



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

Servizio Imposte Dirette e I.V.A. – Sezione I.V.A. e Federalismo Fiscale

Viale XXI Aprile, 51 - Cap. 00162 Roma - Tel. 0644221 - fax 0644223202 - PEC: rm0010345p@pec.gdf.it

N. 114153/2018 di prot.

Roma, 13 aprile 2018

OGGETTO: D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, concernente “Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili”, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172.
Legge 27 dicembre 2017, n. 205, recante “Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020”.
Preliminari direttive operative.

AI COMANDI REGIONALI GUARDIA DI FINANZA	LORO SEDI
--	------------------

AL COMANDO TUTELA ECONOMIA E FINANZA GUARDIA DI FINANZA	ROMA
--	-------------

AL COMANDO UNITÀ SPECIALI GUARDIA DI FINANZA	ROMA
---	-------------

e, per conoscenza:

AI COMANDI INTERREGIONALI GUARDIA DI FINANZA	LORO SEDI
---	------------------

AL COMANDO DEI REPARTI SPECIALI GUARDIA DI FINANZA	ROMA
---	-------------

AL COMANDO AERONAVALE CENTRALE GUARDIA DI FINANZA	ROMA
--	-------------

1. Si richiama l’attenzione sui provvedimenti normativi in oggetto, consultabili sul sito *intranet* dell’Ufficio Tutela Entrate di questo Comando Generale – III Reparto, oltre che sulla piattaforma “*Giuriride*”, entrambi accessibili tramite il portale istituzionale “*Iride*”.
2. Tra le principali novità che impattano sull’attività operativa dei Reparti, in particolare, si segnalano, con riferimento:
 - a. al **D.L. 16 ottobre 2017, n. 148**, convertito, con modificazioni, dalla **Legge 4 dicembre 2017, n. 172** (c.d. “**decreto fiscale 2018**”):
 - (1) le **modifiche** alle disposizioni concernenti la trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. “**spesometro**”) di cui all’**art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78**, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 (**art. 1-ter**), adempimento peraltro abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2019, dalla Legge in oggetto;

- (2) l'**estensione** dell'**ambito applicativo** del c.d. **split payment** di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (**art. 3**);
- (3) una **nuova procedura** di **collaborazione volontaria** per l'emersione di redditi prodotti all'estero (**art. 5-septies**);
- (4) la **tenuta**, con sistemi elettronici, dei **registri IVA** acquisti e vendite di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 (**art. 19-octies**);

b. alla **Legge 27 dicembre 2017, n. 205** (c.d. "**legge di bilancio 2018**"):

- (1) gli **interventi** sugli **artt. 20 e 53-bis** del **T.U. del Registro** di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in tema, rispettivamente, di "*Interpretazione degli atti*" e "*Attribuzione e poteri degli Uffici*" (**art. 1, comma 87**);
- (2) le disposizioni in materia di **cessioni gratuite** di beni di cui alla Legge 19 agosto 2016, n. 166 (**art. 1, comma 208**);
- (3) le norme in tema di **società sportive dilettantistiche lucrative** (**art. 1, commi da 353 a 361**);
- (4) l'**estensione** della **fatturazione elettronica obbligatoria**, dal 1° gennaio 2019, a tutte le cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato (**art. 1, comma 909**);
- (5) le disposizioni volte al **contrasto** alle **frodi** nel settore dei **prodotti petroliferi**, tra le quali l'**anticipazione** al 1° luglio 2018 dell'**entrata in vigore** della **fatturazione elettronica obbligatoria**, l'**obbligo**, dalla medesima data, di **trasmissione telematica** dei **dati** dei **corrispettivi**, l'**abrogazione** della **scheda carburante** e l'esecuzione di un **piano straordinario** di **controlli** nel **triennio 2018/2020** da parte dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza (**art. 1, commi 909, 917, 918, 919, da 937 a 943 e da 945 a 957**);
- (6) una **nuova sanzione** in materia di **IVA**, comminata al cessionario/committente nelle ipotesi in cui il cedente/prestatore abbia erroneamente applicato l'imposta in misura superiore a quella effettiva (**art. 1, comma 935**);
- (7) il **regime** di **tassazione** dei **dividendi** e delle **plusvalenze** (**art. 1, commi da 999 a 1006**) nonché la disciplina degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (**art. 1, commi da 1007 a 1009**);
- (8) le modifiche alla nozione di "**stabile organizzazione**" (**art. 1, comma 1010**);
- (9) l'introduzione della c.d. "**Web tax**" (**art. 1, commi da 1011 a 1019**);
- (10) ulteriori disposizioni in materia di **tutela** delle **uscite** e del **mercato beni e servizi**.

3. Per un sintetico **quadro d'assieme** delle **principali novità** e per le **preliminari direttive operative**, si rinvia alle **schede**¹ allegate alla presente circolare, che codesti Comandi vorranno tempestivamente diramare a tutti i Reparti dipendenti, formulando riserva di emanare ulteriori disposizioni all'esito delle interlocuzioni in atto tra questo Comando Generale – III Reparto e le Agenzie delle entrate e delle dogane e dei monopoli, ovvero dopo l'adozione dei provvedimenti ministeriali e direttoriali di più diretto interesse per il Corpo richiamati nei provvedimenti normativi in oggetto.

4. Eventuali criticità o problematiche applicative potranno essere rappresentate, come di consueto, a questo Comando Generale – III Reparto.

– d'ordine –
IL CAPO DEL REPARTO
(Gen. B. Giuseppe Arbore)
(f.to l'originale)

¹ Corredate di un indice delle diverse ed eterogenee tematiche esaminate, al fine di facilitarne la consultazione.



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate
Servizio Imposte Dirette e I.V.A. – Sezione I.V.A. e Federalismo Fiscale

D.L. 16 OTTOBRE 2017, N. 148, CONCERNENTE “*DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FINANZIARIA E PER ESIGENZE INDIFFERIBILI*”, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA LEGGE 4 DICEMBRE 2017, N. 172.

PRINCIPALI NOVITÀ DI INTERESSE OPERATIVO

INDICE DOCUMENTO

1. Premessa.....	2
2. Disposizioni relative alla trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 1-ter).....	2
3. Estensione dello <i>split payment</i> a tutte le società controllate dalla Pubblica Amministrazione (art. 3).....	3
4. Decorrenza delle disposizioni fiscali contenute nel Codice del terzo settore (artt. 5-ter e 5-sexies).....	4
5. Collaborazione volontaria per l'emersione dei redditi prodotti all'estero (art. 5-septies).....	4
6. Liberalizzazione della gestione dei diritti d'autore (art. 19).....	5
7. Non applicazione ad enti di previdenza di diritto privato di alcuni divieti relativi al conferimento di incarichi (art. 19-ter).....	5
8. Adeguamento della disciplina sulla circolazione e vendita di sigarette elettroniche (art. 19-quinquies).....	5
9. Tenuta dei registri IVA con sistemi elettronici (art. 19-octies, comma 6).....	6
10. Misure urgenti per la tutela degli utenti dei servizi di telefonia, reti televisive e comunicazioni elettroniche in materia di cadenza di rinnovo delle offerte e fatturazione dei servizi (art. 19-quinquiesdecies).....	6

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale n. 242 del 16 ottobre 2017 è stato pubblicato il D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, recante “*Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili*”, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172 e collegato alla manovra di finanza pubblica per il 2018 (c.d. “decreto fiscale 2018”).

