



A.C. 924

Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese

(Conversione in legge del D.L. n. 87/2018)

Publicato in Gazzetta Ufficiale il 13 luglio 2018

RELAZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Sommario

PREMESSA		3
ARTICOLI 5 E 6	LIMITI ALLA DELOCALIZZAZIONE E TUTELA DELL'OCCUPAZIONE PER LE IMPRESE BENEFICIARIE DI AIUTI	5
ARTICOLO 7	RECUPERO DEL BENEFICIO DELL'IPER AMMORTAMENTO IN CASO DI CESSIONE O DELOCALIZZAZIONE DEGLI INVESTIMENTI	7
1.	Normativa e prassi di riferimento	7
2.	Finalità e ambito applicativo della disciplina dell'iper ammortamento	9
3.	Novità introdotte dal decreto in tema di iper ammortamento	9
ARTICOLO 8	APPLICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO AI COSTI DI ACQUISTO DA FONTI ESTERNE DEI BENI IMMATERIALI	10
1.	Normativa e prassi di riferimento	10
2.	Finalità e ambito applicativo della disciplina agevolativa	12
3.	Novità introdotte dal decreto in tema di credito d'imposta R&S	12
ARTICOLO 10	DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITOMETRO	14
ARTICOLO 11	DISPOSIZIONI IN MATERIA DI INVIO DEI DATI DELLE FATTURE EMESSE E RICEVUTE	16
ARTICOLO 12	SPLIT PAYMENT	17
1.	Normativa di riferimento	17
2.	Finalità e ambito applicativo della disciplina dello <i>split payment</i>	18
3.	L'articolo 12 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, concernente "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese"	19
ARTICOLO 13	SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE CON SCOPO DI LUCRO	20
1.	Normativa di riferimento	20
2.	L'articolo 13 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, concernente "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese"	21

PREMESSA

Le misure contenute nel Capo II del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87 “Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese” (d’ora in avanti *decreto*), pur nella diversità degli ambiti applicativi in cui intervengono e di cui si dirà di seguito, perseguono il comune obiettivo di favorire, a beneficio del sistema Paese, il mantenimento nel territorio dello Stato italiano degli effetti positivi derivanti dalla localizzazione di una serie di attività economiche.

L’approvazione, nel corso degli scorsi anni, di diverse misure agevolative, anche di natura fiscale, destinate essenzialmente a sostenere la realizzazione di nuovi investimenti nel Paese, anche al fine di favorire l’occupazione nella consapevolezza degli innumerevoli effetti positivi della attrazione di capitale in Italia, ha certamente contribuito a porre le basi di un percorso di crescita economico-culturale.

Parallelamente, negli anni si è sviluppato il fenomeno della delocalizzazione, in quanto le imprese hanno perseguito l’obiettivo di cercare maggiori profitti derivanti in parte da un minor costo della manodopera, in parte da una minore regolamentazione del mercato del lavoro.

L’obiettivo perseguito dal decreto legge Dignità è, in particolare, quello di porre un freno alle ipotesi, sempre più frequenti, di imprese, per lo più appartenenti a multinazionali o a gruppi industriali di rilevanti dimensioni in termini di fatturato e occupazione, che, nel contesto della globalizzazione dei mercati e di una sempre più ricercata divisione internazionale del lavoro connessa alla mobilità dei capitali, scelgono di delocalizzare le attività al di fuori del territorio nazionale.

Le misure contenute nel Capo II hanno un ambito di applicazione estremamente ampio riguardando non solo le misure prettamente fiscali o a prevalente vocazione fiscale (come, nel caso degli articoli 7 e 8, l’iper ammortamento e il credito d’imposta ricerca e sviluppo), ma, più in generale, tutte le misure di supporto alle attività economiche costituenti aiuti di Stato, indipendentemente dalla forma in cui sono concesse (ad esempio, crediti d’imposta, detassazioni, contributi, finanziamenti agevolati, esoneri contributivi) e dalle relative modalità di attribuzione. Su questo fronte, in particolare, la relazione illustrativa all’articolo

5 ha chiarito in maniera inequivocabile che le nuove disposizioni operano sia nei casi di aiuti automatici, sia nelle ipotesi di misure soggette a concessione.

Secondo questa comune logica, è possibile fornire di seguito un quadro di sintesi delle principali misure introdotte, con specifico riferimento a quelle che impattano su tematiche di interesse fiscale.

L'art. 10 in materia di misure di contrasto all'evasione dispone che l'aggiornamento degli elementi indicativi di capacità contributiva avvenga sentiti l'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori al fine di ottenere metodiche ricostruttive induttive del reddito complessivo delle persone fisiche in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti.

L'art. 11, al comma 1, provvede a rinviare al 28 febbraio 2019 il termine per la trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute relative al terzo trimestre 2018. L'adempimento, previsto dall'art 21 , comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 si sarebbe dovuto effettuare entro il 30 novembre 2018. Il secondo comma stabilisce i termini (28 settembre per il 1° semestre – 28 febbraio dell'anno successivo per il secondo semestre) entro i quali deve essere effettuata la trasmissione da parte dei contribuenti che hanno scelto la periodicità semestrale.

