STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Le novità fiscali del Decreto “Dignità”

(Circolare n. 16 del 26 luglio 2018)

Indice

1. Premessa	3
2. Limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti	3
3. Tutela dell'occupazione nelle imprese beneficiarie di aiuti	5
4. Iper ammortamento, territorialità, cessione o delocalizzazione del bene agevolato	5
5. Attività di ricerca e sviluppo, credito d'imposta ed investimenti infragruppo	7
6. Redditometro	8
7. <i>Split payment</i>	9
8. Spesometro	10
9. Società sportive dilettantistiche	11
10. Prelievo sugli apparecchi per il gioco lecito	12

1. Premessa

Il D.L. 12 luglio 2018, n. 87, rubricato "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese" (c.d. Decreto "Dignità"), in vigore dal 14 luglio 2018, e da convertire in Legge entro il prossimo 11 settembre 2018, ha introdotto alcune significative novità fiscali:

- la statuizione di nuovi limiti alla delocalizzazione nei confronti delle imprese che abbiano ricevuto aiuti di Stato;
- l'inserimento del requisito della territorialità degli investimenti agevolabili con l'**iperammortamento** e la previsione del recupero del beneficio in caso di cessione a titolo oneroso o destinazione all'estero dei beni;
- la modifica della disciplina del **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**;
- il mutamento del **redditometro**, mediante l'abrogazione del D.M. 16 settembre 2015, attuativo dell'accertamento sintetico, con effetto a decorrere dai controlli ancora da eseguire relativi al 2016 e agli anni successivi;
- la proroga al 28 febbraio 2019 del termine per la trasmissione della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. **spesometro**) relativa ai dati del terzo trimestre 2018;
- l'esonero dal meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. **split payment**) per le prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito o a titolo d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- l'abrogazione della legislazione delle società sportive dilettantistiche lucrative, nuovo soggetto giuridico che è stato istituito a decorrere dal 2018;
- l'aumento del prelievo sulle apparecchiature da gioco lecito.

2. Limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti

Il Decreto "Dignità" ha introdotto alcune norme dirette ad arginare la delocalizzazione delle attività economiche delle imprese, ovvero lo spostamento in altri Paesi dei processi produttivi o di loro fasi, per ottenere vantaggi competitivi derivanti da un minore costo della manodopera e da una ridotta regolamentazione del mercato del lavoro o da altri benefici, soprattutto fiscali.

In particolare, sono stati stabiliti, nei confronti delle imprese che abbiano ricevuto aiuti di Stato, nuovi **limiti alla delocalizzazione**, da intendersi come il trasferimento, da parte dell'impresa beneficiaria dell'aiuto o di altra impresa con la quale vi sia un rapporto di controllo o collegamento ai sensi dell'art. 2359 c.c., dell'attività economica o di una sua parte dal sito produttivo incentivato a un altro sito.

L'**art. 5, co. 1, del D.L. 87/2018** dispone che, fatti salvi i vincoli derivanti dai trattati internazionali, le imprese italiane ed estere operanti nel territorio nazionale, che abbiano beneficiato di un aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi ai fini dell'attribuzione del beneficio, decadono dall'agevolazione qualora l'attività economica interessata o una sua parte venga delocalizzata in **Stati non appartenenti all'Unione Europea** – ad eccezione degli Stati aderenti

allo Spazio economico europeo – **entro cinque anni dalla data di conclusione dell’iniziativa agevolata**. Il limite trova applicazione indipendentemente dalla forma dell’investimento (contributo, finanziamento agevolato, garanzia, aiuti fiscali, ecc.) e dalle modalità di erogazione, essendo riferibile anche a quelle c.d. “automatiche” o “a sportello”.

