalmente punibile.** Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, ove ne ricorrano i presupposti.

L'efficacia delle disposizioni dell'art. 10-bis, introdotto in sostituzione dell'art. 37-bis del DPR 600/1973, decorre **dal 01/10/2015** e si applicano retroattivamente anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali non sia stato notificato l'atto impositivo. **L'abrogato art. 37-bis del DPR 600/1973** conteneva la previgente norma antielusiva applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni.

TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI ATTI DI TRASFORMAZIONE DEL TERRITORIO

Il **co. 88, art. 1, della legge di bilancio 2018**, apporta delle modifiche alla L. 10/1977, recante norme per l'edificabilità dei suoli, al fine di **regolare il trattamento tributario degli atti preordinati alla trasformazione del territorio** posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici. A tal fine, sono stati aggiunti i seguenti commi alla suddetta legge:

L. 10/1977	CONTENUTO
art. 20, co. 1	Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, co. 2, del DPR 601/1973. La trascrizione prevista dall'art. 15 della presente legge si effettua a tassa fissa .
art. 20, co. 2 (aggiunto)	Il trattamento tributario di cui al co. 1 si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi.
art. 20, co. 3 (aggiunto)	La disposizione di cui al co. 2 si applica a tutte le convenzioni e atti di cui all'art. 40-bis della legge provinciale di Bolzano 11 agosto 1997, 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.

L'**art. 32, co. 2, DPR 601/1973**, dispone che gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della L. 865/1971 e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse:

- sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e
- sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali.

L'articolo 32 del DPR 601/1973 (la cui applicabilità è stata ripristinata, per gli atti a titolo oneroso, dall'art. 20, co. 4-ter, del D.L. 133/2014) prevede **l'applicazione dell'imposta di registro** in misura fissa e **l'esenzione** dalle imposte ipotecaria e catastale, tra l'altro, per "gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della L. 865/1971 e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse".

Nell'ambito del suddetto Titolo III sono disciplinati, tra l'altro, i piani PEEP a norma della L. 167/1962. Si tratta delle **aree acquisite dai Comuni**, per l'attuazione dei piani di edilizia economica e popolare, che possono essere concesse in diritto di superficie per l'edificazione di case di tipo economico e popolare e dei relativi servizi urbani e sociali, ovvero possono essere cedute in proprietà a determinati soggetti, in base alle previsioni recate dall'articolo 35 della L. 865/1971.

Pertanto, **tali aree di regola già di proprietà del Comune:**

- a) sono **destinate alla realizzazione** di impianti produttivi di carattere industriale, artigianale, commerciale e turistico (c.d. aree PIP);
- b) oppure alla **formazione dei piani di zona** ai sensi della L. 167/1962 (c.d. aree PEEP) che vengono concesse in diritto di superficie (o anche cedute in proprietà con forme e ipotesi previste dall'art. 35 della L. 865/1971) per la costruzione di case economiche e popolari e devono formare oggetto di apposita convenzione tra l'ente locale e il soggetto/ente concessionario/cessionario.

L'**art. 1, co. 58, L. 208/2015**, ha chiarito che l'art. 32, co. 2, del DPR 601/1973, si **interpreta nel senso che l'imposta di registro** in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della L. 865/1971, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali. Tale chiarimento normativo risponde all'esigenza di superare la questione attinente all'eventuale acquisizione della proprietà delle dette aree con modalità diverse dalla procedura espropriativa che si concluda con il decreto di esproprio.

Peraltro, la suddetta interpretazione dovrebbe trovare applicazione **anche agli atti di concessione del diritto di superficie**, in quanto per questi ultimi ricorre la medesima ratio agevolativa. Del resto le aree del suddetto titolo III della L. 865/1971, stante il riferimento normativo operato dalla L. 208/2015, possono formare oggetto di atti traslativi della proprietà e/o di atti costitutivi del diritto di superficie.

Inoltre, le stesse **agevolazioni previste dall'art. 32 del DPR 601/1973** si applicano:

- agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché
- agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

Pertanto, **con le modifiche normative disposte dalla L. 205/2017**, il regime fiscale di favore:

- **si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio** posti in essere mediante accordi/convenzioni tra privati ed enti pubblici, inclusi:
 - quelli attuativi per la loro esecuzione e
 - alle convenzioni urbanistiche di cui alla L. 13/1997 della Provincia di Bolzano per i quali non sono ancora spirati i termini di accertamento e riscossione o rispetto ai quali non si è formato il giudicato.
- **non dipenda** dalla natura pubblica degli immobili trasferiti o in relazione ai quali risultino costituiti diritti reali immobiliari a titolo oneroso.

Nota: si rammenta che l'art. 40-bis della legge provinciale di Bolzano 11 agosto 1997, n. 13, stabilisce tra l'altro, che il comune può stipulare convenzioni urbanistiche con privati o enti pubblici al fine di facilitare, nel pubblico interesse, l'attuazione di interventi previsti nel piano urbanistico comunale oppure in un piano attuativo. Tali convenzioni urbanistiche possono prevedere l'acquisto di immobili e di diritti reali oppure l'assunzione dei costi di realizzazione, gestione o costi successivi nonché l'esecuzione di misure compensative di risanamento o di compensazione di danni all'ambiente o al paesaggio.

DEDUCIBILITA' IRAP LAVORATORI STAGIONALI

Il **co. 116, co. 1, legge di bilancio 2018**, innalza per il 2018 la quota deducibile da IRAP:

- **del costo dei lavoratori stagionali**, che viene resa nel medesimo anno **integralmente deducibile**,
- in luogo della ordinaria deducibilità del 70%.

Pertanto, con la norma in questione, viene modificato, limitatamente all'anno 2018, la disciplina sulla **deducibilità dall'imponibile IRAP del costo dei lavoratori stagionali, consentendone per il 2018 la deduzione integrale**, in luogo del 70%.

Si ricorda che la norma generale, introdotta dalla L. 208/2015, che permette la **deduzione del 70% dei costi sostenuti**, al netto delle deduzioni previste:

- ⇒ richiede che i suddetti lavoratori stagionali siano impiegati per almeno 120 giorni nell'arco di 2 periodi d'imposta successivi, anche non consecutivi,
- ⇒ si applica a partire dal secondo contratto stipulato col medesimo datore di lavoro **entro il 2° anno successivo alla data di cessazione del primo contratto** utile ai fini del computo dei giorni lavorativi richiesti.