L'art. 12 in materia di *split payment*, rivolgendosi all'ambito delle professioni, ha ripristinato le ordinarie modalità di riscossione dell'IVA per le prestazioni di servizi. La norma prevede la non operatività del regime in questione per i compensi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di acconto ai fini dell'imposta sul reddito ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'art. 13 abroga le disposizioni che consentono lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica lucrativa ripristinando la distinzione tra sport dilettantistico e professionistico. L'abrogazione trova giustificazione anche alla luce dell'introduzione del D.Lgs n. 112 del 2017 (impresa sociale) che ha indotto ad una rimediazione della tematica in ragione del fatto che le società sportive esercitate in forma societaria di cui al titolo V del libro quinto del codice civile possano essere inquadrate sotto questa diversa forma.

Articoli 5 e 6

Limiti alla delocalizzazione e tutela dell'occupazione per le imprese beneficiarie di aiuti

L'articolo 5, rubricato "*Limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti*", si occupa specificamente del contrasto al fenomeno della delocalizzazione che lo stesso comma 6 dell'articolo definisce come il trasferimento di attività economica o di una sua parte dal sito produttivo incentivato ad altro sito, operata dalla medesima impresa beneficiaria dell'aiuto o di altra impresa con la quale vi sia rapporto di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

In particolare, il comma 1 della disposizione introduce una clausola generale di decadenza dal beneficio per le imprese italiane o estere (queste ultime operanti in Italia attraverso stabili organizzazioni) che abbiano fruito di misure agevolative costituenti un aiuto di Stato in relazione alla effettuazione di investimenti produttivi qualora, entro 5 anni dalla conclusione dell'iniziativa, l'attività economica agevolata o una parte di essa sia delocalizzata in Stati non appartenenti all'Unione Europea, ad eccezione di quelli dello Spazio Economico Europeo (d'ora in avanti SEE).

Seguendo la medesima *ratio*, il comma 2 detta una regola particolare, al di fuori dei casi del comma 1, nell'ipotesi in cui l'aiuto di Stato fruito preveda l'effettuazione di investimenti produttivi "specificamente localizzati". In questo caso, infatti, la norma introduce la medesima clausola di decadenza qualora, entro 5 anni dalla conclusione dell'iniziativa o dal completamento dell'investimento, l'attività economica agevolata o una parte di essa sia delocalizzata "dal sito incentivato in favore di un'unità produttiva situata al di fuori dell'ambito territoriale del predetto sito", sia in ambito nazionale che in ambito europeo e degli stati aderenti allo SEE.

Nel dettare la regola della decadenza, il comma 1 fa salvi i vincoli derivanti dai trattati internazionali mentre il comma 2 fa riferimento ai vincoli discendenti dalla normativa europea; a tal proposito, la relazione illustrativa spiega in maniera dettagliata come le clausole introdotte, pur costituendo apparentemente una novità rispetto ai vincoli europei, in verità non si pongono in contrasto con questi ma anzi ne costituiscono un completamento.

In caso di decadenza, il secondo periodo del comma 1 prevede l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689, consistente nel pagamento di una somma in misura da due a quattro volte l'importo del beneficio fruito, mentre il secondo periodo del comma 3 prevede che l'importo recuperato sia maggiorato di un tasso di interesse pari al tasso ufficiale di riferimento vigente alla data di erogazione del beneficio, maggiorato di 5 punti percentuali.

Mentre la previsione della misura degli interessi dovuti in caso di decadenza è collocata nel comma 3 e riferita al mancato rispetto dei vincoli posti ai commi 1 e 2, la previsione della sanzione amministrativa solo in seno al comma 1 solleva il problema di capire se la stessa trova applicazione anche nel caso di decadenza per gli aiuti specificamente localizzati di cui al comma 2.

Inoltre, in presenza di decadenza rispetto ad aiuti di carattere fiscale, si pone il problema della "convivenza" delle previsioni specifiche dell'articolo 5 in tema di interessi e sanzioni rispetto alle previsioni che riguardano la determinazione dei tassi di interesse e all'applicazione delle sanzioni per la violazione di norme tributarie.

Il comma 4 stabilisce la decorrenza delle nuove clausole, salvaguardando l'applicazione della previgente disciplina per gli investimenti agevolati già avviati anteriormente all'entrata in vigore del *decreto*.

Al fine di individuare cosa si intenda per investimenti già avviati, un utile riferimento può essere desunto dalla circolare 38/E del 2008 dove, sempre in tema di decorrenza delle norme, a proposito del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi in aree svantaggiate, è stato chiarito che *"un progetto può considerarsi avviato nel momento in cui il soggetto interessato pone in essere comportamenti giuridicamente rilevanti, diretti in modo non equivoco a realizzare gli investimenti pianificati nel progetto stesso [...] l'avvio può risultare da uno o più elementi tra loro coordinati, che diano prova certa dell'inizio dell'attuazione del progetto di investimento iniziale..."*.

L'articolo 6 del *decreto* introduce un'altra ipotesi di decadenza, finalizzata alla tutela dell'occupazione, diretta alle medesime imprese, italiane o estere, operanti nel territorio dello Stato che realizzino investimenti che beneficino di aiuti in seno ai quali è prevista la valorizzazione dell'impatto occupazionale.