Di seguito vengono descritte le **novità di maggiore impatto sull’attività operativa** dei Reparti del Corpo.

2. Disposizioni relative alla trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 1-ter)

L’**art. 1-ter** del **D.L. n. 148/2017**, inserito in sede di conversione dalla Legge n. 172/2017, è intervenuto sulla disciplina della **trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute** di cui all’art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78¹, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, come riformulato dall’art. 4, comma 1, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193², convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

In particolare, la norma in argomento ha previsto che:

- a. le **sanzioni** di cui all’art. 11, commi 1 e 2-*bis*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, comminate per l’errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, prevista sia dall’art. 1, comma 3, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127³, sia dal citato art. 21 del D.L. n. 78/2010, non si applicano relativamente alle comunicazioni effettuate per il 1° semestre 2017, a condizione che i dati esatti siano stati trasmessi entro il 28 febbraio u.s.;
- b. i contribuenti potranno trasmettere i dati della comunicazione di cui all’art. 21 del D.L. n. 78/2010 con **cadenza semestrale ovvero trimestrale**⁴;
- c. per le **fatture emesse e ricevute di importo inferiore a 300 euro**, registrate cumulativamente ai sensi dell’art. 6, commi 1 e 6, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695⁵, i contribuenti potranno trasmettere i dati del documento riepilogativo⁶;

¹ Articolo abrogato, con decorrenza 1° gennaio 2019, dalla Legge 27 dicembre 2017, n. 205, in relazione alla quale si rimanda alla scheda in **allegato 2**.

² Cfr., al riguardo, punto 3.a. della scheda allegata alla circolare n. 109546 in data 7 aprile 2017 di questo Comando Generale – III Reparto.

³ Nella formulazione vigente prima delle modifiche apportate dalla citata Legge n. 205/2017, l’art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015 accordava la possibilità ai soggetti passivi di “*optare per la trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni*”. Il nuovo art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015, invece, prevede ora la fatturazione elettronica obbligatoria per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, a partire dal 1° gennaio 2019 (cfr. scheda in **allegato 2**).

⁴ Limitando le informazioni da partecipare all’Agenzia delle entrate alla partita IVA dei soggetti coinvolti nelle operazioni – o al codice fiscale per i soggetti che non agiscono nell’esercizio di imprese, arti e professioni – alla data e al numero della fattura, alla base imponibile, all’aliquota applicata e all’imposta, nonché alla tipologia dell’operazione ai fini dell’IVA nel caso in cui l’imposta non sia indicata in fattura. Al riguardo, si rammenta che anche per l’anno 2017 era stata prevista la possibilità di effettuare le comunicazioni in rassegna con cadenza semestrale ai sensi dell’art. 4, comma 4 del D.L. n. 193/2016, come modificato dall’art. 14-*ter* del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. “Milleproroghe”), convertito dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19.

⁵ Che consente ai contribuenti di annotare le fatture al di sotto della predetta soglia mediante un documento riepilogativo, evitando, così, la registrazione di ciascuna fattura.

⁶ Le notizie da trasmettere comprendono almeno la partita IVA del cedente/prestatore per il documento riepilogativo delle fatture attive, la partita IVA del cessionario/committente per il documento riepilogativo

- d. le **Amministrazioni pubbliche** di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, sono **esonerate** dalla **trasmissione** dei dati delle **fatture emesse** nei **confronti** dei **consumatori finali**⁷;
- e. sono **esonerati** dalla comunicazione in argomento i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, situati nelle zone montane di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601⁸.

Al riguardo, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno stabilite le modalità di attuazione delle citate disposizioni.

3. Estensione dello *split payment* a tutte le società controllate dalla Pubblica Amministrazione (art. 3)

L'art. 3 del D.L. n. 148/2017 ha **esteso**, a partire dal **1° gennaio 2018**, l'**ambito di applicazione** del meccanismo della **scissione dei pagamenti dell'IVA**⁹ (c.d. "**split payment**") di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, che, come riformulato, trova applicazione con riferimento a tutte le operazioni effettuate nei confronti di:

- a. enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- b. fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche¹⁰ per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- c. società controllate, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- d. società controllate, direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, da Amministrazioni pubbliche o da enti e società *sub a.*, *b.*, *c.* e di cui alla successiva lettera e.;
- e. società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da Amministrazioni pubbliche o da enti e società *sub a.*, *b.*, *c.* e d.;
- f. società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana – ovvero in un indice alternativo individuato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze – identificate agli effetti dell'IVA.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 9 gennaio 2018¹¹ sono state stabilite le modalità di attuazione della modifica normativa in argomento.

delle fatture passive, la data e il numero del documento riepilogativo, nonché l'ammontare imponibile complessivo e l'ammontare dell'imposta complessiva, distinti secondo l'aliquota applicata.

⁷ La circolare n. 1/E del 7 febbraio 2017 dell'Agenzia delle entrate aveva già esonerato dall'obbligo in esame, in via interpretativa, le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché le Amministrazioni autonome. Al riguardo, era stato chiarito che *"l'esonero è conseguenza dell'obbligo di invio, verso i predetti enti, delle fatture elettroniche attraverso il Sistema di Interscambio ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 244/2007: i dati delle predette fatture, infatti, verranno automaticamente acquisiti dall'Agenzia delle entrate al momento del passaggio delle stesse attraverso il Sistema di Interscambio. Resta invece obbligatorio, anche per tali enti, l'invio dei dati delle fatture, e delle relative note di variazione, emesse nei confronti di soggetti diversi dalle pubbliche amministrazioni che non siano state trasmesse tramite il Sistema di Interscambio"*.

⁸ Invero, già il richiamato art. 4, comma 1, del D.L. n. 193/2016, modificando l'art. 21 del D.L. n. 78/2010, aveva esonerato dall'obbligo di comunicazione ivi disciplinato i produttori agricoli in esame.

⁹ Cfr., al riguardo, punto 3 della scheda in allegato 3 alla circolare n. 850/INCC in data 15 maggio 2015 di questo Comando Generale – III Reparto. Per un quadro esaustivo delle disposizioni inerenti all'istituto in argomento si rimanda alla Parte V, Capitolo 6, par. 2.i. del "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018", diramato con circolare n. 357600 in data 27 novembre 2017 di questo Comando Generale – III Reparto.

¹⁰ Come definite dall'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/2009.

4. Decorrenza delle disposizioni fiscali contenute nel Codice del terzo settore (artt. 5-ter e 5-sexies)

Gli artt. 5-ter e 5-sexies del D.L. n. 148/2017, inseriti in sede di conversione dalla Legge n. 172/2017, hanno fornito chiarimenti in merito alla decorrenza delle disposizioni fiscali contenute nel Codice del Terzo settore¹² di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, stabilendo che le norme sulle agevolazioni fiscali per le liberalità a favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale continuano ad applicarsi fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017, quindi secondo le regole antecedenti al Codice del Terzo settore, le cui previsioni in materia si applicano, pertanto, dal 1° gennaio 2018.