In caso di decadenza dall’agevolazione, è altresì previsto che l’amministrazione titolare della misura di aiuto, anche se priva di articolazioni periferiche, accerti e irroggi – in virtù di quanto prescritto dalla Legge 24 novembre 1981, n. 689 – una **sanzione amministrativa pecuniaria** di ammontare da due a quattro volte l’importo dell’aiuto fruito. Questa disposizione esplica i propri effetti **a prescindere dall’impatto sull’occupazione**: non è, infatti, richiesta una misura minima di riduzione dell’organico quale presupposto per comminare la decadenza e le altre penalizzazioni.

L’**art. 5, co. 2, del D.L. 87/2018** si occupa, invece, delle imprese italiane ed estere operanti nel territorio nazionale, che abbiano beneficiato di un aiuto di Stato che prevede l’effettuazione di **investimenti produttivi specificamente localizzati** ai fini dell’attribuzione dell’agevolazione, come nell’ipotesi del credito d’imposta nel Mezzogiorno di cui all’art. 1, co. 98 e ss., della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. *Legge di Bilancio 2018*). In particolare, il Decreto “Dignità” ha stabilito che, al di fuori dei casi contemplati dal citato co. 1 e fatti salvi i vincoli derivanti dalla normativa europea, le predette imprese **decadono dal beneficio** medesimo qualora l’attività economica interessata dallo stesso o una sua parte venga **delocalizzata dal sito incentivato** in favore di unità produttive situate al di fuori dell’ambito territoriale del predetto sito, in ambito sia nazionale che europeo (inclusi gli Stati aderenti allo Spazio economico europeo), **entro cinque anni dalla data di conclusione dell’iniziativa** o del completamento dell’investimento agevolato.

L’art. 5, co. 3, del D.L. 87/2018 precisa che i **tempi** e le **modalità per il controllo del vincolo** di cui ai precedenti co. 1 e 2, nonché per la restituzione dei benefici fruiti in caso di accertamento della decadenza, sono definiti da ciascuna amministrazione con propri provvedimenti, volti a disciplinare i bandi e i contratti relativi alle misure di aiuto di propria competenza. L’importo del **beneficio da restituire** per effetto della decadenza è maggiorato di un tasso di interesse pari a quello ufficiale di riferimento vigente alla data di erogazione o fruizione dell’aiuto, incrementato di cinque punti percentuali.

Il successivo co. 4 chiarisce, inoltre, che per i **benefici già concessi o banditi**, nonché per gli **investimenti agevolati già avviati** anteriormente al 14 luglio 2018, resta ferma l’applicazione della disciplina vigente anteriormente alla medesima data, inclusa, nei casi ivi previsti, quella di cui all’art. 1, co. 60, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, che:

- limita la decadenza del beneficio alle delocalizzazioni verso Stati non appartenenti all’Unione europea, effettuate entro tre anni dalla concessione;
- è riferita esclusivamente ad imprese beneficiarie di contributi in conto capitale;
- è condizionata al verificarsi di una riduzione del personale pari almeno al 50%.

- Il campo di operatività della nuova disciplina prevista del Decreto “Dignità” è, pertanto, più ampio di quello sancito dall’art. 1, co. 60, della Legge 147/2013.
- L’art. 5, co. 5, del D.L. 87/2018 puntualizza anche che trova applicazione l’art. 9, co. 5, del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 123, istituendo, quindi, il **privilegio dello Stato** sui crediti derivanti dalla restituzione dei benefici e regolamentandone le modalità di recupero tramite iscrizione a ruolo.

3. Tutela dell’occupazione delle imprese beneficiarie di aiuti

L’art. 6 del D.L. 87/2018 è diretto a preservare il mantenimento dei livelli lavorativi presso le aziende che hanno usufruito di aiuti di Stato: a tale fine, è previsto un obbligo di mantenimento, presso **l’unità produttiva agevolata**, del personale impiegato ovvero degli addetti all’attività economica interessata dal beneficio, per un periodo di almeno cinque anni. In particolare, il co. 1 della disposizione stabilisce che l’impresa italiana o straniera, operante nel territorio nazionale, che beneficia di aiuti di Stato che prevedono la valutazione dell’impatto occupazionale, **decade** dall’agevolazione se – al di fuori casi riconducibili a giustificato motivo oggettivo – **riduce di oltre il 10% i livelli occupazionali** degli addetti all’unità produttiva o all’attività interessata dal beneficio, nei **cinque anni successivi** alla data di completamento dell’investimento. Tale decadenza è disposta in misura proporzionale alla riduzione del livello di occupazione, ed è comunque totale se il decremento eccede il 50%.