Il **calcolo dei 120 giorni** deve essere riferito ai giorni effettivi di impiego (e non formale assunzione), computando anche quelli relativi al primo contratto di lavoro. **L'agevolazione risulta applicabile a partire dal 01/01/2016 e consente, pertanto, di tener conto dei contratti stipulati nel corso del 2015 (C.M. 20/2016 e Interrogazione Parlamentare del 2016 Commissione Finanze).**

DEDUZIONE IRAP PER LAVORO STAGIONALE (D.Lgs. 446/1997, art. 11, co. 4-octis)

Fermo restando quanto stabilito dal presente articolo e in deroga a quanto stabilito negli articoli precedenti, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater del presente articolo. **La deduzione di cui al periodo precedente è ammessa altresì, nei limiti del 70% della differenza ivi prevista, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per 2 periodi d'imposta, a decorrere dal 2° contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto**

La deduzione in questione spetta ai contribuenti che determinano il valore della produzione in base alle disposizioni di cui agli artt. da 5 a 9 e cioè:

DESTINATARI	D.Lgs. 446/1997
Società di capitali (spa, srl, sapa) e cooperative (eccezione per quelle agricole)	art. 5
Persone fisiche esercenti attività d'impresa	art. 5-bis
Società di persone (snc e sas) ed equiparate (es. società di armamento e di fatto)	
Società esercenti attività bancaria e finanziaria, holding industriali	art. 6
Società esercenti attività assicurativa	art. 7
Persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo	art. 8
Società semplici	
Associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni	
Produttori agricoli titolari di reddito agrario (per quelli soggetti ancora al tributo)	art. 9

SOSTEGNO AL REDDITO PER I LAVORATORI DEL SETTORE PESCA

I **co. 121 e 123, art. 1, legge di bilancio 2018**, riconoscono, anche per il 2018:

- l'**indennità giornaliera** per i lavoratori dipendenti da imprese adibite alla **pesca marittima** nei periodi di **fermo obbligatorio** e
- prevede un **incremento** della dotazione del **Programma nazionale triennale della pesca e dell'acquacoltura 2017-2019**.

Il **co. 121** riconosce anche per il 2018, nel limite di spesa di **11 milioni di euro**, un'**indennità giornaliera onnicomprensiva di € 30** per ciascun lavoratore dipendente da imprese adibite alla pesca marittima, compresi i soci delle cooperative della piccola pesca, quale forma di sostegno al reddito nel periodo di sospensione dell'attività derivante dall'**arresto temporaneo obbligatorio**.

Per quanto concerne il **trattamento previdenziale dei lavoratori della pesca**, l'inquadramento dei marittimi imbarcati quali membri dell'equipaggio, sulle navi adibite alla pesca marittima, nei regimi previdenziali vigenti nel settore, è determinato, prevalentemente, dalle caratteristiche della nave a bordo della quale i marittimi stessi operano. Pertanto, **per i marittimi esistono i seguenti regimi previdenziali**:

- **quello dei pescatori della piccola pesca marittima** (L. 250/1958), che trova applicazione nell'ambito dell'attività lavorativa della pesca esclusiva o prevalente, sia in via autonoma sia in forma associata (cooperativa o compagnia di pesca) ed esercitata con natanti non superiori alle 10 tonnellate di stazza lorda. L'inquadramento in tale regime dà diritto al lavoratore alla pensione IVS, nonché all'indennità contro gli infortuni. Ai lavoratori inquadrati nel predetto regime non compete l'indennità di disoccupazione, malattia, maternità e ANF;
- **quello marittimo** (L. 413/1984).

La disciplina delle modalità di pagamento dell'indennità è rinviata a un **successivo decreto**.

Il **co. 123** integra di 12 milioni di euro la dotazione finanziaria del **Programma nazionale triennale della pesca e dell'acquacoltura 2017-2019**.

L'**indennità giornaliera onnicomprensiva di € 30**, quale forma di sostegno al reddito nel periodo di sospensione dell'attività lavorativa derivante da misure di **arresto temporaneo obbligatorio**, era riconosciuta per l'anno 2017 dal co. 346, art. 1, L. 232/2016. **Con riferimento a quest'ultima**, la **Circolare n. 22 del 22/12/2017 del Ministero del Lavoro** ha fornito gli opportuni chiarimenti in merito al suo riconoscimento, che dovrebbero ritenersi validi anche per l'indennità da corrispondere nel 2018, in quanto il decreto da emanare attiene alla sola disciplina delle modalità di pagamento.

INDENNITA' AI LAVORATORI DEL SETTORE DELLA PESCA IN ARRESTO TEMPORANEO OBBLIGATORIO (L. 232/2016)	
DESTINATARI	In caso di sospensione dell'attività lavorativa derivante da misure di arresto temporaneo obbligatorio deciso dalle autorità pubbliche, ai lavoratori, dipendenti da imprese adibite alla pesca marittima, compresi i soci lavoratori delle cooperative della piccola pesca, di cui alla L. 250/1958, è concessa, per l'anno 2017, un'indennità giornaliera onnicomprensiva pari a € 30, nei limiti delle risorse stanziare.
	L'indennità di cui sopra non è riconoscibile agli armatori e ai proprietari-armatori imbarcati sulla nave dai medesimi gestita, in quanto non è configurabile nei loro confronti un rapporto di lavoro subordinato.
	In caso di soci proprietari dell'imbarcazione, che risultino anche imbarcati, l'indennità potrà essere riconosciuta solo a fronte della autocertificazione, presentata dal richiedente, relativa all'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra il socio e la società proprietaria, sia essa di persone che di capitali.
	L'indennità non è riconoscibile in favore di titolari di impresa individuale imbarcati, in quanto, essendo gli stessi inquadrati come lavoratori autonomi, non è configurabile, nei loro confronti, un rapporto di lavoro subordinato.
NATURA	L'indennità deve intendersi come prestazione sostitutiva della retribuzione senza la relativa copertura previdenziale
Si tralasciano gli aspetti relativi alle modalità di accesso e all'istruttoria, quantificazione e liquidazione delle istanze	

Il **co. 135, art. 1, legge di bilancio 2018**, rende permanente l'**indennità giornaliera onnicomprensiva** riconosciuta ai lavoratori dipendenti da imprese adibite alla pesca marittima nei periodi di **fermo non obbligatorio**.

La **suddetta indennità giornaliera onnicomprensiva** è riconosciuta, **a decorrere dal 2018** e nel limite di € 5 milioni annui:

- ad ogni lavoratore dipendente da **imprese adibite alla pesca marittima**,
- **ivi compresi i soci lavoratori delle cooperative della piccola pesca**, in relazione ai periodi di sospensione dell'attività lavorativa derivante da misure di arresto temporaneo non obbligatorio, fino ad un massimo di € 30 e per un periodo non superiore a 40 giorni in corso d'anno.

Sul tema si ricorda che **l'art. 10 del D.L. 91/2017** ha esteso ai periodi interessati da misure di arresto temporaneo non obbligatorio l'indennità giornaliera onnicomprensiva, pari a € 30, già prevista per i suddetti lavoratori in relazione ai periodi di sospensione dell'attività lavorativa derivante da misure di arresto temporaneo obbligatorio. **L'estensione è stata disposta per il 2017** e fino ad un periodo complessivo (per ciascun lavoratore) di 40 giorni (di sospensione per arresto temporaneo non obbligatorio), nonché nel rispetto di un limite di spesa pari a € 7 milioni.

MISURE RELATIVE ALLE ATTIVITA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE

SCOPO LUCRATIVO DELLE ATTIVITA' DILETTANTISTICHE

I commi da 353 a 355, art. 1, legge di bilancio 2018, dispongono che:

- le attività del settore sportivo dilettantistico
- possano essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del codice civile.

Pertanto, si vincola il contenuto dello statuto delle citate imprese al fine di garantire che venga svolta effettivamente attività sportiva dilettantistica e si attribuiscono agevolazioni fiscali a favore delle stesse società.