5. Collaborazione volontaria per l'emersione dei redditi prodotti all'estero (art. 5-septies)

L'art. 5-septies del D.L. n. 148/2017, inserito in sede di conversione dalla Legge n. 172/2017, ha **introdotto una nuova procedura di emersione** che consente ai **soggetti fiscalmente residenti** in Italia ovvero ai loro **eredi**, in **passato iscritti all'AIRE** o che **hanno prestato attività lavorativa** in via **continuativa** in **zona di frontiera** o in **Paesi limitrofi**, di **regolarizzare le attività finanziarie** detenute **all'estero** in **violazione** delle disposizioni in materia di **monitoraggio fiscale**¹³, attraverso il **pagamento** di una somma pari al **3%** delle **giacenze esistenti al 31 dicembre 2016**¹⁴.

La procedura può riguardare le attività finanziarie depositate e le somme detenute su conti correnti e libretti di risparmio all'estero, costituite con:

- a. **redditi di lavoro dipendente o autonomo prodotti all'estero;**
- b. **proventi della vendita di immobili situati all'estero,**

che **non** siano state già oggetto di **collaborazione volontaria** ai sensi della **Legge 15 dicembre 2014, n. 186**¹⁵.

L'istituto collaborativo prevede, inoltre, che:

- c. **l'istanza** di regolarizzazione può essere trasmessa **fino al 31 luglio 2018;**
- d. gli autori delle violazioni possono provvedere, spontaneamente, al **versamento** degli importi dovuti in un'**unica soluzione entro il 30 settembre 2018**, ovvero, in **alternativa**, ripartirli in **tre rate mensili** consecutive di **pari importo**¹⁶;
- e. il **perfezionamento** della procedura di regolarizzazione avviene **dal momento del versamento** delle somme dovute secondo le modalità *sub d.*;
- f. limitatamente alle consistenze finanziarie oggetto di emersione ai sensi della previsione in esame, **tutti i termini di accertamento** che **decorrono** a partire **dal 1° gennaio 2018** sono **fissati al 30 giugno 2020**.

È previsto, infine, che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate siano emanate le ulteriori disposizioni attuative dell'istituto in argomento.

¹¹ Disponibile sulla piattaforma "Giuriride", accessibile tramite il portale istituzionale "Iride".

¹² Per un quadro di sintesi delle disposizioni recate dal Codice del Terzo settore si rimanda alla Parte V, Capitolo 8, del "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018".

¹³ Ci si riferisce alla violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227.

¹⁴ L'ammontare così quantificato è da intendersi comprensivo di sanzioni, imposte e interessi.

¹⁵ Sul punto, si rinvia al "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018", Parte I, Capitolo 7, par. 8.

¹⁶ In caso di rateizzazione, il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2018.

6. Liberalizzazione della gestione dei diritti d'autore (art. 19)

L'art. 19 del D.L. n. 148/2017 ha **esteso** a tutti gli **organismi di gestione collettiva** stabiliti in Italia la possibilità di **operare** direttamente sul territorio italiano come **intermediari** per la **gestione dei diritti d'autore**.

Sul punto, si premette che l'**attività di intermediazione dei diritti d'autore**, anteriormente alle modifiche apportate dal D.L. n. 148/2017, era **riservata, in via esclusiva**, alla Società Italiana degli Autori ed Editori (**SIAE**) ai sensi dell'**art. 180, primo comma**, della **Legge 22 aprile 1941, n. 633**, recante la disciplina della protezione delle opere dell'ingegno, che a tal fine prevede apposite misure a tutela dei diritti morali e dei diritti patrimoniali (cc.dd. diritti di utilizzazione economica dell'opera).

A seguito dell'**entrata in vigore dell'art. 19, comma 1, lettera b)**, del D.L. n. 148/2017, sono dunque **legittimati** ad operare quali **intermediari** per la **gestione dei diritti d'autore**, accanto alla SIAE, gli "**organismi di gestione collettiva**" di cui all'art. 2 del D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 35¹⁷, previa **verifica del rispetto dei requisiti** da parte dell'**Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (art. 19, comma 2)**, secondo le modalità definite con apposito provvedimento [**art. 19, comma 3, lettera a)**].

7. Non applicazione ad enti di previdenza di diritto privato di alcuni divieti relativi al conferimento di incarichi (art. 19-ter)

L'**art. 19-ter** del **D.L. n. 148/2017** stabilisce che agli **enti di previdenza di diritto privato** di cui al D.Lgs. 30 giugno 1994, n. 509 e al D.Lgs. 10 febbraio 1996, n. 103, i cui organi di governo siano eletti in via diretta o indiretta dagli iscritti¹⁸, **non si applicano le disposizioni restrittive** in materia di **conferimento di incarichi** previste dall'**art. 5, comma 9**, primo e secondo periodo, del **D.L. 6 luglio 2012, n. 95**, ai sensi del quale alle Pubbliche amministrazioni è fatto divieto di conferire a soggetti già lavoratori privati o pubblici collocati in quiescenza incarichi:

- a. di studio e consulenza;
- b. dirigenziali o direttivi o cariche in organi di governo delle Pubbliche amministrazioni o di enti e società da esse controllati.

8. Adeguamento della disciplina sulla circolazione e vendita di sigarette elettroniche (art. 19-quinquies)

L'**art. 19-quinquies, comma 1**, del **D.L. n. 148/2017**, ha apportato modifiche ed integrazioni all'**art. 62-quater** del **D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504** (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative).

¹⁷ Per organismo di gestione collettiva si intende un soggetto, compresa la SIAE, che, come finalità unica o principale, gestisce diritti d'autore o diritti connessi ai diritti d'autore per conto di più di un titolare di tali diritti, a vantaggio collettivo di costoro, e che è detenuto o controllato dai propri membri e/o non persegue fini di lucro.

¹⁸ Cassa nazionale di previdenza e assistenza avvocati e procuratori legali; Cassa di previdenza tra dottori commercialisti; Cassa nazionale previdenza e assistenza geometri; Cassa nazionale previdenza e assistenza ingegneri e architetti liberi professionisti; Cassa nazionale del notariato; Cassa nazionale previdenza e assistenza ragionieri e periti commerciali; Ente nazionale di assistenza per gli agenti e i rappresentanti di commercio (ENASARCO); Ente nazionale di previdenza e assistenza consulenti del lavoro (ENPACL); Ente nazionale di previdenza e assistenza medici (ENPAM); Ente nazionale di previdenza e assistenza farmacisti (ENPAF); Ente nazionale di previdenza e assistenza veterinari (ENPAV); Ente nazionale di previdenza e assistenza per gli impiegati dell'agricoltura (ENPAIA); Fondo di previdenza per gli impiegati delle imprese di spedizione e agenzie marittime; Istituto nazionale di previdenza dirigenti aziende industriali (INPDAl); Istituto nazionale di previdenza dei giornalisti italiani (INPGI); Opera nazionale assistenza orfani sanitari italiani (ONAOISI).