Per le **restituzioni dei benefici**, si applicano i **co. 3 e 5 dell’art. 5 del D.L. 87/2018**, illustrati nel precedente paragrafo:

- i **tempi** e le **modalità per il controllo dei vincoli**, nonché per la restituzione dei benefici fruiti in caso di accertamento della decadenza, sono definiti da ciascuna amministrazione con propri provvedimenti, volti a disciplinare i bandi e i contratti relativi alle misure di aiuto di propria competenza;
- l’importo del **beneficio da restituire** per effetto della decadenza è maggiorato di un tasso di interesse pari a quello ufficiale di riferimento vigente alla data di erogazione o fruizione dell’aiuto, incrementato di cinque punti percentuali;
- trova applicazione l’art. 9, co. 5, del D.Lgs. 123/1998, per effetto del quale è riconosciuto il **privilegio dello Stato** sui crediti derivanti dalla restituzione dei benefici e sono contemplate le modalità di recupero tramite iscrizione a ruolo.

Le predette disposizioni dell’art. 6 del D.L. 87/2018 esplicano i propri effetti esclusivamente nei confronti dei benefici concessi o banditi, nonché degli investimenti avviati, successivamente al 14 luglio 2018.

4. Iper ammortamento, territorialità, cessione o delocalizzazione del bene agevolato

L'art. 1, co. 9, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 riconosce ai titolari di reddito d'impresa la possibilità di **maggiorare del 150%** – ai soli fini della deducibilità, in sede di determinazione del reddito d'impresa, delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* finanziario – il **costo dei beni materiali strumentali nuovi** ad elevato contenuto tecnologico, ricompresi nell'**Allegato A** del predetto provvedimento e alle condizioni ivi contenute.

Gli **investimenti agevolabili** sono quelli effettuati, a norma dell'art. 109, co. 1 e 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, qualora al 31 dicembre 2018 risultino soddisfatte due condizioni (art. 1, co. 30, della Legge 205/2017):

- l'ordine è stato accettato dal venditore;
- è stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene.

Tali requisiti oggettivi di accesso al beneficio sono stati integrati, per i soli investimenti effettuati successivamente al 14 luglio 2018, dall'art. 7, co. 1 e 3, del D.L. 87/2018, secondo cui l'iper ammortamento spetta a condizione che i beni agevolabili siano **destinati a strutture produttive situate nel territorio nazionale**.

L'art. 1, co. 35 e 36, Legge 205/2017 stabilisce altresì che, se nel corso dell'orizzonte temporale di fruizione dell'iper ammortamento si verifica il **realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione**, non viene meno il godimento delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, purché, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- **sostituisca** il cespite agevolato con un **bene materiale strumentale nuovo** avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'**Allegato A della Legge 232/2016**;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione in base alle regole imposte dall'art. 1, co. 11, della Legge 232/2016.

Nel caso in cui il **costo** di acquisizione dell'**investimento sostitutivo** sia **inferiore** a quello del bene sostituito, e sempre che ricorrano le predette due condizioni, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Tale disciplina è stata **integrata**, con riferimento ai soli **investimenti effettuati successivamente al 14 luglio 2018**, dall'art. 7, co. 2-4, del D.L. 87/2018, secondo cui:

- qualora, nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo, i beni agevolati vengano **ceduti a titolo oneroso** o **destinati a strutture produttive situate all'estero**, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al **recupero dell'iper ammortamento**. Tale principio è, pertanto, coerente con quanto stabilito in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali (art. 18 del D.L. 24 giugno 2014, n. 91 e C.M. 19 febbraio 2015, n. 5/E, par. 8);