Il co. 353 dispone che le attività sportive dilettantistiche possano essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo quinto del libro quinto del C.C. che contempla le seguenti società:

- Società semplice che non può avere per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale,
- SNC, SAS, SPA, SAPA e SRL.

Il co. 354 vincola lo statuto delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro ad avere un contenuto prestabilito.

CONTENUTO DELLO STATUTO	
DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE	Indicazione della dicitura "società sportiva dilettantistica lucrativa".
OGGETTO O SCOPO SOCIALE	Svolgimento e organizzazione di attività sportive dilettantistiche.
DIVIETI	Gli amministratori non possono 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.
OBBLIGHI	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 del diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

Il co. 355 stabilisce la riduzione dell'aliquota IRES al 50% (pertanto la tassazione è del 12% rispetto a quella ordinaria del 24%) in presenza delle seguenti condizioni:

- riconoscimento delle suddette società dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI);
- rispetto delle condizioni e dei limiti del Regolamento (UE) n. 1407/2013 relativo agli aiuti de minimis.

RAPPORTI DI COLLABORAZIONE CON LE SSD LUCRATIVE

Il co. 356 specifica che i contratti di collaborazione lavorativa, resa, a fini istituzionali, con società sportive dilettantistiche, sono ammessi anche per le suddette società che abbiano scopo di lucro.

Si ricorda che le fattispecie di collaborazioni con tali società rientrano tra quelle per le quali la disciplina generale (art. 2 del D.Lgs. 81/2015) consente - anche qualora le collaborazioni consistano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e con modalità di esecuzione

organizzate dal committente - la stipulazione di contratti di lavoro diversi dalla tipologia del lavoro subordinato.

IVA SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE LUCRATIVE

Il **co. 357, art. 1, legge di bilancio 2018**, assoggetta, a decorrere dal 01/01/2018, ad **aliquota IVA ridotta al 10%**:

- i **servizi** di carattere **sportivo** resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative, riconosciute dal Coni,
- nei confronti di chi **pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo** in impianti gestiti da tali società.

A tal fine, viene modificata la **Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972**, che reca il novero dei beni e dei servizi assoggettati ad aliquota al 10%, inserendovi il **n. 123-quater**, che dunque sottopone ad aliquota agevolata i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società.

CO.CO.CO. IN ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

I **co. da 358 a 360, art. 1, legge di bilancio 2018**, sono volti a disciplinare le **collaborazioni coordinate e continuative 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 C.O.N.I.

Nello specifico, viene disposto quanto segue:

L. 205/2017	CONTENUTO
co. 358	Le richiamate collaborazioni, come individuate dal CONI, sono considerate contratti di collaborazione coordinata e continuativa
co. 359	I compensi derivanti dai richiamati contratti si considerano fiscalmente : <ul style="list-style-type: none"> • redditi diversi se stipulati da società ed associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal C.O.N.I.; • redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se stipulati dalle società dilettantistiche lucrative riconosciute dal C.O.N.I.
co. 360	Con decorrenza dal 01/01/2018 , i co.co.co. che prestano la loro opera in favore delle società dilettantistiche lucrative siano iscritti al fondo pensione lavoratori dello spettacolo presso l'INPS, con contribuzione dovuta, nei primi 5 anni, in misura pari al 50% del compenso spettante al collaboratore. L'imponibile pensionistico viene ridotto in analoga misura e viene precisato che per i richiamati collaboratori non operano forme di assicurazione diverse da quella IVS

SPORT BONUS

I **co. da 363 a 366, art. 1, legge di bilancio 2018**, istituiscono e regolano il contributo, sotto forma di **credito d'imposta** (sport bonus):

- erogato in relazione ad **erogazioni liberali** per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici,
- anche se destinati ai soggetti concessionari.

La norma **riconosce** a tutte le imprese **un contributo**, sotto forma di credito d'imposta:

- nei **limiti** del 3‰ dei ricavi annui,
- pari al **50% delle erogazioni liberali** in denaro **fino a € 40.000**
- **effettuate** nel corso **dell'anno solare 2018**
- per **interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici**, ancorché destinati ai soggetti concessionari.

Il riconoscimento del beneficio avviene nel limite complessivo di spesa di € 10 milioni ed è:

- **utilizzabile esclusivamente in compensazione** in 3 quote annuali di pari importo e
- **non rileva** ai fini delle **imposte sui redditi e dell'IRAP**.

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali **comunicano** immediatamente all'Ufficio per lo Sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri:

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

Inoltre, **entro il 30 giugno di ogni anno successivo a quello dell'erogazione** e fino all'ultimazione dei lavori di restauro o ristrutturazione, i beneficiari delle erogazioni **comunicano** altresì all'Ufficio per lo Sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri:

- lo **stato di avanzamento dei lavori**,
- anche mediante una **rendicontazione delle modalità di utilizzo** delle somme erogate.

Le disposizioni applicative necessarie, anche al fine del rispetto del limite di spesa sopra indicato, **sono individuate con DPCM**, da adottarsi entro il mese di aprile 2018.

RIEPILOGO DEL CREDITO D'IMPOSTA "SPORT BONUS"	
DESTINATARI	Tutte le imprese
OGGETTO	Erogazioni liberali in denaro effettuate nel 2018 fino a € 40.000 per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, ancorché destinati ai soggetti concessionari
BENEFICIO	Contributo in forma di credito d'imposta , pari al 50% delle erogazioni anzidette, entro il limite del 3‰ dei ricavi annui
UTILIZZO	Esclusivamente in compensazione in 3 quote annue di pari importo
TRATTAMENTO	Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi e Irap
ATTUAZIONE	L'attuazione è rinviata ad apposito DPCM

ESENZIONE COMPENSI SPORTIVI DILETTANTI

Il **co. 367, art. 1, legge di bilancio 2018**, eleva da € 7.500 a € 10.000 l'importo che **non concorre a formare il reddito imponibile** delle indennità, dei rimborsi forfettari, dei premi e dei compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale, nonché di quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, individuati dall'art. 67, co. 1, lett. m), del TUIR.

In particolare, la norma in esame, tramite una modifica apportata all'art. 69, co. 2, del TUIR, innalza a € 10.000:

- l'ammontare che **non concorre a formare il reddito imponibile a fini IRPEF** delle indennità, dei rimborsi forfettari, dei premi e dei compensi erogati ai **direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale** (da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche aventi finalità dilettantistiche)
- nonché dei **compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche**.

Per ragioni di coordinamento con la nuova numerazione del TUIR, viene sostituito il **riferimento** contenuto nel co.2 dell'art. 69 del TUIR.

N.B. l'importo annuo esente da tassazione ha come periodo d'imposta di riferimento quello del percipiente, che è l'anno solare, e non quello dell'ente erogatore. In alcuni casi i due periodi potrebbero non coincidere.

L'art. 69, co. 2, TUIR, prevede lo stesso regime fiscale favorevole per i rimborsi spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto.

La L. 133/1999 stabilisce che la ritenuta è a titolo d'imposta per la parte imponibile dei suddetti redditi compresa fino a € 20.658,28 (40 milioni di lire) ed è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo.