In particolare, la norma in parola ha:

- a. **modificato il comma 5**, stabilendo che la vendita dei prodotti da inalazione senza combustione, costituiti da sostanze contenenti nicotina, va effettuata in via esclusiva tramite le apposite rivendite;
- b. **introdotto il comma 5-bis**, il quale prevede che con apposito decreto del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli verranno stabiliti le modalità e i requisiti per le autorizzazioni alla vendita e per l'approvvigionamento dei prodotti da inalazione in argomento.

I citati commi 5 e 5-bis sono stati successivamente oggetto di modifica per effetto della **Legge 27 dicembre 2017, n. 205**, in relazione alla quale si rimanda alla scheda in allegato 2.

9. Tenuta dei registri IVA con sistemi elettronici (art. 19-octies, comma 6)

L'**art. 19-octies, comma 6**, del **D.L. n. 148/2017**, ha inserito nell'**art. 7 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357**, convertito, con modificazioni, dalla Legge 8 agosto 1994, n. 489, il nuovo **comma 4-quater**, prevedendo che la **tenuta dei registri IVA acquisti e vendite** di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 **con sistemi elettronici** è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.

Tale prescrizione costituisce una **deroga**, valida per i **solli registri IVA**, al comma 4-ter del citato art. 7, in base al quale la **tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici** è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i **termini di presentazione** delle relative **dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi**, allorquando anche in sede di controlli e ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Al riguardo, nel "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018" (cfr. Parte V, Capitolo 2, par. 2.) è stato precisato che qualora il citato termine *"sia decorso senza che sia avvenuta la stampa, le annotazioni informatiche sembrano potersi ritenere prive di ogni rilevanza giuridica fin dall'origine, con la rilevante conseguenza che la contabilità si considera come non tenuta con tutti gli effetti di ordine sanzionatorio che derivano da questa situazione, ivi compresi quelli che si producono sul piano delle modalità di ricostruzione della base imponibile"*.

Alla luce del nuovo **comma 4-quater** dell'**art. 7 del D.L. n. 357/1994**, pertanto, tale indicazione è da intendersi riferibile alle ipotesi di omessa trascrizione su supporti cartacei, nei termini previsti, delle scritture contabili diverse dai registri IVA degli acquisti e delle vendite.

10. Misure urgenti per la tutela degli utenti dei servizi di telefonia, reti televisive e comunicazioni elettroniche in materia di cadenza di rinnovo delle offerte e fatturazione dei servizi (art. 19-quinquiesdecies)

L'**art. 19-quinquiesdecies** del **D.L. n. 148/2017** reca disposizioni volte a regolare la cadenza del rinnovo e della **fatturazione dei servizi di comunicazione elettronica**, che **deve** essere su **base mensile** o di **multipli del mese**, nonché a **demandare** all'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (**AGCOM**) la **verifica** del rispetto di tale **obbligo** e l'eventuale **irrogazione di sanzioni**.



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

Servizio Imposte Dirette e I.V.A. – Sezione I.V.A. e Federalismo Fiscale

LEGGE 27 DICEMBRE 2017, N. 205, RECANTE “*BILANCIO DI PREVISIONE DELLO STATO PER L'ANNO FINANZIARIO 2018 E BILANCIO PLURIENNALE PER IL TRIENNIO 2018-2020*”.

PRINCIPALI NOVITÀ DI INTERESSE OPERATIVO

INDICE DOCUMENTO

1. Premessa.....	3
2. Gli interventi al Testo Unico del Registro (art. 1, comma 87).....	3
3. Le modifiche alla Legge 19 agosto 2016, n. 166 (art. 1, comma 208).....	5
4. Le società sportive dilettantistiche lucrative (art. 1, commi da 353 a 361).....	7
5. Applicazione di un sistema di fatturazione elettronica obbligatoria.....	8
a. Profili normativi (art. 1, commi 909 e 915).....	8
b. Finalità dell'intervento normativo.....	11
c. I vantaggi informativi della fatturazione elettronica obbligatoria	11
6. Modalità di pagamento delle retribuzioni (art. 1, commi da 910 a 914).....	13
7. Abrogazione della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 1, comma 916) e differimento dei termini di presentazione delle dichiarazioni (art. 1, commi 932 e 933).....	14
8. Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale e alle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti.....	14
a. Il rischio di frode nel settore dei prodotti petroliferi.....	14
b. Anticipazione dell'entrata in vigore della fatturazione elettronica obbligatoria (art. 1, commi 917 e 918).....	14
c. Le modifiche alle disposizioni in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi contenute nel D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 (art. 1, comma 909).....	15
d. Piano straordinario di controlli nel settore dei prodotti petroliferi (art. 1, comma 919).....	15
e. Modalità di documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA e relativa deducibilità/detraibilità (art. 1, commi da 920 a 927).....	16
f. La disciplina dei depositi fiscali (art. 1, commi da 937 a 943).....	17
g. Autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi (art. 1, commi da 945 a 957).....	19
9. Applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 1, comma 931).....	21
10. Nuova sanzione in materia di IVA (art. 1, comma 935).....	22
11. Disciplina dei Gruppi IVA (art. 1, commi 984 e 985).....	22
12. Nuove misure fiscali in materia di giochi e scommesse.....	24
a. Conservazione degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici (art. 1, comma 909).....	24

b. Bandi di gara scommesse e Bingo e proroga onerosa delle concessioni (art. 1, commi 1047 e 1048).....	24
c. Smaltimento apparecchi e congegni da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S. (art. 1, comma 1050).....	25
d. Regime di tassazione delle scommesse su eventi ippici (art. 1, comma 1051).....	25
e. Registro dei distributori ed esercenti di gioco (art. 1, comma 1060).....	25
13. Nuove misure fiscali in materia doganale. Emissione elettronica delle fatture per il <i>tax free shopping</i> (art. 1, comma 1088)	26
14. Nuove misure fiscali in materia di accise	27
a. Modifiche alla disciplina dell'imposta di consumo di cui all'art. 62- <i>quater</i> del D.Lgs. n. 504/1995 (TUA) (art. 1, commi 75 e 76).....	27
b. Riduzione aliquota di accisa sulla birra (art. 1, comma 514).....	27
c. Prescrizioni in tema di circolazione dei prodotti ad accisa assolta (art. 1, comma 958).....	27
15. Tassazione dei dividendi e delle plusvalenze (art. 1, commi da 999 a 1006) ..	28
16. Modifiche alla nozione di “stabile organizzazione” (art. 1, comma 1010)	28
a. Profili generali.....	28
b. Presenza economica significativa e continuativa.....	30
c. Le attività “preparatorie” e “ausiliarie”.....	31
d. Frammentazione delle attività.....	32
e. Novità in materia di stabile organizzazione personale.....	33
17. Tassazione degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (art. 1, commi da 1007 a 1009)	35
18. La “Web Tax” (art. 1, commi da 1011 a 1019)	36
19. Disposizioni in materia di potenziamento del contrasto alla povertà (art. 1, commi da 190 a 200)	37
20. Misure urgenti per la realizzazione dell'Universiade 2019 (art. 1, commi 380, 381, 385 e 386)	38
21. Informatizzazione del ciclo passivo degli acquisti delle Pubbliche amministrazioni e del Servizio Sanitario Nazionale (art. 1, commi 411, 412 e 415)	39
22. Sperimentazione degli acquisti centralizzati (art. 1, comma 417)	39
23. Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente – ARERA (art. 1, commi da 527 a 529)	40
24. Convenzioni del Commissario straordinario del Governo per la ricostruzione (art. 1, comma 753)	40
25. Sede delle Società Organismi di Attestazione – SOA (art. 1, comma 569)	41
26. Attribuzione di compiti al Garante della protezione dei dati personali (art. 1, commi da 1020 a 1025)	41
27. Proroga dei contratti di collaborazione nelle Pubbliche amministrazioni (art. 1, comma 1148)	42
28. Bonus Cultura (sezione II – Tabella 13)	42

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29 dicembre 2017 è stata pubblicata la **Legge 27 dicembre 2017, n. 205**, recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*” (c.d. “legge di bilancio 2018”).