- la predetta restituzione del beneficio viene effettuata attraverso una **variazione in aumento** del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione degli investimenti agevolati, per un importo pari alle **maggiorazioni** delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei **precedenti esercizi**, senza applicazione di sanzioni e interessi. In altri termini, l'iper ammortamento di cui ha usufruito l'impresa che cede, o delocalizza, deve essere **interamente restituito**;
- il suddetto meccanismo di *recapture* **non opera** nei confronti degli **investimenti sostitutivi** effettuati ai sensi dell'art. 1, co. 35 e 36, della Legge 205/2017, le cui previsioni si applicano anche in caso di delocalizzazione dei beni agevolati.

A questo proposito, si ricorda che, **prima dell'introduzione di tale disposizione**, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato, nel corso del Telefisco 2018, che la mancata sostituzione del cespite agevolato ceduto – nei termini e alle condizioni previste dalle predette disposizioni della Legge di Bilancio 2018 – produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del beneficio, ma **non comporta alcuna restituzione dell'agevolazione** relativa alle quote di iper ammortamento legittimamente dedotte prima della vendita del cespite agevolata. Questo principio rimane, pertanto, valido per i beni iper ammortizzati **acquistati entro il 14 luglio 2018** e poi ceduti.

Esempio

Si consideri il caso di un bene iper ammortizzabile acquistato il 15 luglio 2018, ed interconnesso in pari data, avente un costo di euro 100.000 e un'aliquota di ammortamento civilistico, pari a quella ordinaria fiscale, del 20%: la quota di iper ammortamento complessivamente spettante – nei 5 anni di periodo di ammortamento civilistico fiscale – è, pertanto, di euro 150.000.

Si supponga che tale cespite venga ceduto, a titolo oneroso, il 2 gennaio 2020: nel modello REDDITI 2021, dovrà essere operata una variazione in aumento di euro 45.000, pari all'iper ammortamento complessivamente dedotto negli esercizi precedenti 2018 – euro 15.000, con applicazione del coefficiente di ammortamento ridotto alla metà – e 2019 (euro 30.000).

Il Decreto "Dignità" non ha, invece, apportato alcuna modifica alla disciplina del **super ammortamento** dei beni materiali strumentali mobili nuovi (art. 1, co. 91-94 e 97, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208), con l'effetto che nel caso di cessione del bene agevolato non è prevista alcuna restituzione delle quote di super ammortamento dedotte nei precedenti periodi d'imposta.

5. Attività di ricerca e sviluppo, credito d'imposta ed investimenti infragruppo

L'art. 3, co. 1, del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 riconosce a tutte le imprese – indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato – che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, dal periodo d'imposta successivo a quello in

corso al 31 dicembre 2014 e sino a quello pendente al 31 dicembre 2010, un credito d'imposta del **50%** delle spese sostenute in **eccedenza** rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati nei **tre periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al 31 dicembre 2015.

L'art. 8, co. 1, del D.L. 87/2018 ha integrato tale disciplina, stabilendo che **non sono più considerati ammissibili**, ai fini dell'ottenimento del beneficio, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei **beni immateriali** di cui all'art. 3, co. 6, lett. d), del D.L. 145/2013, derivanti da operazioni intercorse con **imprese appartenenti al medesimo gruppo**: si tratta, pertanto, delle competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotti a semiconduttori oppure a una nuova varie vegetale, anche acquisite da fonti esterne. A tale fine, si considerano appartenenti al medesimo gruppo le **imprese controllate da un medesimo soggetto**, controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali: per le **persone fisiche**, si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'art. 5, co. 5, del TUIR.