REGIME FISCALE (FINO AL 31/12/2017)					
AMMONTARE DEI COMPENSI DA	A	ESENZIONE	RITENUTA	ADDIZIONALI IRPEF (3)	NORMATIVA
fino a	€ 7.500 (1)	SI	NO	NO	TUIR, art. 69, co. 2
€ 7.500,01	€ 28.158,28	NO	23% a titolo d'imposta (2)	SI	L. 133/1999, art. 25
oltre	€ 28.158,28		23% a titolo d'acconto (2)		

REGIME FISCALE (DAL 01/01/2018)					
AMMONTARE DEI COMPENSI DA	A	ESENZIONE	RITENUTA	ADDIZIONALI IRPEF (3)	NORMATIVA
fino a	€ 10.000 (1)	SI	NO	NO	TUIR, art. 69, co. 2
€ 10.000,01	€ 30.658,28 (4)	NO	23% a titolo d'imposta (2)	SI	L. 133/1999, art. 25
oltre	€ 30.658,28 (4)		23% a titolo d'acconto (2)		

(1) I compensi fino a € 10.000 (€ 7.500 è il vecchio limite fino al 31/12/2017) vanno considerati solo per determinare in quale scaglione si colloca il soggetto.

(2) L'aliquota del 23% è quella relativa al primo scaglione di reddito di cui all'art. 11 del TUIR.

(3) La R.M. 106/2012 ha chiarito che si applicano le aliquote dell'addizionale regionale e comunale deliberate dalla regione o dal comune.

(4) Considerando il disposto dell'art. 25 della L. 133/1999, l'importo eccedente su cui applicare la ritenuta a titolo d'imposta e d'acconto ne dovrebbe risultare aumentato nella misura indicata in quanto deriva dalla somma di € 20.658,28 + € 10.000.

PROROGA ESENZIONE IMU SUGLI IMMOBILI INAGIBILI

I **co. da 722 a 724, art. 1, legge di bilancio 2018**, prorogano fino al **31/12/2018**:

- il termine ultimo entro il quale i **fabbricati inagibili**, in quanto colpiti dal **sisma del 20 e 29 maggio 2012**,
- sono **esenti** dall'applicazione dell'**IMU**.

In particolare, si dispone che al fine di agevolare la ripresa delle attività e consentire l'attuazione dei piani per la ricostruzione e ripristino dei danni causati dal sisma, viene **prorogato fino alla fine del 2018 il termine** ultimo, previsto dall'art. 8, co. 3, del D.L. 74/2012, **entro il quale i fabbricati inagibili**, a seguito del sisma del 20 e 29 maggio 2012, **sono esenti dall'applicazione dell'IMU**.

L'art. 8 del D.L. 74/2012 prevede la sospensione di termini amministrativi, contributi previdenziali ed assistenziali. Il co. 3 del suddetto art. 8, concerne i redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dal sisma del 20 e del 29 maggio 2012, distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente. Tali fabbricati sono **esenti dall'applicazione dell'imposta municipale, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità** dei fabbricati stessi **o comunque entro** un termine che la norma in esame sposta di un anno, portandolo dal 31/12/2017 al **31/12/2018** (il termine originario, più volte prorogato, era fissato al 31/12/2014).

Il **co. 723** provvede alla copertura degli **oneri finanziari**, stimati in **20 milioni per l'anno 2018**, mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa.

L'art. 3-bis del D.L. 95/2012 prevede che i contributi agevolati per la ricostruzione (previsti dall'art. 3 del D.L. 74/2012) possono alternativamente concessi su apposita domanda del soggetto interessato, con le modalità del finanziamento agevolato della durata massima di venticinque anni e nei limiti stabiliti dai Presidenti delle Regioni Emilia Romagna, Lombardia e Veneto. I relativi contratti sono assistiti da garanzia statale nel limite di 6 miliardi di euro. È autorizzata una spesa massima di 450 milioni di euro annui a decorrere dal 2013.

Infine, il **co. 724** prevede la corrispondente riduzione del Fondo per la compensazione degli effetti finanziari non previsti a legislazione vigente conseguenti all'attualizzazione di contributi pluriennali, di cui all'art. 6, co. 2, del D.L. 154/2008.

INTERVENTI PER LE POPOLAZIONI COLPITE DAL SISMA

I **co. 735 e 736, art. 1, legge di bilancio 2018**, prevedono che:

- il **pagamento delle rate** in scadenza nell'esercizio 2018 dei **mutui concessi ai Comuni colpiti dal sisma del 2016 in Centro Italia**
- è **differito** all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento.

Inoltre, viene previsto che i **soggetti diversi dai titolari di reddito d'impresa e lavoro autonomo** possono effettuare i **versamenti sospesi**, a seguito degli eventi sismici succedutisi dal mese di agosto 2016, **in 24 rate mensili a decorrere dal 31/05/2018**.

Infine, si dispone la **proroga sino all'anno d'imposta 2018 dell'esenzione**, ai fini delle imposte sui redditi, **dei redditi da fabbricati inagibili**.

INTERVENTI IN FAVORE DELLE POPOLAZIONI COLPITE DAGLI EVENTI SISMICI DEL 2016		
COMMA	D.L. 189/2016	CONTENUTO
735	art. 44, co. 1	Viene disposto l'ulteriore differimento , all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento, del pagamento delle rate in scadenza nell'esercizio 2018 dei mutui concessi ai Comuni colpiti dal sisma 2016 . Tale differimento non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi.
736, lett. a)	art. 48, co. 11	<p>Proroga dal 16/02/2018 al 31/05/2018 del termine a decorrere dal quale, senza applicazione di sanzioni e interessi, i soggetti diversi da imprenditori, lavoratori autonomi e agricoltori (per i quali rimane fermo il termine del 16/12/2017 per la ripresa della riscossione dei tributi non versati per effetto delle sospensioni) potranno versare le somme oggetto di sospensione, senza applicazione di sanzioni e interessi, mediante rateizzazione fino a un massimo di 24 rate mensili (in luogo delle precedenti 9 rate) di pari importo.</p> <p>L'art. 48 del D.L. 189/2016 prevede la proroga e la sospensione di termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, nonché la sospensione di termini amministrativi a favore dei soggetti, persone fisiche e imprese, localizzate nei comuni di cui agli allegati 1 e 2 colpiti dagli eventi sismici in centro Italia nel 2016. Il co. 11, del suddetto art. 48, oggetto di modifiche ad opera del D.L. 8/2017, individua il termine esplicito del 16/12/2017 entro il quale, senza applicazione di sanzioni e interessi, dovrà avvenire la ripresa della riscossione dei tributi sospesi e non versati.</p> <p>Agli imprenditori, ai lavoratori autonomi e agli agricoltori è stata attribuita la possibilità di contrarre finanziamenti agevolati garantiti dallo Stato per il pagamento dei tributi sospesi fino al 30/11/2017 e di quelli dovuti nell'anno 2018. I soggetti che chiedono il finanziamento per il pagamento dei tributi devono restituire la quota capitale a partire dal 01/01/2020 (dal 01/01/2021 per i finanziamenti richiesti per pagare i tributi dovuti nel 2018) in 5 anni, secondo il piano di ammortamento definito nel contratto di finanziamento.</p> <p>Per i soggetti diversi dagli imprenditori, dai lavoratori autonomi e dagli agricoltori, per i quali è stata prevista la possibilità di contrarre finanziamenti agevolati per il pagamento dei tributi sospesi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il D.L. 50/2017 ha previsto la possibilità di versare le somme oggetto di sospensione, senza applicazione di sanzioni e interessi, mediante rateizzo fino a un massimo di 9 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 16/02/2018; • la legge di bilancio estende la rateizzazione fino a un massimo di 24 rate di pari importo che decorrono dal 31/05/2018.
736, lett. b)	art. 48, co. 12-ter	<p>Viene modificata la disciplina introdotta dal D.L. 50/2017, che autorizza il commissario per la ricostruzione a concedere, con proprio provvedimento, un'apposita anticipazione fino ad un massimo di 17 milioni di euro per l'anno 2017, al fine di assicurare nell'anno 2017 il gettito dei tributi non versati per effetto delle sospensioni dei versamenti.</p> <p>Il commissario per la ricostruzione deve comunicare entro febbraio 2018 le somme anticipate, non versate dai comuni interessati nell'anno 2017 all'Agenzia delle entrate-Struttura di gestione, la quale provvede a trattenere le relative somme dall'imposta municipale propria riscossa a decorrere da giugno 2018 (in luogo di febbraio 2018) tramite il sistema del versamento unitario, per un importo massimo annuo proporzionale alla distribuzione delle scadenze dei versamenti rateali dei contribuenti per i quali, come si è visto, è ammessa la rateazione fino a 24 mesi (art. 48, co. 12-ter e 12-ter, del D.L. 189/2016)</p>
736, lett. c)	art. 48, co. 16	<p>La norma in questione, tramite una modifica apportate al co. 16, art. 48, D.L. 189/2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> • proroga dall'anno d'imposta 2017 fino all'anno d'imposta 2018 • il beneficio relativo all'esenzione, ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF, IRES), dei redditi da fabbricati inagibili, insistenti nei territori dell'Italia centrale, interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016.