Di seguito, è riportata una disamina delle **novità di maggiore impatto sull'attività operativa** dei Reparti del Corpo, corredata, ove ritenuto necessario, di brevi note di commento.

2. Gli interventi al Testo Unico del Registro (art. 1, comma 87)

Al **D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131** (recante il **testo unico** delle disposizioni concernenti l'**imposta di registro** - c.d. **TUR**)¹, l'**art. 1, comma 87**, della **L. n. 205/2017** ha modificato:

- a. l'**art. 20**, rubricato “Interpretazione degli atti”, la cui previgente formulazione recitava “*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*”. Al riguardo:

(1) le parole “*degli atti presentati*” sono state sostituite da “**dell'atto presentato**”;

(2) è stato specificato che l'imposta in esame è applicata “*sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*”;

- b. l'**art. 53-bis**, rubricato “Attribuzione e poteri degli Uffici”², nel cui ambito è stato inserito il puntuale rimando alle disposizioni di cui all'**art. 10-bis**³ della **Legge 27 luglio 2000, n. 212** (Statuto dei diritti del contribuente), concernente la disciplina dell'**abuso del diritto o elusione fiscale**.

Per effetto di tale espresso richiamo, pertanto, anche nel settore dell'imposta di registro i poteri e le attribuzioni riconosciuti agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria devono essere coordinati con le garanzie procedurali previste per configurare la sussistenza di condotte abusive/elusive.

Tali modifiche normative, come delineato nella Relazione illustrativa alla legge in commento, sono volte a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa della previsione *sub a.*, che, nel tempo, hanno determinato l'avvio di numerosi contenziosi.

Queste incertezze ermeneutiche sono rese evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità che, in alcune sentenze⁴, ha riconosciuto una valenza antielusiva all'art. 20 del TUR, mentre in altri arresti, soprattutto in quelli più recenti, ha ritenuto di dover procedere alla riquilificazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti attraverso il perfezionamento di un atto o di una serie di atti, facendo ricorso ai principi sanciti dal medesimo art. 20 del TUR; secondo tale tesi interpretativa,

¹ L'imposta di registro, giova ricordare, è un'imposta indiretta che si applica a determinati atti considerati espressivi di capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere.

² Tale articolo dispone che le attribuzioni e i poteri previsti dagli artt. 31 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.

³ Introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, le cui principali novità di interesse operativo sono state compendiate nella circolare n. 264962 in data 15 settembre 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

⁴ Cfr. ordinanze della Corte di Cassazione n. 6835 in data 19 marzo 2013 e n. 5877 in data 13 marzo 2014.

infatti, la riqualificazione può essere operata senza dover valutare il carattere elusivo dell'operazione posta in essere dai contribuenti⁵.

La norma introdotta è volta, dunque, a definire l'effettiva portata della previsione di cui all'art. 20 del TUR, che deve essere applicato per individuare la tassazione da riservare al **singolo atto presentato** per la **registrazione**, **prescindendo** da elementi **interpretativi esterni all'atto stesso** (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle **disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati"** con quello da registrare.

Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli **interessi oggettivamente e concretamente perseguiti** dalle **parti** nei casi in cui gli stessi potranno condurre a un'assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata a una cessione di azienda l'alienazione totalitaria di quote).

È evidente, di contro, che ove si configuri un indebito vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'art. 20 del TUR, tale presunto illecito risparmio d'imposta **potrà essere valutato** sulla base della **sussistenza dei presupposti** costitutivi dell'**abuso del diritto** di cui al citato art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, in ossequio al novellato art. 53-*bis* dello stesso testo unico, in materia di attribuzioni e poteri degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria nella determinazione della base imponibile dell'imposta di registro.

In tale sede, quindi, dovrà essere esaminata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati⁶.

Peraltro, con riferimento all'applicazione della previgente formulazione dell'art. 20 del TUR, nel "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018", diramato con circolare n. 357600 in data 27 novembre 2017 di questo Comando Generale – III Reparto, è stato ribadito che *"ogni contestazione, tesa a considerare l'operazione realizzata come abusiva, in ragione della strumentalità delle forme giuridiche o dei titoli cui i contribuenti hanno fatto ricorso, deve essere contrastata mediante il richiamo all'esaminato art. 10-bis, nel rispetto delle procedure di garanzia, previste dal comma 1, secondo periodo, del medesimo articolo, illustrate nel successivo paragrafo 4.g. del presente Capitolo"* (cfr. Parte V, Capitolo 9, par. 2, pag. 288).

Un ultimo aspetto interpretativo che necessita di essere approfondito attiene all'**efficacia temporale** della nuova formulazione dell'art. 20 del TUR, in assenza di una specifica disciplina.

Al riguardo, benché nella Relazione illustrativa, come in precedenza riportato, sia stato chiarito che la modifica introdotta è volta a **definire la portata** della previsione dell'art.

⁵ È stata 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 (cfr., da ultimo, Corte di Cassazione, sentenza n. 11873 in data 12 maggio 2017).

⁶ Con le modalità previste dall'art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets al fine di realizzare una cessione d'azienda.

20 del TUR⁷, giova evidenziare che la stessa non è stata qualificata espressamente come disposizione avente natura interpretativa⁸.

Sul punto, la Corte di Cassazione, con alcuni recenti pronunciamenti ha affermato che *“la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1^a gennaio 2018) continuano ad essere assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20”* (cfr. sentenza n. 2007 in data 26 gennaio 2018 e, in senso conforme, sentenze n. 4407 in data 23 febbraio 2018 e n. 4589 in data 28 febbraio 2018).

In proposito l'Agenzia delle entrate, in una risposta resa nell'ambito del convegno del 1° febbraio 2018 sulle novità in materia di norme fiscali (c.d. Telefisco 2018) – cui hanno preso parte anche Ufficiali e Ispettori di questo Comando Generale – ha precisato, tra l'altro, che a partire dal 1° gennaio 2018, ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui al novellato art. 20 del TUR, tale beneficio tributario potrà essere valutato dal competente ufficio dell'Agenzia, in sede di **controllo degli atti registrati anche in data antecedente al 1° gennaio 2018**, sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto, di cui all'art. 10-bis della L. n. 212/2000.

In altri termini, in sede di controllo degli atti, gli uffici potranno valutare la complessiva operazione posta in essere dal contribuente considerando anche i fatti, gli atti e i contratti ad essi collegati, secondo la disciplina sull'abuso del diritto di cui al citato art. 10-bis, nel rispetto delle regole procedurali dalla stessa prevista.