In tali ipotesi, salvo che ricorrano giustificati motivi oggettivi, la riduzione dei livelli occupazionali in misura superiore al 10 per cento, da valutarsi nell'arco dei 5 anni successivi al completamento dell'investimento agevolato, è considerata causa di decadenza dal beneficio; in particolare, il recupero dell'aiuto fruito è disposto in misura proporzionale alla predetta riduzione (revoca parziale) ed è in ogni caso totale se la riduzione del livello occupazionale supera il 50 per cento.

Anche ai fini della decorrenza delle previsioni dell'articolo 6, il legislatore fa riferimento agli investimenti avviati successivamente alla data di entrata in vigore del *decreto*.

Articolo 7

Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione degli investimenti

1. Normativa e prassi di riferimento

L'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), ha introdotto la disciplina relativa al c.d. "super ammortamento", consistente nella possibilità, per i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, di maggiorare del 40 per cento - con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* deducibili ai fini delle imposte sui redditi - il costo di acquisizione degli investimenti in "*beni materiali strumentali nuovi*" effettuati dal 15 ottobre 2015.

L'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), ha prorogato la sopra menzionata disciplina (comma 8) e ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2017, l'istituto del c.d. "iper ammortamento" (comma 9), consistente nella possibilità, per i soli titolari di reddito d'impresa, di maggiorare del 150 per cento - sempre con esclusivo riferimento alla deduzione, ai fini delle imposte sui redditi, delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* - il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0" (beni ad elevatissima tecnologia ed interconnessi elencati nell'allegato A alla legge di bilancio 2017).

L'articolo 1, commi da 29 a 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) ha riproposto, con modifiche, la disciplina del super ammortamento, ha prorogato fino al

31 dicembre 2018 (e, a determinate condizioni, fino al 31 dicembre 2019) la disciplina dell'iper ammortamento e ha introdotto disposizioni specifiche per regolare la sostituzione di beni iper ammortizzabili effettuata nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del 150 per cento.

A tale ultimo riguardo, è opportuno ricordare che la normativa sopra citata non prevede alcun meccanismo di *recapture* in caso di cessione del bene super/iper ammortizzabile effettuata nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione; in tal caso, quindi, vi sarà la cessazione della fruizione delle residue quote della maggiorazione, ma non la restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di iper ammortamento legittimamente maturate prima della cessione del bene.

I commi 35 e 36 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 hanno disciplinato la particolare ipotesi degli "investimenti sostitutivi", ossia della cessione del bene iper ammortizzabile seguita dalla sostituzione dello stesso con un bene nuovo. Più in particolare, il comma 35 ha stabilito che la cessione a titolo oneroso del bene iper ammortizzabile non determina l'interruzione della fruizione della maggiorazione del 150 per cento se:

a) il bene originario viene sostituito da un bene nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge di bilancio 2017

e

b) vengono soddisfatti gli oneri documentali previsti per l'investimento originario dall'articolo 1, comma 11, della medesima legge (dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità).

Il mancato rispetto di una delle due condizioni sopra elencate, come detto, determina la cessazione della fruizione delle residue quote della maggiorazione, ma non comporta alcuna restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di iper ammortamento legittimamente maturate prima della cessione del bene.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in materia di super/iper ammortamento con la circolare n. 23/E del 26 maggio 2016 (super ammortamento), con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (super/iper ammortamento e super ammortamento delle centrali fotovoltaiche ed eoliche) e con diverse risoluzioni.

2. Finalità e ambito applicativo della disciplina dell'iper ammortamento

Attraverso l'introduzione degli istituti del super e dell'iper ammortamento il legislatore ha cercato di perseguire l'obiettivo dell'ammodernamento del "parco beni strumentali" e la trasformazione tecnologica e digitale delle aziende italiane: la crisi e la riduzione degli investimenti industriali degli ultimi anni, infatti, avevano portato, da un lato, ad un'obsolescenza media dei beni più elevata rispetto a quella dei *competitor* e, dall'altro, ad accumulare un ritardo nell'adozione delle tecnologie di frontiera.

3. Novità introdotte dal decreto in tema di iper ammortamento

Il *decreto* reca, all'articolo 7, delle novità significative in tema di iper ammortamento.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 7 in questione stabilisce che l'iper ammortamento spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato (clausola di territorialità prima non prevista).

Il comma 2 dell'articolo 7 introduce l'obbligo di restituzione dell'agevolazione fruita (*recapture*) nei casi in cui, durante il periodo di fruizione dell'iper ammortamento, il bene agevolato venga:

- i) ceduto a titolo oneroso o
- ii) destinato a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa.

Il recupero delle maggiorazioni complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta avviene, in un'unica soluzione e senza applicazione di sanzioni e interessi, attraverso una variazione in aumento da effettuare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione o la delocalizzazione del bene agevolato.

Secondo quanto previsto al comma 3, le nuove disposizioni si applicano agli investimenti "effettuati" successivamente alla data di entrata in vigore del *decreto* (14 luglio 2018).