Vengono di seguito elencate le altre misure disposte dalla legge di bilancio 2018 in favore delle popolazioni colpite dal sisma.

COMMA	NORMATIVA	ARGOMENTO	CONTENUTO
718	D.L. 50/2017, art. 43-ter	Finanziamenti bancari agevolati per la ricostruzione	<p>La norma in questione, tramite la sostituzione dell'art. 43-ter del D.L. 50/2017, attribuisce ai Commissari delegati (anziché ai Presidenti) delle Regioni colpite dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 (Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto), previa autorizzazione o decreto ministeriale, la facoltà di stipulare mutui per il completamento del processo di ricostruzione pubblica e per il finanziamento di interventi di ripristino e realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria dei centri storici ed urbani.</p> <p>Viene eliminato il riferimento alla procedura prevista dal co. 1 dell'art. 3-bis del D.L. 95/2012, il quale prevede la modalità per la concessione a soggetti privati di finanziamenti agevolati, assistiti da garanzia dello Stato, secondo contratti tipo definiti con apposita convenzione stipulata con l'ABI.</p>
719 e 720	L. 208/2015, art. 1, co. 445-453	Proroga agevolazioni per le ZFU nei territori colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012	Viene disposta la proroga fino al 31/12/2019 delle agevolazioni disposte a favore dei comuni della regione Lombardia colpiti dal sisma del 2012. La zona franca urbana è stata oggetto di proroga, fino al 31/12/2017, ad opera dell'art. 46-sexies del D.L. 50/2017.
726	D.L. 4/2014, art. 3, co. 2-bis	Sospensione di mutui ipotecari o chirografari relativi a edifici distrutti, inagibili o inabitabili	Viene prorogato al 31/12/2018 (termine prorogato da ultimo al 31/12/2017 dal D.L. 244/2016) il termine relativo alla sospensione di mutui ipotecari o chirografari relativi a edifici distrutti, inagibili o inabitabili , anche parzialmente, ovvero relativi alla gestione di attività di natura commerciale ed economica svolte nei medesimi edifici, previa presentazione di autocertificazione del danno subito nei territori colpiti da taluni eventi alluvionali del 2014 nei territori già colpiti dal sisma del 2012.
740	D.L. 189/2016, art. 6, co. 3	Criteri e modalità generali per la concessione dei finanziamenti agevolati per la ricostruzione privata	<p>Modifica del termine entro il quale il beneficiario dei contributi per la ricostruzione privata è tenuto alla presentazione della documentazione relativa agli esiti della procedura concorrenziale attivata per la selezione dell'impresa esecutrice dei lavori.</p> <p>Rispetto al testo vigente, in base al quale gli esiti della procedura concorrenziale, completi della documentazione stabilita con provvedimenti adottati dal Commissario straordinario, devono essere allegati alla domanda di contributo, la modifica normativa consente agli interessati di produrre la documentazione in questione anche in un secondo momento, ma in ogni caso prima dell'emissione del provvedimento di concessione del contributo.</p>
741, lett. a)	D.L. 189/2016, art. 12, co. 1, lett. d)	Procedura per la concessione e l'erogazione dei contributi	Modifica consequenziale a quella operata dal co. 740, volta ad escludere, mediante la soppressione della lett. d) del co. 1 dell'art. 12 del D.L. 189/2016, l'indicazione dell'impresa affidataria dei lavori (con allegata documentazione relativa alla sua selezione e all'attestazione dell'iscrizione nell'anagrafe antimafia) dall'elenco dei documenti che devono essere obbligatoriamente allegati all'istanza di concessione dei contributi.
741, lett. b)	D.L. 189/2016, art. 12, co. 3		Garantire che gli Uffici speciali per la ricostruzione siano tenuti ad acquisire e verificare la documentazione relativa all'individuazione dell'impresa esecutrice dei lavori prima di trasmettere al vice commissario territorialmente competente la proposta di concessione del contributo.
742	D.L. 148/2017, art. 2, co. 7-bis		Soppressione della disposizione contenuta nel D.L. 148/2017, secondo cui l'indicazione dell'impresa esecutrice , da parte del beneficiario dei contributi in questione, avviene a seguito dell'approvazione definitiva del progetto da parte degli uffici speciali per la ricostruzione.