Resta fermo che le nuove disposizioni non esplicano effetti, invece, con riferimento agli avvisi di accertamento già notificati in data antecedente al 1° gennaio 2018, ancorché non definitivi.

3. Le modifiche alla Legge 19 agosto 2016, n. 166 (art. 1, comma 208)

L'art. 1, comma 208, della L. n. 205/2017 ha apportato alcune modifiche alle disposizioni di cui alla **Legge n. 166/2016**⁹, e, in particolare all'art. 16, ora rubricato *“Disposizioni fiscali per le cessioni gratuite di eccedenze alimentari, di medicinali e di altri prodotti a fini di solidarietà sociale”*, prevedendo, tra l'altro, che:

- a. la **presunzione di cessione** di cui all'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441¹⁰, **non opera** per le seguenti tipologie di beni, distrutti mediante cessione gratuita ad enti pubblici o privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che promuovono e realizzano attività d'interesse generale:

⁷ Nella Relazione tecnica alla Legge n. 205/2017 viene affermato, altresì, *“che, trattandosi di norma di natura chiarificatrice, dalla stessa non derivano effetti in termini di gettito. In particolare, la misura si limita esclusivamente a precisare le modalità con cui gli uffici devono effettuare le valutazioni ai fini del controllo, in tema di imposta di registro”*.

⁸ Al riguardo, si rimarca che, ai sensi dell'art. 1, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, *“L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica”*.

⁹ Recante disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi.

¹⁰ Per un quadro di sintesi delle disposizioni di cui al D.P.R. n. 441/1997, si rimanda alla circolare n. 316778 in data 18 settembre 1998, nonché al “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018” (cfr. Parte V, Capitolo 1, par. 4.n.), entrambe di questo Comando Generale – III Reparto.

- (1) eccedenze alimentari¹¹;
 - (2) medicinali destinati alla donazione¹², ceduti secondo le modalità individuate dal decreto del Ministro della Salute adottato ai sensi dell'art. 157, comma 1-*bis*, del D.Lgs. 24 aprile 2006, n. 219;
 - (3) articoli di medicazione¹³;
 - (4) prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona o della casa, integratori alimentari, presidi medico chirurgici, prodotti di cartoleria e di cancelleria, 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;
 - (5) altri prodotti individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, 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;
- b. i beni *sub* a. ceduti gratuitamente non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.) e, pertanto, non concorrono alla formazione dei ricavi;
- c. le disposizioni *sub* a. e b. si applicano a condizione che:
- (1) per ogni cessione gratuita sia emesso un documento di trasporto ovvero un documento equipollente;
 - (2) 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 nonché del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita. La comunicazione – che non è obbligatoria per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonché

¹¹ Vale a dire i 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: 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.

¹² Ossia medicinali inutilizzati dotati di autorizzazione all'immissione in commercio (AIC), legittimamente in possesso del donatore, con confezionamento primario e secondario integro, in corso di validità, correttamente conservati secondo le indicazioni del produttore riportate negli stampati autorizzati del medicinale. Rientrano in questa categoria i medicinali soggetti a prescrizione, i medicinali senza obbligo di prescrizione, i medicinali da banco e i relativi campioni gratuiti. I farmaci che non sono commercializzati per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili, tali in ogni caso da non compromettere l'idoneità all'utilizzo con riguardo alla qualità, tracciabilità, sicurezza ed efficacia per il consumatore finale, possono essere donati alle associazioni che possono garantire, attraverso medici o farmacisti presso le stesse associazioni, l'efficacia dei medesimi medicinali. Possono altresì essere donati, nel rispetto dei principi stabiliti dal decreto del Ministro della Sanità 11 febbraio 1997, e con le modalità previste dalla circolare del Ministro della Salute del 23 marzo 2017, i medicinali per i quali non è ancora stata autorizzata l'immissione in commercio in Italia.

¹³ Di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale, di cui al numero 114) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, 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.

per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro – deve essere trasmessa entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni, secondo modalità che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Al riguardo, sono in atto interlocuzioni fra questo Comando Generale – III Reparto e l'Agenzia delle entrate volte a definire le modalità attraverso le quali le comunicazioni in argomento saranno messe a disposizione dei Reparti;

- (3) 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, nonché l'impegno ad utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali. Nel caso in cui sia accertato un diverso utilizzo, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nell'esercizio di un'attività commerciale.

Sono state abrogate, infine, le disposizioni di cui all'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 441/1997 e all'art. 13, commi 2, 3 e 4 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, che già disciplinavano le cessioni gratuite di beni effettuate nei confronti di enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica nonché delle ONLUS.

4. Le società sportive dilettantistiche lucrative (art. 1, commi da 353 a 361)

L'art. 1, comma 353, della L. n. 205/2017 ha stabilito, per la prima volta¹⁴, che le **attività sportive dilettantistiche** possono essere esercitate con **scopo di lucro** – senza alcun limite di fatturato/ricavi – in una delle **forme societarie** di cui al titolo V del libro quinto del codice civile¹⁵.

In particolare, per effetto del successivo **comma 354** del medesimo art. 1, a pena di nullità, lo **statuto** delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro **deve contenere**:

- a. nella denominazione o ragione sociale, la dicitura “società sportiva dilettantistica lucrativa”;
- b. nell'oggetto o scopo sociale, lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche;
- c. il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche affiliate alla medesima federazione sportiva o disciplina associata, ovvero riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della stessa disciplina;
- d. l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, la presenza di un “direttore tecnico” in possesso di specifici requisiti formativi.

¹⁴ Come delineato nella Relazione illustrativa alla Legge di Bilancio per il 2018, “una delle principali distinzioni tra sport dilettantistico e sport professionistico è stata tradizionalmente individuata nella natura no profit del primo. Tale impostazione, pur avendo avuto il merito di valorizzare la funzione sociale e di tutela della salute dello sport, appare oggi anacronistica sotto molteplici punti di vista, come in particolare testimoniato dalla crescente evidenziazione della sua dimensione economica da parte della Corte di Giustizia. (...) la possibilità di fare impresa, si ritiene, fungerà da volano agli investimenti privati, producendo effetti positivi a cascata per utenza, lavoratori ed Erario”.

¹⁵ Vale a dire società semplice, s.n.c., s.a.s., s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l..

Con riferimento alle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI¹⁶), inoltre, l'**imposta sul reddito delle società** è ridotta alla metà, ossia al **12%**¹⁷, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal Regolamento UE n. 1407/2013 (**art. 1, comma 355**), mentre ai fini **IVA** trova applicazione l'**aliquota del 10%**, in luogo di quella ordinaria del 22%, per tutti i servizi di carattere sportivo resi dalle medesime nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società (**art. 1, comma 357**).

Con riguardo alla disciplina del lavoro, infine, con la modifica che ha interessato la lettera d) del comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81 (c.d. "*Jobs act*"), sono state escluse dalla riconduzione alla subordinazione anche le prestazioni ai fini istituzionali rese a favore delle società sportive dilettantistiche lucrative (**art. 1, comma 356**).