In deroga all'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *Statuto del Contribuente*), le predette novità normative si applicano a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 14 luglio 2018** – e, quindi, dall'anno 2018 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare – anche in relazione al calcolo dei costi ammissibili imputabili ai periodi d'imposta rilevanti per la determinazione della **media di raffronto**. Per gli acquisti derivanti da operazioni infragrupo intervenute nel corso dei **periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 14 luglio 2018**, resta comunque ferma l'esclusione dagli oneri ammissibili della parte del costo di acquisto corrispondente ai costi già attribuiti in precedenza all'impresa italiana in ragione della partecipazione ai progetti di ricerca e sviluppo relativi ai beni oggetto di acquisto.

Rimane altresì confermata la condizione secondo cui, agli effetti della disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, in ogni caso – indipendentemente dalla circostanza che l'operazione di acquisto sia intercorsa con parti indipendenti o, fino al periodo d'imposta 2017, anche con altre imprese del gruppo – i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali assumono rilevanza solo qualora siano **utilizzati direttamente ed esclusivamente** nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo considerate ammissibili al beneficio.

6. Redditometro

L'art. 10 del D.L. 87/2018 ha introdotto alcune modifiche alla disciplina dell'accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche (c.d. *redditometro*), contenuta nell'**art. 38 del D.P.R. 600/1973**. In primo luogo, è stato integrato il co. 5 di quest'ultima disposizione, stabilendo che i prossimi Decreti attuativi del redditometro dovranno essere approvati *“sentiti l'ISTAT e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei*

contribuenti". In altri termini, saranno emanati nuovi Decreti attuativi che avranno come base normativa primaria l'art. 38 del D.P.R. 600/1973, che non è stato modificato in tema di determinazione della base imponibile.

È stato, inoltre, **abrogato**, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, il **D.M. 16 settembre 2015** – attuativo dell'accertamento sintetico, così come riformato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78 – che continua, quindi, ad operare per gli accertamenti sino all'anno 2015, i cui termini di decadenza, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 600/1973, spirano il 31 dicembre 2020.

Le suddette novità normative, contenute nell'art. 10 del D.L. 87/2018, non operano per gli inviti a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, e gli altri atti previsti dall'art. 38, co. 7, del D.P.R. 600/1973, per i periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2015: in ogni caso, non si applica agli atti già notificati e non si fa luogo al rimborso delle somme già pagate.

7. Split payment

L'art. 1, co. 629, lett. b), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha introdotto l'**art. 17-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, secondo cui per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di specifici soggetti – Amministrazioni Pubbliche, enti pubblici economici, fondazioni partecipate dalla Pubblica Amministrazione, società controllate o partecipate da quest'ultima, ecc. – **l'IVA è dovuta dal cessionario o committente**, con le modalità previste dal D.M. 23 gennaio 2015 e successive modifiche, se non è debitore d'imposta in base alle vigenti disposizioni riguardanti il tributo. Il co. 2 della disposizione prevedeva, tuttavia, l'**esclusione** da tale meccanismo di scissione del pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta (c.d. *split payment*) dei "*compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito*": sul punto, sono stati anche forniti chiarimenti con la C.M. 13 aprile 2015, n. 15/E.

Successivamente, l'art. 1, co. 1, lett. c), del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 ha abrogato il predetto co. 2 dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, ricomprendendo nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti anche i citati compensi per prestazioni di servizi, a partire dalle fatture emesse dal 1° luglio 2017 e la cui imposta fosse divenuta esigibile a tale data (C.M. 7 novembre 2017, n. 27/E).

Questo contesto normativo è stato nuovamente modificato dall'art. 12 del D.L. 87/2018, mediante l'inserimento del **co. 1-sexies dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**, secondo cui lo *split payment* non si applica alle prestazioni di servizi rese ai soggetti destinatari di tale disciplina, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito o d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. 600/1973, coerentemente con l'interpretazione della C.M. 15/E/2015: è il caso, ad esempio, dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti, come architetti, avvocati, dottori commercialisti, ingegneri e notai. L'esclusione sembrerebbe, invece, non interessare gli agenti, i rappresentanti e i mediatori, in quanto le loro provvigioni sono soggette alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25-bis del D.P.R. 633/1972, che non è richiamato nell'art. 17-ter, co. 1-sexies, del D.P.R.