COMMA	NORMATIVA	ARGOMENTO	CONTENUTO
743	D.L. 189/2016, art. 20	Concessione di contributi alle imprese danneggiate dal sisma o che realizzano o abbiano realizzato, a partire dal 24 agosto 2016, investimenti produttivi nei territori colpiti	<p>Rispetto al testo vigente, che prevede due diversi canali per l'erogazione del contributo (uno per le imprese danneggiate, a cui sono destinati contributi in c/interessi, ed uno per le imprese che investono nei territori colpiti, destinatarie di contributi in conto capitale in via "residuale", cioè tenuto conto delle effettive disponibilità in relazione all'onere per i contributi in c/interesse), il nuovo dettato normativo riconduce ad un'unica procedura di erogazione tutte le richieste di contributo prevedendo che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'erogazione avvenga sempre nella forma di contributo in c/capitale; • sia comunque riconosciuta priorità alle imprese con sede o unità locali ubicate nei territori colpiti e che hanno subito danni per effetto degli eventi sismici. <p>L'unificazione dei due canali di erogazione consente di chiarire quale sia il soggetto competente all'erogazione dei contributi (vale a dire i vice commissari), a differenza del testo vigente che individua il soggetto competente (sempre nella figura dei vice commissari) solo per il canale relativo alle imprese che investono nei territori colpiti.</p>
744	D.L. 189/2016, art. 24, co. 2-4	Interventi a favore delle micro, piccole e medie imprese nelle zone colpite dagli eventi sismici	<p>Viene eliminato uno dei due canali di finanziamento previsti, vale a dire quello dedicato a sostenere la nascita, nei territori colpiti, di nuove imprese e nuovi investimenti nei settori della trasformazione di prodotti agricoli, dell'artigianato, dell'industria, dei servizi alle persone, del commercio e del turismo, mediante la concessione alle micro e PMI di finanziamenti agevolati, a tasso zero, da rimborsare in 8 anni, a copertura del 100% degli investimenti fino a € 600.000, nel rispetto della normativa Ue e nazionale in materia di aiuti di Stato.</p> <p>Le risorse attualmente previste dal testo vigente, pari ad un massimo di € 10 milioni, vengono quindi finalizzate interamente (e non per "almeno il 70%" delle risorse, cioè dei citati 10 milioni) al riavvio delle MPMI già presenti nei territori colpiti e danneggiate dagli eventi sismici.</p>
745	D.L. 50/2017, art. 46	Zona Franca urbana sisma centro Italia: concessione delle agevolazioni	<p>Viene modificata la disciplina per la concessione delle agevolazioni fiscali alle imprese che hanno la sede principale o l'unità locale all'interno della zona franca urbana (ZFU) istituita nei comuni colpiti dagli eventi sismici iniziati il 24/08/2016.</p> <p>La normativa vigente prevede una serie di agevolazioni fiscali per le imprese che, all'interno della citata ZFU, hanno subito a causa degli eventi sismici la riduzione del fatturato almeno pari al 25% nel periodo dal 01/09/2016 al 31/12/2016, rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente.</p> <p>La novella normativa dispone che, per le imprese collocate nei territori dei comuni di cui all'allegato 2 del D.L. 189/2016 (cioè dei comuni colpiti dal sisma del 26 e del 30 ottobre 2016), le agevolazioni si applicano anche qualora la citata riduzione tendenziale del 25% si sia verificata nel fatturato del periodo dal 01/11/2016 al 28/02/2017.</p>
746	D.L. 50/2017, art. 46, co. 2, lett. d)	Zona Franca urbana sisma centro Italia: ampliamento dei destinatari dell'esonero dei contributi e non del premio Inail	<p>Esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, anche per titolari di imprese individuali o familiari che hanno subito una riduzione del fatturato almeno pari al 25% nel periodo dal 01/09/2016 al 31/12/2016, rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2015.</p>

747	D.L. 50/2017, art. 46, co. 6	Zona Franca urbana sisma centro Italia: risorse	La norma in questione modifica il co. 6 dell'art. 46 del D.L. 50/2017, che per la concessione delle agevolazioni in questione autorizza la spesa di 194,5 milioni di euro per l'anno 2017, di 167,7 milioni di euro per l'anno 2018 e di 141,7 milioni di euro per l'anno 2019. La modifica non opera sugli importi indicati, bensì sulla clausola secondo cui tali importi costituiscono "limite annuale per la fruizione delle agevolazioni da parte delle imprese beneficiarie".
748	D.L. 50/2017, art. 46	Zona Franca urbana sisma centro Italia: norma di rinvio	Viene stabilito che, per quanto non diversamente previsto dai commi da 745 a 747 si applicano le disposizioni dettate dall'art. 46 del D.L. 50/2017.
751	D.L. 189/2016, art. 14, co. 1	Immobili di proprietà di enti ecclesiastici ammessi ai contributi per la ricostruzione post sisma	Modifica delle condizioni in base alle quali gli immobili di proprietà di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono ricevere i contributi per la ricostruzione pubblica.
754	D.L. 189/2016, art. 13, co. 6 e 6-bis	Interventi su edifici già interessati da precedenti eventi sismici	La modifica è diretta a consentire al Commissario straordinario di provvedere, con propria ordinanza, alla concessione di contributi (nel limite massimo complessivo di 6 milioni di euro, a valere sulle risorse disponibili) agli immobili danneggiati o resi inagibili dalla crisi sismica del 1997 e 1998 e, in Umbria, del 2009, secondo determinate modalità e condizioni.
756	D.L. 148/2017, art. 2, co. 1-4	Sospensione dei versamenti tributari per i soggetti colpiti dall'alluvione di Livorno	Viene disposto che la sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari a favore dei soggetti residenti nel territorio dei comuni di Livorno, Rosignano Marittimo e di Collesalveti (in provincia di Livorno) colpiti dall'alluvione del 09/09/2017 (prevista dai co. da 1 a 4 dell'art. 2 del D.L. 148/2017) si applica altresì ai contribuenti che abbiano presentato autocertificazione, ai sensi del DPR 445/2000, del danno subito. Al relativo onere si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per gli interventi strutturali di politica economica. Tale disposizioni entra in vigore nel 2017.

CREDITO D'IMPOSTA PER IL SUD

Il **co. 892, art. 1, legge di bilancio 2018**, incrementa di **200 milioni per il 2018** e di **100 milioni per il 2019** le risorse destinate al finanziamento del **credito di imposta per l'acquisto di nuovi beni strumentali** destinati a strutture produttive nelle regioni del **Mezzogiorno** (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo), istituito dalla L. 208/2015, oggetto di modifiche ad opera del D.L. 243/2016, per il periodo dal 01/01/2016 e fino al 31/12/2019.

Sulla materia è intervenuto recentemente il **D.L. 50/2017**, che, attraverso una rimodulazione, ha ridotto di 110 milioni le risorse originariamente stanziare per il 2017, che venivano traslate per 55 milioni alle annualità 2018 e 2019. Di conseguenza, le risorse stanziare per il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno venivano fissate dal D.L. 50/2017 in 507 milioni per il 2017 e in 672 milioni sia per il 2018 che per il 2019. Fermo restando le quote già indicate per il 2016 e il 2017 (rispettivamente 617 e 507 milioni), con la disposizione in esame l'autorizzazione di spesa viene elevata a 872 milioni per il 2018 e a 772 milioni per il 2019.

La **L. 208/2015** ha introdotto un **credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi**:

- destinati a strutture produttive nelle zone assistite ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo)
- dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2019.

Gli aspetti che disciplinano il credito d'imposta, oggetto di chiarimenti ad opera delle C.M. 34/2016 e C.M. 12/2017, **sono**:

CONDIZIONI	Acquisizione di beni strumentali nuovi
UBICAZIONE	Investimenti in strutture produttive, nuove o esistenti, ubicate nelle regioni del Mezzogiorno
REGIONI	Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna, Abruzzo
PERIODO	Dal 01/01/2016 e fino al 31/12/2019
	Titolari di reddito d'impresa
DESTINATARI	Enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale esercitata
	Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti
	Settore agricolo: gli aiuti sono concessi nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea sugli aiuti di Stato appositamente previsti.

Nota: il modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta è stato recentemente modificato dal Prov. 29/12/2017.