5. Applicazione di un sistema di fatturazione elettronica obbligatoria

a. Profili normativi (art. 1, commi 909 e 915)

Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127¹⁸ – emanato in attuazione dell'art. 9, comma 1, lettere d) e g), della Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale – ha introdotto misure volte ad incentivare, mediante la riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo, tra l'altro, della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, cui i contribuenti accedono mediante l'esercizio di una specifica opzione.

Per effetto delle novità recate dall'**art. 1, comma 909**, della **L. n. 205/2017**, tra l'altro, dal **1° gennaio 2019**:

(1) sarà **obbligatorio emettere fatture elettroniche** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati¹⁹ nel territorio dello Stato, utilizzando il **Sistema di Interscambio (Sdi)**²⁰ di cui all'art. 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 (cfr. art. 1, commi 2 e 3, del D.Lgs. n. 127/2015).

Al riguardo:

- (a) gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi tra le parti, di **intermediari** per la trasmissione delle fatture elettroniche allo "Sdi", ferme restando le responsabilità del soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio;
- (b) le fatture elettroniche emesse nei confronti dei **consumatori finali** sono rese disponibili a questi ultimi tramite i 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, fatta salva la facoltà dei consumatori finali di rinunciarvi;

¹⁶ Anche con riferimento alle società sportive dilettantistiche lucrative, il CONI è l'unico ente certificatore che può garantire la possibilità di usufruire dei benefici fiscali riservati allo sport dal legislatore.

¹⁷ Di contro, ove l'attività sportiva dilettantistica lucrative venga esercitata mediante la costituzione di una società di persone, non soggetta a IRES, non sarebbe applicabile alcuna agevolazione ai fini delle imposte sul reddito.

¹⁸ Le cui principali novità di interesse operativo sono state compendiate nelle circolari n. 264962 in data 15 settembre 2015 e n. 109546 in data 7 aprile 2017, entrambe di questo Comando Generale – III Reparto.

¹⁹ In quanto non residenti nel territorio dello Stato o che non dispongono ivi di una stabile organizzazione.

²⁰ Si tratta di un'infrastruttura telematica dedicata allo scambio automatizzato di specifici dati tra l'Agenzia delle entrate e Amministrazioni, società, enti e ditte individuali.

- (c) sono **esonerati** dalle predette disposizioni i soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto “**regime di vantaggio**” di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, e quelli che applicano il **regime forfettario** di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190²¹.

In sintesi, nell’ambito dei rapporti fra soggetti passivi IVA (*business to business* – B2B) e tra questi ultimi e i consumatori finali (*business to consumer* – B2C), per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, nonché per le relative variazioni, in sostituzione del previgente regime opzionale di trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, è prevista ora esclusivamente l’emissione di fatture elettroniche attraverso il citato “Sdl”.

Per quanto concerne i soggetti di cui all’art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (commercianti al minuto e soggetti che esercitano attività ad esse assimilate) – che certificano i corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino e della ricevuta fiscale e che sono generalmente esonerati dall’obbligo di emettere la fattura, se non richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell’operazione – la formulazione ampia della norma impone anche in capo agli stessi l’obbligo di emettere, in formato elettronico, le fatture su richiesta del cliente/consumatore finale;

- (2) i soggetti passivi *sub* (1) devono **trasmettere telematicamente** all’**Agenzia delle entrate** i **dati** relativi alle **cessioni di beni/prestazioni di servizi** effettuate verso o ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (cc.dd. **operazioni transfrontaliere**), salvo quelle per le quali sia stata emessa una bolletta doganale ovvero siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

La trasmissione telematica deve essere 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 (cfr. art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015).

Per effetto dell’**art. 1, comma 915**, della **L. n. 205/2017**, che ha introdotto nell’art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 il nuovo comma 2-*quater*, per l’omissione o l’errata trasmissione dei dati delle predette operazioni transfrontaliere si applica la sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza prevista, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non si applica, al riguardo, l’art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di concorso di violazioni e continuazione;

- (3) in caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse da quelle *sub* (1), la fattura “non elettronica” si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall’art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997²².

Il cessionario e il committente, per non incorrere nella sanzione di cui all’art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, devono quindi adempiere agli obblighi documentali ivi previsti mediante lo “Sdl”.

²¹ Come precisato nella Relazione illustrativa alla Legge in commento, i soggetti esonerati dall’obbligo della fatturazione elettronica rappresentano 1/5 del totale dei soggetti passivi IVA.

²² Che disciplina le violazioni agli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette ad IVA.

In caso di omissioni della trasmissione *sub* (2) ovvero di trasmissione di dati incompleti o inesatti, si applica la richiamata sanzione di cui all'art. 11, comma 2-*quater*, del D.Lgs. n. 471/1997 (cfr. art. 1, comma 6, del D.Lgs. n. 127/2015);

(4) gli obblighi di conservazione previsti dall'art. 3 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso lo "Sdl" e memorizzati dall'Agenzia delle entrate. I tempi e le modalità di applicazione della presente disposizione, anche in relazione agli obblighi contenuti nell'art. 5 del citato D.M. 17 giugno 2014²³, saranno stabiliti con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (cfr. art. 1, comma 6-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015);

(5) per i soggetti passivi di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015²⁴ che garantiscono, nei modi che saranno stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, la **tracciabilità dei pagamenti** ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500, i **termini di decadenza dell'azione accertativa** di cui all'art. 57, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, e all'art. 43, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sono **ridotti di due anni**.

La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 (commercianti al minuto e soggetti che esercitano attività ad esse assimilate), salvo che abbiano esercitato l'opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'art. 2, comma 1, del citato D.Lgs. n. 127/2015 (cfr. art. 3 del D.Lgs. n. 127/2015);

(6) è previsto l'avvio di un **programma di assistenza on-line**, basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, nell'ambito del quale l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei soggetti passivi IVA esercenti arti e professioni e delle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, compresi coloro che hanno esercitato l'opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'art. 2, comma 1, del citato D.Lgs. n. 127/2015:

(a) gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;

(b) una bozza di dichiarazione annuale dell'IVA e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;

(c) le bozze dei modelli di versamento F24 recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso.

Per i soggetti che si avvalgono di tali elementi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, viene meno l'obbligo di tenuta dei registri di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 (registri IVA acquisti e vendite).

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno emanate le istruzioni necessarie per l'attuazione delle presenti disposizioni (cfr. art. 4 del D.Lgs. n. 127/2015).

²³ Concernenti gli obblighi di comunicazione e di esibizione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini tributari.

²⁴ Vale a dire i soggetti passivi che emettono esclusivamente fatture elettroniche.

È stata estesa al 31 dicembre 2018, infine, la validità dell'esercizio dell'opzione, di cui all'art. 1, commi da 429 a 432, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, da parte delle imprese che operano nel settore della grande distribuzione, per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita, dell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi eseguite (cfr. art. 7 del D.Lgs. n. 127/2015)²⁵.

b. Finalità dell'intervento normativo

Come dichiarato dallo stesso legislatore nella Relazione illustrativa alla Legge in esame, le disposizioni in materia di fatturazione elettronica si inseriscono nell'ambito delle misure volte ad aumentare la capacità dell'Amministrazione finanziaria di prevenire e contrastare efficacemente l'evasione fiscale e le frodi IVA, nonché ad incentivare l'adempimento spontaneo.