Ciò significa che, rispetto ad una disciplina di riferimento sostanzialmente invariata con riguardo ai presupposti soggettivi e oggettivi, ai fini della determinazione del "momento di

effettuazione” degli investimenti - rilevante per l’applicazione della nuova disciplina recata dall’articolo 7 - occorrerà far riferimento alle regole generali della competenza previste dall’articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Il comma 4 dell’articolo 7 prevede che il meccanismo di *recapture* previsto dal precedente comma 2 non opera nei casi di “investimenti sostitutivi” contemplati nei già citati commi 35 e 36 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2018, ossia quando il bene iper ammortizzabile ceduto o delocalizzato: a) viene sostituito da un bene nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall’allegato A alla legge di bilancio 2017 e b) vengono soddisfatti gli oneri documentali previsti per l’investimento originario dall’articolo 1, comma 11, della medesima legge (dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità).

In tale ipotesi, quindi, l’impresa non è tenuta a restituire l’agevolazione di cui ha fruito, né per essa viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio.

Articolo 8

Applicazione del credito d’imposta ricerca e sviluppo ai costi di acquisto da fonti esterne dei beni immateriali

1. Normativa e prassi di riferimento

L’articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9), come novellato dall’articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015), ha introdotto un credito d’imposta a favore di tutte le imprese che, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, investono in attività di “ricerca fondamentale”, di “ricerca industriale” e di “sviluppo sperimentale”.

Non tutte le spese sostenute nell’ambito delle suddette attività danno diritto al beneficio, ma solo quelle - imputabili ai singoli periodi agevolati in base alle regole generali di competenza dell’articolo 109 del Tuir - indicate al comma 6 dell’articolo 3 e relative a: a) “personale altamente qualificato”, b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, c) contratti di ricerca stipulati con

Università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese non appartenenti al medesimo gruppo, d) “competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne”.

L'agevolazione è calcolata secondo il metodo incrementale, sull'investimento realizzato in eccedenza rispetto a quello medio effettuato nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (nella generalità dei casi, 2012, 2013 e 2014), a condizione che gli investimenti del periodo di imposta per il quale si intende accedere al beneficio ammontino almeno a 30 mila euro.

Il credito, che spetta entro l'importo massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario, è determinato applicando l'aliquota del 25% all'eccedenza riferibile al gruppo composto dalle categorie di spese di cui alle lett. b) e d) dell'articolo 3, comma 6, e l'aliquota maggiorata al 50% all'eccedenza riferibile al gruppo di spese di cui alle lett. a) e c) del medesimo comma 6.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico del 27 maggio 2015, sono state disciplinate le modalità attuative dell'agevolazione.

In seguito, l'articolo 1, comma 15, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), ha prorogato di un anno, e cioè fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, l'arco temporale nel quale possono essere effettuati gli investimenti ammissibili ed inoltre, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (nella generalità dei casi, dal 1° gennaio 2017):

- ai fini della determinazione del credito di imposta, ha previsto l'applicazione di un'aliquota unica del 50% per tutte le tipologie di investimenti ammissibili;
- ha previsto l'ammissibilità delle spese relative al “personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo”, originariamente circoscritta al solo “personale altamente qualificato”;
- ha esteso la platea dei soggetti beneficiari alle imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti non residenti.
- incrementato da 5 a 20 milioni di euro l'importo massimo del credito di imposta che ciascun beneficiario può maturare in relazione a ciascun periodo agevolato.

L'Agenzia delle entrate ha fornito i principali chiarimenti in merito alla disciplina agevolativa con le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016, n. 13/E del 27 aprile 2017 e n. 10/E del 16 maggio 2018.

2. Finalità e ambito applicativo della disciplina agevolativa

L'obiettivo perseguito dal legislatore attraverso l'introduzione dell'incentivo è far crescere gli investimenti privati in ricerca e sviluppo, considerando meritevoli del credito d'imposta gli effettivi incrementi di spesa complessiva in attività di ricerca e sviluppo rispetto agli investimenti riferibili agli anni della media.

3. Novità introdotte dal decreto in tema di credito d'imposta R&S

L'articolo 8 del *decreto* reca disposizioni volte a meglio disciplinare il trattamento, agli effetti del credito d'imposta, dei costi di acquisto da fonti esterne dei diritti di privativa industriale e degli altri beni immateriali, previsti tra i costi ammissibili dall'articolo 3, comma 6, lettera d) del decreto-legge n. 145 del 2013.

A tal fine, il comma 1 stabilisce che i costi in questione non assumono rilevanza nella determinazione del credito d'imposta se l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali, deriva da operazioni intervenute tra imprese appartenenti al medesimo gruppo. Ai fini della perimetrazione del gruppo, il comma in esame considera le società controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile; quanto alle persone fisiche, si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti detenuti da un familiare dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del Tuir.

La disposizione intende contrastare il fenomeno della duplicazione dell'agevolazione sul medesimo costo - fenomeno che si verifica tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario - coerentemente con la disciplina del c.d. "*patent box*", nell'ambito della quale le operazioni di acquisto di *intangibles* impattano negativamente sulla detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni immateriali ottenuti dall'attività di ricerca.