ESCLUSIONE PER I SOGGETTI OPERANTI NEI SEGUENTI SETTORI
Industria siderurgica e carbonifera
Costruzione navale
Fibre sintetiche
Trasporti e infrastrutture
Produzione e distribuzione di energia
Infrastrutture energetiche
Creditizio, finanziario e assicurativo
N.B.: Per l'individuazione del settore di appartenenza si fa riferimento al codice attività indicato nel modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta (Prov. 14/04/2017)

ESCLUSIONE DALL'AGEVOLAZIONE PER LE IMPRESE IN DIFFICOLTA'		
TIPOLOGIA	CONDIZIONE	
SRL (diverse dalle PMI costituite da meno di 3 anni o dalle PMI nei 7 anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio)	Perdita di oltre la metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate	
SNC E SAS (diverse dalle PMI costituite da meno di 3 anni o dalle PMI nei 7 anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio)	Perdita di oltre la metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate	
IMPRESSE SOGGETTE A PROCEDURE CONCORDATE O FALLIMENTO	Procedura concorsuale per insolvenza o eventuale istanza di fallimento richiesta dai creditori	
IMPRESSE CHE HANNO RICEVUTO UN AIUTO DI STATO PER IL SALVATAGGIO	Non rimborso del prestito o revoca della garanzia	
IMPRESSE CHE HANNO RICEVUTO UN AIUTO PER LA RISTRUTTURAZIONE	Sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione	
GRANDI IMPRESSE	Debito / P.N. > 7,5	Negli ultimi 2 anni
	EBITDA / Interessi < 1	

L'agevolazione compete per gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale relativo alla creazione o ampliamento di uno stabilimento, diversificazione della produzione o cambiamento del processo produttivo, relativi all'acquisto di:

- **macchinari, impianti e attrezzature, anche in leasing, nuovi o utilizzati a solo scopo dimostrativo**; per i beni in leasing si assume il costo sostenuto dal locatore con esclusione delle spese di manutenzione;
- beni strumentali all'attività e destinati ad essere **impiegati in maniera durevole all'interno del processo produttivo**;
- **beni complessi per la cui realizzazione abbiano concorso beni usati**: in questo caso occorre che il costo dei beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivo. Tale condizione deve sussistere sia nel caso di realizzazione in economia che di acquisto da terzi del bene complesso in cui è incorporato il bene usato;

Tra i **beni esclusi** rientrano quelli:

- destinati alla vendita e quelli trasformati o assemblati per ottenerli;
- quelli di consumo.

In merito **alle modalità di effettuazione dell'investimento**, il beneficio spetta nei seguenti casi:

- acquisto da terzi;
- realizzazione in economia;
- realizzazione mediante contratto di appalto.

L'investimento iniziale a favore di una nuova attività economica attiene a:

- ⇒ un **investimento in attivi materiali e immateriali** relativo alla creazione di un nuovo stabilimento o alla diversificazione delle attività di uno stabilimento, purché la nuova attività non sia simile o uguale a quelle svolte in precedenza nello stabilimento;
- ⇒ **l'acquisizione di attivi appartenenti** a uno stabilimento che sia stato chiuso o che sarebbe stato chiuso senza tale investimento e l'investitore non ha relazioni con il venditore, a condizione che le nuove attività da svolgere non siano uguali o simili a quelle svolte nello stabilimento prima dell'acquisizione.

Il **credito d'imposta, rilevante ai fini Ires, Irpef e Irap**, compete nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, ovvero il 25% per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna (aree ex articolo 107, paragrafo 3, lett. a), del TFUE) e il 10% per le grandi imprese situate in determinati comuni delle regioni Abruzzo e Molise (aree ex articolo 107, paragrafo 3, lett. c), del TFUE).

Le **intensità massime di aiuto** applicabili alle grandi imprese possono essere maggiorate di un massimo del 20% per le piccole imprese o di un massimo del 10% per le imprese di medie dimensioni.

I **parametri** da considerare per la **determinazione e calcolo del credito d'imposta**:

TIPOLOGIA DI IMPRESA		CRITERI ALTERNATIVI		LIMITE INVESTIMENTO
IMPRESA	DIPENDENTI	FATTURATO	TOTALE BILANCIO	
PICCOLA	meno di 50	non superiore a 10 milioni	non superiore a 10 milioni	€ 3.000.000
MEDIA	meno di 250	non superiore a 50 milioni	non superiore a 43 milioni	€ 10.000.000
GRANDE	da 250	superiore a 50 milioni	superiore a 43 milioni	€ 15.000.000

La quota di costo complessivo dei beni agevolabili deve essere contenuta nel limite massimo dell'investimento per ciascun progetto. Il costo di acquisto dei beni costituisce la base imponibile per la determinazione del credito d'imposta. Pertanto non occorre decurtare l'investimento lordo degli ammortamenti relativi alle medesime categorie di beni di investimento già esistenti nella struttura produttiva

Infine, **non sussiste il divieto di cumulo del credito d'imposta con gli aiuti *de minimis* e con altri aiuti di Stato che insistano sugli stessi costi**, sempre che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalla normativa europea.

CARTELLE NON PAGATE E PAGAMENTI DELLA P.A.

Il c. 557 art. 1 legge di Bilancio 2018 (legge 205/2017)

- dal 1° marzo 2018
- **riduce da € 10.000,00 a €5.000,00**

la soglia al di sopra della quale

- ➔ le **Pubbliche Amministrazioni** e le **società a prevalente partecipazione pubblica**
- ➔ **prima di procedere ad un pagamento**
- ➔ devono **verificare** (attraverso l'Agenzia – Riscossione) la **presenza di cartelle non pagate** di ammontare complessivo almeno pari al medesimo importo.

Ove la risposta sia positiva si “blocca” il pagamento nei confronti del fornitore, con la segnalazione all'agente della riscossione competente per territorio.

IL QUADRO NORMATIVO

L'art. 48-*bis* DPR n. 602/1973, come modificato dalla Legge di Bilancio per il 2018 dispone che:

- le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica
- prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a € 5.000 (€ 10.000 fino al 28.02.2018)
- verifichino, anche in via telematica
 - ✓ se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo;
 - ✓ ove la risposta sia positiva “bloccano” il pagamento nei confronti del fornitore, con la segnalazione all'agente della riscossione competente per territorio.

La condizione trova applicazione ove il contribuente non paghi una o più cartelle di pagamento per l'importo superiore a quello indicato entro 60 giorni della notifica

AMBITO APPLICATIVO

I soggetti interessati dalla disposizione sono piuttosto numerosi.

AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE (definite con richiamo all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 165/2001)

- tutte le amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative
- le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo
- le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi ed associazioni
- le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni
- tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale
- l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le agenzie di cui al D.Lgs. n. 300/1999
- le società a totale partecipazione pubblica.