633/1972: un'interpretazione logico-sistematica potrebbe, tuttavia, rendere preferibile l'ipotesi dell'esclusione dallo *split payment*, per evitare eccessive penalizzazioni finanziarie al prestatore, che è già inciso dall'applicazione della ritenuta fiscale d'acconto.

Tale novità normativa si applica alle operazioni per le quali è **emessa fattura dal 15 luglio 2018**, con l'effetto che la prestazione potrebbe essere stata ultimata prima di tale data, ma il presupposto impositivo – che l'art. 6 del D.P.R. 633/1972 individua nel momento del pagamento del corrispettivo – potrebbe essersi verificato successivamente. Qualora la fattura sia stata emessa prima della predetta data, devono essere, pertanto, applicate le disposizioni in materia di *split payment*, anche se il corrispettivo non è ancora stato pagato.

La nuova forma di esonero di cui all'art. 17-ter, co. 1-sexies, del D.P.R. 633/1972 consente al prestatore interessato, il quale già subisce la ritenuta fiscale d'acconto sul compenso, di **evitare l'ulteriore aggravio finanziario derivante dal mancato incasso dell'IVA** sull'operazione addebitata in rivalsa al committente, con la conseguente possibile formazione di crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto. Si osserva, peraltro, che il ritorno alla modalità ordinaria di assolvimento del tributo può esporre il prestatore al rischio di anticipare l'IVA, qualora il cliente pretenda l'emissione della fattura prima del pagamento del corrispettivo e proceda, poi, al versamento dello stesso dopo la scadenza del termine fissato per la liquidazione periodica di riferimento.

Si segnala, inoltre, che – per la **sospensione dei pagamenti** nei confronti di beneficiari che risultano **inadempimenti** al versamento di **somme superiori ad euro 5.000**, derivanti da cartelle di pagamento notificate (art. 48-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) – l'esonero dallo *split payment* comporta che la Pubblica Amministrazione dovrà considerare, nel computo di tale soglia, anche l'IVA e non solo l'imponibile.

8. Spesometro

L'art. 21, co. 1, del D.L. 78/2010 stabilisce che i soggetti passivi IVA, con riferimento alle **operazioni effettuate rilevanti** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati di tutte le:

- **fatture emesse** nel trimestre di riferimento;
- **fatture ricevute e registrate** ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 633/1972, comprese le bollette doganali;
- relative variazioni.

La norma stabilisce, tuttavia, che la comunicazione (c.d. *spesometro*) riguardante il **secondo trimestre** è effettuata entro il 16 settembre – termine differito al **30 settembre**, ai sensi dell'art. 1, co. 932, della Legge 205/2017, al fine di evitare sovrapposizioni con altri adempimenti – mentre quella relativa all'ultimo trimestre può essere trasmessa entro il mese di febbraio dell'anno successivo. A questo proposito, l'art. 11, co. 1, del D.L. 87/2018 ha disposto che i dati delle fatture emesse e

ricevute del **terzo trimestre 2018** possono essere trasmessi **entro il 28 febbraio 2019**, anziché entro il 30 novembre 2018.

Il successivo co. 2 ha, inoltre, integrato l'art. 1-ter, co. 2, lett. a), del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, nel senso di precisare i termini che deve rispettare il contribuente che si avvale, mediante comportamento concludente, della **facoltà di trasmettere con cadenza semestrale** la comunicazione dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute:

- **entro il 30 settembre per il primo semestre;**
- **entro il 28 febbraio dell'anno successivo per il secondo semestre.**

I termini di invio, con **cadenza trimestrale**, della comunicazione dei dati dell'anno 2018 sono, invece, i seguenti:

- 31 maggio 2018, per il primo trimestre;
- 30 settembre 2018, per il secondo trimestre, differito al 1° ottobre 2018, quale primo giorno feriale successivo alla scadenza festiva;
- 28 febbraio 2019, sia per il terzo che per il quarto trimestre.