Per contrastare il predetto fenomeno, già in via interpretativa, con la circolare n. 10/E/2018, è stato puntualizzato che “le operazioni di riorganizzazione poste in essere tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo o tra parti correlate non possono comunque determinare la duplicazione dell’agevolazione sul medesimo investimento in quanto un costo può concorrere alla determinazione del credito di imposta in un solo dei periodi agevolati”.

Con il presente intervento viene, pertanto, regolata con norma la concorrenza dei costi per privativa industriale e altri beni immateriali acquisiti nel gruppo allo scopo di evitare che la circolazione di tali *asset* all’interno del gruppo generi la maturazione di un credito d’imposta in assenza di un effettivo incremento di spesa in ricerca e sviluppo.

Il successivo comma 2 dell’articolo 8 stabilisce che l’esclusione disposta dal comma 1 si applica a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 14 luglio 2018 (coincidente nella generalità dei casi con il 2018).

Poiché si dovrà tenere conto della novità introdotta dal comma 1 anche nella determinazione dei costi ammissibili imputabili ai periodi di imposta rilevanti per il calcolo della media di raffronto, il comma 2 prevede espressamente la deroga alle disposizioni sull’efficacia temporale delle norme tributarie, dettate dall’articolo 3 della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente). In tal modo, l’esclusione stabilita dal comma 1 si applica anche in relazione ai periodi di imposta da considerare nel calcolo della media di raffronto.

Per gli acquisti infragruppo effettuati nei periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni (nella generalità dei casi fino al 2017), il comma 2 dispone l’esclusione dai costi ammissibili della parte del costo di acquisto corrispondente ai costi già attribuiti all’impresa italiana in ragione della partecipazione ai progetti di ricerca e sviluppo relativi ai beni oggetto di acquisto.

Infine, con il comma 3 viene confermato che in ogni caso - cioè a prescindere dalla circostanza che l’operazione di acquisto dei beni immateriali in questione sia intercorsa con parti indipendenti o, nei periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni, anche con altre imprese del gruppo - l’ammissibilità dei costi sostenuti per l’acquisto, anche in licenza d’uso, di tali beni resta subordinata alla condizione che gli stessi siano direttamente ed esclusivamente utilizzati da parte

dell'impresa acquirente per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo considerate ammissibili al beneficio.

La disposizione, che ha portata interpretativa, è volta a precisare che possono essere agevolati solo i costi dei beni immateriali direttamente ed esclusivamente pertinenti allo svolgimento di nuovi progetti di ricerca e sviluppo.

Articolo 10

Disposizioni in materia di redditometro

Le misure in materia di semplificazione fiscale, contenute nel c.d. decreto legge "Dignità" ed in particolare la modernizzazione dello strumento del Redditometro, potranno consentire all'Agenzia di continuare nella strategia di una sempre più efficace e persuasiva azione di contrasto dei fenomeni di evasione ed elusione incentrata su un percorso di profondo miglioramento del rapporto tra il fisco ed il contribuente e, nel contempo, di ulteriore incremento qualitativo dei controlli. Uno dei cardini su cui si ancora questo processo evolutivo si basa sulla corrispondenza tra obiettivi che si intendono perseguire e strumenti messi in campo per farlo, in modo tale da contrastare l'evasione con strumenti sempre più efficaci ma che, nel contempo, minimizzino l'invasività dei controlli nei confronti dei contribuenti che operano nella legalità.

Secondo questo approccio il nuovo redditometro è pensato per svolgere una solida azione di contrasto all'economia sommersa al fine di intervenire principalmente su quei segmenti di economia al margine dell'illegalità che distorcono particolarmente la concorrenza e alterano significativamente il funzionamento del sistema. Il contrasto di queste forme di evasione, infatti, non si può basare che su una ricostruzione induttiva del reddito che si basi su informazioni che si occultano più difficilmente dei redditi evasi, come le spese o le disponibilità finanziarie.

In particolare, oggetto della revisione dello strumento di accertamento sintetico è l'aggiornamento degli elementi indicativi di capacità contributiva individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, avvalendosi del supporto dell'ISTAT e delle associazioni dei consumatori più rappresentative, per gli aspetti riguardanti la metodica di

ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa ed alla propensione al risparmio dei contribuenti.

L'articolo 9 (Disposizioni in materia di accertamento sintetico e redditometro) in esame reca infatti disposizioni finalizzate a revisionare l'istituto del redditometro in chiave di contrasto all'economia sommersa. La norma intende aggiornare lo strumento di accertamento del reddito delle persone fisiche previsto dall'art. 38, comma quinto, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (cd. redditometro) e riorientarlo maggiormente in chiave di contrasto all'evasione fiscale derivante dall'economia non osservata, ostacolo al pieno sviluppo economico del Paese.

La norma prevede che, salva la prova contraria da parte del contribuente, la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche può essere fondata anche sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza.

Gli elementi indicativi di capacità contributiva sono individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze da pubblicare in Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale.

La modifica introdotta, volta a rendere più efficace lo strumento, tende a cogliere la reale situazione socioeconomica, coinvolgendo nell'individuazione della metodica di stima l'ISTAT e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori che conoscono in modo concreto detta realtà.