LE PROCEDURE

STEP	DESCRIZIONE
Fase 1)	La PA interessata inoltra ad Agenzia Riscossioni una richiesta telematica per la verifica del fornitore a cui deve effettuare il pagamento.
Fase 2)	<p>Agenzia Riscossioni verifica nella propria banca dati l'eventuale inadempienza al pagamento di cartelle esattoriali del beneficiario e ne dà comunicazione all'ente pubblico entro cinque giorni feriali successivi alla richiesta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nel caso in cui Agenzia Riscossioni non risponda entro il termine, la PA può procedere al pagamento delle somme spettanti al creditore. ▪ Al contrario, qualora ad Agenzia Riscossioni risulti che il creditore della pubblica amministrazione sia inadempiente per una cartella non pagata, deve comunicare immediatamente all'ente pubblico interessato che deve bloccare il pagamento per un periodo di 60 giorni successivi alla citata comunicazione limitatamente al debito iscritto a ruolo.
Fase 3)	In caso di riscontro positivo da parte dell'ADER, quest'ultima deve notificare un atto di pignoramento presso terzi (entro 60 giorni dalla comunicazione), ai sensi dell'articolo 72-bis del Dpr 600/1973 che obbliga la PA in questione di pagare direttamente nelle casse dell'ADER le somme che deve al soggetto non regola con i pagamenti, sino a concorrenza del debito a ruolo.

CASI PARTICOLARI

CASO	SOLUZIONE
Debito con l'ADER inferiore al credito vantato	Il "blocco" sarà sino a concorrenza del debito a ruolo.
Debito con l'Agente della riscossione e piano di rientro in corso	La normativa in questione non troverà applicazione
Pendenze nei riguardi dell'agenzia delle Entrate	Il "blocco" non trova applicazione ne qualora si abbiano pendenze nei riguardi dell'agenzia delle Entrate, derivanti ad esempio dalla rateazione di avvisi di accertamento con adesione o da conciliazioni giudiziali. Ciò che rileva è la trasmissione all'Agente della Riscossione
Adesione alla definizione agevolata delle cartelle di pagamento	<p>1) <u>Presentazione dell'istanza di definizione agevolata dopo la notifica dell'atto di pignoramento presso terzi:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Prosecuzione dell'azione esecutiva a seguito dell'attivazione dell'art. 72-bis; ✓ L'atto di pignoramento equivale all'assegnazione ope legis del credito pignorato da parte del giudice; <p>2) <u>Presentazione dell'istanza di definizione agevolata prima della notifica dell'atto di pignoramento presso terzi:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Non prosecuzione dell'azione esecutiva per non attivazione dell'art. 72-bis; ✓ La sola richiesta di verifica segnalata ad Equitalia, ai sensi dell'art. 48-bis, non comporta l'avvio dell'azione esecutiva.

STOP ALLE COMPENSAZIONI A "RISCHIO"

Il c. 990 dell'art. 1 della legge di bilancio 2018, nel modificare l'art. 37 DL 223/2006 con inserimento del comma 49-ter, ha previsto che:

- l'Agenzia delle Entrate potrà sospendere, fino a un massimo di 30 giorni
- l'esecuzione dei versamenti effettuati tramite modelli di pagamento che contengano compensazioni in tutti i casi in cui la posizione presenti **profili di rischio** per controllare la legittimità dell'utilizzo del credito.

La sospensione potrà riguardare:

- sia le **deleghe con saldo a zero**
- che quelle con **saldo finale a debito**
 - ➔ essendo previsto in via generale in **tutti i casi** in cui il modello di pagamento presenti una compensazione.

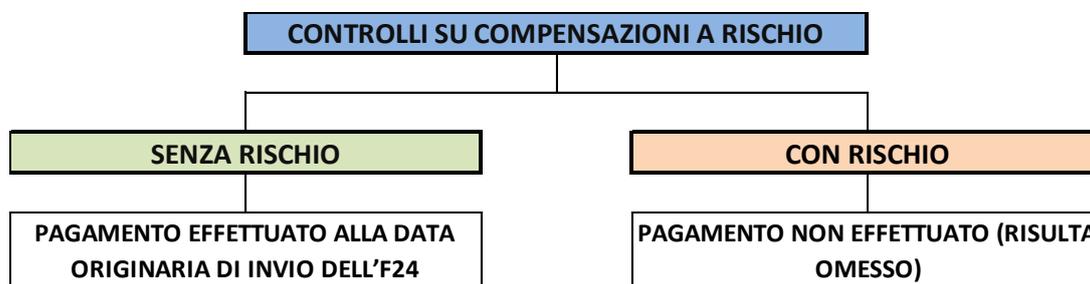


Art. 37 c. 49-ter DL 223/2006: "L'Agenzia delle entrate puo' sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega e' eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non e' eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalita' di attuazione del presente comma. All'attuazione delle disposizioni del presente comma si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica".

PROCEDURA

Nel caso in cui dall'esito del controllo il credito:

- ➔ **non risulti correttamente utilizzato:** la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati
- ➔ **non emergano anomalie (e in ogni caso trascorsi 30 giorni dall'invio del mod. F24):** la delega verrà "sbloccata" dalle Entrate (blocco non potrà superare 30 giorni dal momento in cui viene presentato il modello F24) e la tempestività del pagamento sarà assicurata del fatto che il versamento sarà considerato come effettuato alla originaria data di invio del modello F24.



La chiara finalità della norma è cercare di contrastare, attraverso un adeguato piano di controlli, le indebite compensazioni puntando ad intercettare preventivamente eventuali irregolarità evitando così di intraprendere successive azioni di recupero dall'esito incerto.

La questione certamente più importante è quella della definizione dei **profili di rischio**.

PROFILI DI RISCHIO

Nella relazione di accompagnamento si chiarisce che potranno presentare **profili di rischio** le seguenti operazioni:

FATTISPECIE	
	L'utilizzo del credito in compensazione da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso
	Le compensazioni di crediti che, in base a quanto indicato nel modello F24 ("anno di riferimento") sono riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione
	I crediti sono utilizzati in compensazione ai fini del pagamento di debiti iscritti a ruolo (tramite l'F24 ROUL)

ATTUAZIONE

E' demandato a un provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate, il compito di stabilire i criteri e le modalità di attuazione della nuova disposizione.

Esempio

Alfa Srl deve dichiarare un saldo Ires 2017 a debito per € 100.000.

A maggio 2018 la Mario Rossi, ditta individuale:

- che ha dichiarato un credito Iva di € 150.000 nel Mod. Iva 2017, utilizzato per € 30.000
- viene conferita nella Alfa Srl.

La Alfa Srl:

- potrà utilizzare il credito conferitole dalla ditta individuale per compensare il debito Ires
- dovendo indicare nel mod. F24 il cod. "62" tra i dati "codice identificativo" ed il codice fiscale di Mario Rossi (in modo che il controllo formale dell'Agenzia riscontri il credito Iva su tale P.Iva).

CONTRIBUENTE					
CODICE FISCALE	(P. Iva di Alfa)			barre in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare	
DATI ANAGRAFICI	ALFA SRL		nome		
DOMICILIO FISCALE	via e numero civico				
CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare	(P. Iva di Mario Rossi)			codice identificativo 6 2	
SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	2003		2017	100.000,00	
DITENUTE ALLA FONTE	6099		2016	100.000,00	

Tale compensazione sarà con ogni probabilità oggetto di controllo da parte dell'Agenzia Entrate, la quale:

- una volta riscontrato il credito sul mod. Iva 2017 presentato da Mario Rossi
- e la utilizzabilità di tale credito in compensazione orizzontale (visto di conformità)

procederà a dare seguito alla compensazione.