Si rammenta, inoltre, che **dal 1° gennaio 2019**, per effetto dell'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, è abrogato l'adempimento della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 1, co. 916, della Legge 205/2017).

9. Società sportive dilettantistiche

L'art. 13 del D.L. 87/2018 ha **abrogato** l'intera disciplina delle società sportive dilettantistiche lucrative, istituita a decorrere dal 2018 dall'art. 1, co. 353-360, della L. 205/2017, con la possibilità di costituzione nella forma giuridica di società di capitali o di persone e con un regime fiscale di favore: la soppressione riguarda, pertanto, sia le **disposizioni civilistiche** – natura del soggetto e previsioni statutarie – che quelle **fiscali** (dimezzamento dell'aliquota IRES, riduzione dell'aliquota IVA ordinaria su determinati servizi resi e trattamento dei compensi corrisposti ai collaboratori).

L'intervento del legislatore ha, pertanto, ripristinato il precedente sistema normativo, caratterizzato dal divieto di lucro soggettivo per le associazioni e società sportive dilettantistiche. Conseguentemente, le **forme giuridiche utilizzabili** tornano ad essere le seguenti:

- l'associazione sportiva priva di personalità giuridica, disciplinata dagli artt. 36 e ss. c.c.;
- l'associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato, ai sensi del D.P.R. 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.

L'eliminazione delle suddette disposizioni ha **effetto dal 14 luglio 2018**, ad eccezione dell'abrogazione del co. 355, riguardante la decurtazione alla metà dell'aliquota IRES, che opera, invece, dal periodo d'imposta in corso al 14 luglio 2018, in deroga all'art. 3, co. 1, della Legge

212/2000, secondo cui le norme tributarie non hanno effetto retroattivo. Tale disposizione soppressa, essendo stata introdotta dalla Legge 205/2017 con decorrenza dal 1° gennaio 2018, non ha, quindi, mai trovato applicazione.

L'art. 13, co. 2-4, del D.L. 87/2018 ha, inoltre, abrogato alcuni incisi di specifiche norme, riferiti espressamente alle società sportive dilettantistiche lucrative, inseriti dalla Legge 205/2017:

- nell'**art. 2, co. 2, lett d), del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81** – la disposizione che escludeva dalla disciplina sul rapporto di lavoro subordinato le collaborazioni instaurate dalle società sportive dilettantistiche lucrative – è stato eliminato il richiamo alle società sportive dilettantistiche lucrative;
- nella **Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972**, è stato soppresso il n. 123-*quater*), che fissava al 10% l'aliquota IVA sui servizi di carattere sportivo rese dalle società sportive dilettantistiche lucrative, nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società;
- nell'**art. 90, co. 24-26, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289**, è stata espunta la via preferenziale, a beneficio delle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro e delle associazioni sportive dilettantistiche, per l'affidamento della gestione di impianti sportivi pubblici.

10. Prelievo sugli apparecchi per il gioco lecito

L'art. 9, co. 6, del D.L. 87/2018 ha incrementato la misura del prelievo erariale unico (PREU) sugli apparecchi per il gioco lecito di cui all'**art. 110, co. 6, lett. a) e b), del R.D. 18 giugno 1931, n. 773**. In particolare, per gli apparecchi di cui alla lett. a), il PREU, attualmente pari al 19% dell'ammontare delle giocate, è fissato nel **19,25% a decorrere dal 1° settembre 2018**, con successivo aumento al 19,50% dal 1° maggio 2019.

Per gli apparecchi di cui all'art. 110, co. 6, lett. b), del R.D. 773/1931, la misura del PREU, attualmente stabilita nel 6% dell'importo delle giocate, è elevata al **6,25% dal 1° settembre 2018** e, poi, al 6,50% dal 1° maggio 2019.