In questo modo l'accertamento sintetico, che non esaurisce gli strumenti di accertamento del reddito delle persone fisiche a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria, è finalizzato a intercettare l'evasione più evidente, ossia quella ritenuta maggiormente deplorabile dal comune sentire. Non è mirato, quindi, a selezionare né comportamenti evasivi particolarmente sofisticati, né marginali inosservanze degli obblighi fiscali.

Lo strumento del "Redditometro", così come sarà ridisegnato, si fonda sull'assunto di assoluto buon senso che deve esistere una coerenza tra il reddito percepito e le spese e gli investimenti sostenuti. La capacità di spesa e la propensione al risparmio rappresentano infatti una manifestazione indiretta di capacità contributiva considerata dalla Costituzione come metro per l'individuazione della quota di compartecipazione alla spesa pubblica alla quale è tenuto il cittadino. Il reddito, conseguentemente, viene individuato non al

momento della sua produzione, ma intercettandone l'utilizzo in base alle spese e al risparmio più difficilmente occultabili.

La nuova formulazione, quindi, a differenza della previgente, pone al centro della metodica di ricostruzione induttiva sia la capacità di spesa che la propensione al risparmio, elementi che consentono un'analisi del rischio più completa e puntuale, teleologicamente indirizzata ad evidenziare i fenomeni evasivi più evidenti (i c.d. "finti poveri") ovvero l'economia sommersa.

Sono confermate le tutele già previste a favore del contribuente ovvero la c.d. "clausola di garanzia" dello scostamento di almeno un quinto tra reddito complessivo accertabile/reddito dichiarato e l'obbligatorietà di "doppio contraddittorio".

L'Agenzia delle entrate in questo progetto di ammodernamento si farà parte attiva con il Ministero dell'Economia e Finanze, l'ISTAT e le associazioni dei consumatori nelle attività propedeutiche alla predisposizione della nuova metodologia di ricostruzione induttiva, oggetto del decreto attuativo.

Nel contempo non saranno attivate nuovi controlli fiscali utilizzando lo strumento del redditometro in quanto la norma prevede che il decreto ministeriale il 16 settembre 2015, attualmente vigente, non ha più effetto per i controlli ancora da effettuare sull'anno di imposta 2016 e successivi.

Si fa presente, tuttavia, che il comma 3 della norma in commento fa salvi gli inviti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e gli atti previsti dall'art. 38, comma settimo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per gli anni di imposta fino al 31 dicembre 2015 e non si applica agli atti già notificati.

Articolo 11

Disposizioni in materia di invio dei dati delle fatture emesse e ricevute

L'articolo 11 reca disposizioni sulla trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. spesometro) da parte dei soggetti passivi IVA. Esso stabilisce che la comunicazione dei dati relativi al terzo trimestre 2018 non debba essere effettuata entro il mese di novembre 2018, bensì sia differito al 28 febbraio 2019.

Si ricorda che l'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 dispone che la comunicazione relativa al secondo trimestre sia effettuata entro il 30 settembre (termine così differito dall'articolo 1, comma 932, della legge di bilancio 2018) mentre quella relativa all'ultimo trimestre deve essere fatta entro il 28 febbraio dell'anno successivo.

Pertanto, per il 28 febbraio 2019, si dovrà provvedere alla trasmissione delle fatture emesse e ricevute per il terzo e quarto trimestre 2018.

Il secondo comma prevede che qualora si opti per la trasmissione con cadenza semestrale, i termini temporali sono fissati al 30 settembre per il primo semestre, al 28 febbraio dell'anno successivo per il secondo semestre.

Articolo 12

Split payment

1. Normativa di riferimento

L'articolo 1, comma 629, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha introdotto l'articolo 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che disciplina il meccanismo della scissione dei pagamenti, c.d. *split payment*. Nella formulazione originaria, il comma 2 del menzionato articolo 17-ter escludeva espressamente dalla disciplina della scissione dei pagamenti le prestazioni di servizi rese alle PA i cui compensi fossero assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

La disciplina della scissione dei pagamenti, introdotta in un'ottica di contrasto ai fenomeni di frode, deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'IVA, e per tale motivo è stata oggetto di un'espressa autorizzazione, fino al 30 giugno 2020, da parte del Consiglio dell'Unione Europea (che, con Decisione di esecuzione (Ue) 2017/784 del 25 aprile 2017, ha accolto la richiesta di proroga avanzata dall'Italia con una lettera del 16 febbraio 2017, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale UE del 6 maggio 2017); il Consiglio, in occasione della proroga concessa, ha in ogni caso evidenziato allo Stato italiano il fatto che, simultaneamente allo *split payment*, deve essere necessariamente garantito un sistema di rimborsi che funzioni correttamente.

Il D.L. 50 del 2017 (c.d. .Manovra correttiva) ha ampliato, a decorrere dal 1° luglio 2017 l'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti:

1. alle operazioni effettuate nei confronti di tutte le pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1, commi da 209 a 214 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché nei confronti delle società controllate da pubbliche amministrazioni centrali e locali e delle società quotate incluse nell'indice FTSE MIB;
2. alle prestazioni di servizi rese da professionisti nei confronti dei soggetti annoverati al punto 1; abrogando il comma 2 dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633, in sostanza, il menzionato D. L. n. 50 del 2017 ha esteso la scissione dei pagamenti anche ai compensi per le prestazioni di servizi rese a favore della PA e fatturate dal 1° luglio 2017.

Il D.L. n. 148 del 2017 ha ulteriormente esteso il perimetro di applicazione soggettiva, inserendo nell'ambito della Pubblica Amministrazione gli enti pubblici economici e le fondazioni e società partecipate dalle PA.

La disciplina *attuativa* dello *split payment* è contenuta nel D.M. 23 gennaio 2015, modificato, alla luce delle novità legislative introdotte, da ultimo, ad opera del D.M. 9 gennaio 2018.

Con le circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015, n. 15/E del 13 aprile 2015, n. 27/E del 7 novembre 2017 e n. 9/E del 7 maggio 2018 sono stati forniti chiarimenti in materia.

2. Finalità e ambito applicativo della disciplina dello *split payment*

Il meccanismo dello *split payment* (che – come già prima accennato – è stato introdotto con finalità antifrode per arginare l'evasione da riscossione dell'IVA) mira a garantire, da un lato, l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di versamento dell'IVA da parte dei fornitori che abbiano addebitato in fattura l'imposta e, dall'altro, gli acquirenti dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o da terzi.

Tale obiettivo, in deroga all'ordinario sistema di funzionamento dell'IVA (caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico), viene perseguito ponendo a carico dei soggetti acquirenti,

caratterizzati da un grado di “fedeltà fiscale” maggiore dei loro fornitori nell’assolvimento degli obblighi di versamento dell’IVA, l’obbligo di versare direttamente all’Erario l’imposta addebitata dal fornitore, in luogo del fornitore medesimo.

3. L’articolo 12 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, concernente “Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese”

Il D.L. n. 87 del 2018 (c.d. decreto Dignità) pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, prevede l’abolizione del meccanismo dello *split payment* in relazione alle prestazioni rese da professionisti (i cui compensi sono soggetti a ritenute alla fonte a titolo d’imposta e a titolo d’acconto) nei confronti della pubblica amministrazione.

Viene specificato, quindi, che l’esclusione dalla disciplina dello *split payment* riguarda i compensi assoggettabili alla ritenuta alla fonte sul reddito, non solo a titolo di imposta ma anche a titolo di acconto, coerentemente all’interpretazione data dall’Agenzia delle Entrate al comma 2 dell’art. 17-ter del d.P.R. n. 633 (circ. 15/E del 2015).

Il provvedimento ripristina, dunque, le ordinarie modalità di riscossione dell’Iva per le prestazioni di servizi, rese ai soggetti indicati nell’art. 17-ter, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta d’acconto ai sensi dell’art. 25 del D.P.R. n. 600/73.

Conseguentemente, le fatture per prestazioni sottoposte a ritenuta Irpef emesse a decorrere dal giorno di entrata in vigore del Decreto ancorché relative a prestazioni rese prima di tale data, non dovranno più recare l’indicazione “scissione dei pagamenti” (o *split payment*) e dovranno essere pagate dai committenti non soltanto per l’imponibile, ma anche per l’IVA.

Detta decorrenza è espressamente stabilita dal Decreto, il quale prevede che le nuove disposizioni si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura successivamente alla data di entrata in vigore del decreto (giorno successivo alla pubblicazione nella G.U.), e quindi dal 14 luglio 2018. Risulta, quindi, irrilevante il momento in cui il professionista ha materialmente reso la prestazione professionale in quanto si deve fare esclusivo riferimento all’emissione della relativa fattura e, in particolare, alla circostanza che tale documento sia emesso dopo la pubblicazione del decreto legge nella Gazzetta Ufficiale.

Per quanto riguarda le rettifiche in diminuzione di operazioni già fatturate in regime di “*split payment*”, le note di variazione, ancorché emesse dopo l'entrata in vigore del provvedimento, dovranno seguire la stessa disciplina dell'operazione originaria; pertanto, l'imposta accreditata con la nota di variazione in diminuzione non formerà oggetto di restituzione al committente da parte del prestatore (che non l'ha incassata), ma rappresenterà un credito del committente nei confronti dell'erario, recuperabile all'atto dei successivi pagamenti dell'IVA.

È da osservare che, per effetto della normativa in commento, le P.A. committenti, ai fini dell'applicazione dell'art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602 del 73, che fa obbligo agli enti di sospendere i pagamenti a favore di creditori gravati da cartelle esattoriali per importo superiore a 5.000 euro, dovranno ora tenere conto non solo dell'imponibile, come chiarito in via interpretativa per le operazioni soggette a “*split payment*” (circolare n. 13/2018), ma anche dell'IVA dovuta ai prestatori esclusi dal meccanismo speciale.

Articolo 13

Società sportive dilettantistiche con scopo di lucro

1. Normativa di riferimento

I commi da 353 a 360, dell'art. 1, della legge 205/2017 (legge di Bilancio 2018), hanno introdotto la possibilità di esercitare le attività sportive dilettantistiche anche con scopo di lucro, prevedendo a tale scopo l'utilizzo di una delle forme societarie di cui al titolo V del libro V c.c. Al fine di garantire lo svolgimento effettivo dell'attività sportiva dilettantistica, il legislatore aveva previsto che, a pena di nullità, dovessero essere inseriti - negli statuti sociali di questi nuovi soggetti – specifici requisiti; in particolare, era necessario l'inserimento, nella denominazione o ragione società, della locuzione “società sportiva dilettantistica lucrativa”; nell'oggetto sociale avrebbe dovuto essere indicato lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche; gli amministratori non avrebbero potuto ricoprire la medesima carica in altre società; nelle strutture sportive avrebbe dovuto essere prevista, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi, la figura di un direttore tecnico qualificato. Essendo in possesso di detti

requisiti, la società avrebbe potuto beneficiare della riduzione alla metà dell'imposta sul reddito delle società (Ires, applicata nella misura del 12%, in luogo del 24%), e dell'aliquota del 10% dell'Iva applicabile su tutti i servizi resi dalla società sportiva (Ssdl) riconosciuta dal Coni, nei confronti di coloro che avessero praticato l'attività sportiva, sia occasionalmente sia sistematicamente, in impianti gestiti dalla società stessa.

Il decreto Dignità, con l'intervento di seguito illustrato, modifica radicalmente il quadro sopra descritto.

2. L'articolo 13 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, concernente "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese"

L'articolo 13 del D.L. n. 87 del 2018 (c.d. decreto Dignità), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio 2018, prevede la soppressione dei commi da 353, 354, 355, 358, 359 e 360 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, relativi alla disciplina delle associazioni sportive dilettantistiche e al regime del relativo rapporto di lavoro.

Come sopra accennato, lo scopo perseguito dalla Legge di Bilancio del 2018 era quello di superare la distinzione netta tra sport dilettantistico gestito da soggetti non commerciali, senza fini di lucro e attività sportive gestita da società commerciali.

Lo strumento utilizzato era quello di legittimare l'utilizzo della forma societaria, tanto nella forma delle società di persone quanto di quelle di capitali, con un regime fiscale di favore tanto sul fronte delle imposte dirette quanto su quello delle indirette.

Si evince - dalla relazione illustrativa al Decreto Dignità - che le novità recate dalla Legge di Bilancio 2018 hanno determinato criticità rilevanti, innestando strumenti e logiche imprenditoriali nell'ambito di un settore caratterizzato da inequivocabili peculiarità (sono sorti dubbi circa il fatto che le richiamate società potessero svolgere soltanto attività sportive dilettantistiche o anche attività diverse e, in quest'ultima ipotesi, se le seconde dovessero risultare connesse, strumentali o secondarie rispetto alle prime).

Tali spunti problematici hanno di fatto impedito che il disegno di riforma abbia avuto pratica attuazione.

Contemporaneamente, l'entrata in vigore della riforma del "terzo settore" (decreto legislativo n. 117 del 2017) e dell'impresa sociale (decreto legislativo n. 112 del 2017) ha

indotto ad una rimediazione della tematica, in ragione della possibilità per gli Enti ivi contemplati di organizzare o gestire anche attività sportive dilettantistiche.

A ciò va aggiunto, come rimarcato nella relazione illustrativa, che le previsioni inerenti le società dilettantistiche lucrative sono state affiancate da disposizioni agevolative che hanno introdotto vantaggi eccessivamente selettivi e poco coordinati con il resto del sistema, in primis il dimezzamento dell'IRES (su utili di cui l'impresa può disporre liberamente) e la parziale decontribuzione previdenziale; inoltre, dal punto di vista lavoristico la possibilità di beneficiare dell'utilizzo di collaborazioni coordinate e continuative rappresentava una ulteriore incongruenza del sistema.

Tutte le criticità sopra menzionate hanno indotto ad abrogare, con l'articolo 13 del decreto Dignità, le disposizioni di cui ai commi da 353 a 361 dell'articolo 1 della citata legge n. 205 del 2017.

In particolare, con l'abrogazione del comma 353, ai sensi del quale *“le attività sportive dilettantistiche possono essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del codice civile”*, si torna al previgente regime caratterizzato da divieto di lucro soggettivo che caratterizzava tanto le Associazioni Sportive Dilettantistiche quanto le Società Sportive Dilettantistiche.

Le forme giuridiche utilizzabili per la gestione dello sport dilettantistico rimangono pertanto:

- l'associazione sportiva priva di personalità giuridica, disciplinata dagli artt. 36 e ss del Codice civile;
- l'associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato, ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;
- la società sportiva di capitali o cooperativa, costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Eliminata la possibilità di istituire società sportive dilettantistiche di tipo lucrativo vengono conseguentemente abrogate le disposizioni che ne disciplinavano lo statuto (comma 354) il regime fiscale agevolato (comma 355), i rapporti giuslavoristici (commi 357 e 358), la consequenziale qualificazione dei redditi (comma 359) e la disciplina previdenziale (comma 360).

I commi 2, 3 e 4 dell'articolo 13 apportano, poi, le conseguenti, necessarie modifiche di coordinamento normativo in relazione alla revisione della disciplina recata dalla predetta legge n. 205 del 2017.

Il comma 5 prevede l'istituzione di un fondo da destinare a interventi in favore delle società sportive dilettantistiche, cui vengono destinati i risparmi di spesa conseguenti all'introduzione della norma.