Più nel dettaglio, l'obbligo di fatturazione elettronica attraverso lo "Sdl" consente di:

- (1) acquisire, in tempo reale, le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute dagli operatori economici, offrendo così la possibilità di effettuare un controllo tempestivo e automatico della corrispondenza tra l'IVA dichiarata e pagata e le fatture emesse e ricevute;
- (2) produrre anche uno stimolo al pagamento elettronico di tali fatture, aumentando ancor di più la trasparenza dell'impresa nei confronti dell'Amministrazione fiscale e incrementando, quindi, la *tax compliance*.

Al riguardo, si evidenzia che l'Italia, al fine di introdurre nel proprio ordinamento un sistema generalizzato di fatturazione elettronica obbligatoria, ha chiesto alla Commissione europea una deroga agli artt. 218 e 232 della Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del successivo art. 395²⁶.

Sul tema, lo scorso 5 febbraio la Commissione europea ha predisposto una proposta di decisione [documento COM(2018) 55 *final* del 5 febbraio 2018²⁷] da inviare al Consiglio, organo deputato ad autorizzare il nostro Paese a introdurre una misura speciale di deroga alla citata Direttiva 2006/112/CE.

c. I vantaggi informativi della fatturazione elettronica obbligatoria

L'introduzione di un sistema generale di fatturazione elettronica obbligatoria consentirà all'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, ivi **compresa** quindi la **Guardia di Finanza**, di incrementare il patrimonio informativo a disposizione utile per effettuare mirate analisi di rischio dirette al contrasto dei più consistenti fenomeni evasivi e di frode.

In merito, questo Comando Generale – III Reparto ha già avviato intese di coordinamento con l'Agenzia delle entrate allo scopo di consentire ai Reparti del Corpo l'accesso al patrimonio informativo in esame, allorquando sarà disponibile.

Peraltro, le informazioni provenienti dal sistema generalizzato di fatturazione elettronica obbligatoria, rispetto a quelle oggetto di comunicazione ai sensi dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010, saranno:

²⁵ Per completezza, si segnala che ai sensi del richiamato art. 1, comma 431, della Legge n. 311/2004, la trasmissione telematica dei corrispettivi sostituisce l'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale.

²⁶ L'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla Direttiva IVA, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

²⁷ Disponibile sul sito istituzionale della Commissione europea (<http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>).

- (1) **più precise**, considerato che le stesse sono riferibili direttamente ai documenti emessi/ricevuti dalle controparti commerciali, al netto delle eventuali note di variazione.

Di contro, le informazioni di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 – che costituiscono un onere amministrativo ulteriore per i contribuenti – rappresentano una rielaborazione dei dati delle fatture emesse/ricevute e, pertanto, sono suscettibili di alterazione, scientemente ma anche per mero errore, nella fase di trasmissione al Fisco;

- (2) **disponibili in tempo reale** per l'effettuazione di analisi di rischio, riscontri e altri accertamenti preliminari, sin dal momento della loro generazione o trasmissione attraverso il menzionato "Sdl", e quindi in anticipo rispetto a quelle di cui al citato art. 21 del D.L. n. 78/2010.

Al riguardo, l'immediata disponibilità delle notizie in argomento potrebbe consentire, in prospettiva, di:

- (a) **individuare**, in maniera più speditiva, gli **operatori economici inadempienti** agli **obblighi di versamento IVA**, sulla base di un confronto tra fatturato attivo/passivo (che, come detto, sarebbe immediatamente disponibile) e modelli F24 relativi alle liquidazioni IVA (mensili o trimestrali);
- (b) **selezionare**, tra gli **operatori sub** (a), quelli con i **maggiori profili di rischio**, tenuto conto dell'ammontare dei volumi d'affari prodotti in un determinato arco temporale e degli eventuali significativi scostamenti rispetto ai periodi precedenti, dell'entità dei debiti tributari, dei settori in cui operano e delle rispettive consistenze patrimoniali.

Nei confronti di tali soggetti, presumibilmente coinvolti in articolati sistemi di frode, potrebbe essere valutata l'opportunità di **avviare tempestivamente mirate azioni ispettive**, di modo da limitarne gli effetti lesivi per l'Erario e distorsivi della libera concorrenza e del mercato;

- (c) **distinguere**, tra gli operatori economici che non presentano le dichiarazioni fiscali e/o non eseguono versamenti d'imposta, quelli che effettuano o hanno effettuato transazioni commerciali, nei cui confronti concentrare gli sforzi investigativi, dalle cc.dd. **partite IVA inattive**, vale a dire quei soggetti, di fatto non operativi, che hanno omesso semplicemente di chiudere la partita IVA.

Inoltre, l'**acquisizione** delle informazioni in questione da parte dell'Amministrazione finanziaria sarebbe **automatica**, prescindendo, quindi, da un comportamento attivo del contribuente in termini di adempimento spontaneo, come oggi richiesto dall'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture di cui al menzionato art. 21 del D.L. n. 78/2010.

Qualora venga disatteso tale ultimo adempimento, sia da parte del cedente/prestatore sia del cessionario/committente – circostanza facilmente ipotizzabile in caso di soggetti coinvolti in circuiti di frode – infatti, l'Amministrazione finanziaria non viene in possesso delle informazioni relative a tali operazioni, ancorché siano state formalmente documentate da fattura.

Di contro, con un sistema di fatturazione elettronica obbligatoria tra privati, anche in presenza di mere società "cartiere" o "buffer" – che dolosamente violassero gli obblighi imposti dalla normativa tributaria – la mera emissione/trasmissione delle fatture elettroniche farebbe emergere automaticamente l'operatività delle medesime,

rendendo disponibili all'Amministrazione finanziaria i dati dei rispettivi documenti fiscali emessi/ricevuti in modalità digitale.

Da ultimo, si segnala che utili elementi di conoscenza da poter utilizzare nella predittiva attività di individuazione dei più consistenti fenomeni evasivi e di frode, specie di quelli all'IVA intracomunitaria, potranno essere acquisiti anche dai dati trasmessi all'Agenzia delle entrate e relativi alle operazioni transfrontaliere di cui è cenno *sub* a.(2), non ricomprese, come in precedenza precisato, nell'obbligo della fatturazione elettronica.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione anche di tale ultimo adempimento (cfr. art. 1, comma 6-ter, del D.Lgs. n. 127/2015).

6. Modalità di pagamento delle retribuzioni (art. 1, commi da 910 a 914)

La **Legge n. 205/2017** ha introdotto, a decorrere dal prossimo **1° luglio**, il **divieto di corrispondere le retribuzioni in contanti al lavoratore**, a prescindere dalla tipologia del rapporto di lavoro²⁸ che questi intrattiene con il datore di lavoro o committente.

La **violazione** della disposizione comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa pecuniaria** da 1.000 euro a 5.000 euro (**art. 1, comma 913**).

Le nuove disposizioni prevedono che, con effetto dalla data dianzi indicata, le retribuzioni ai lavoratori dovranno essere erogate attraverso una banca o un ufficio postale, utilizzando uno dei seguenti mezzi:

- a. bonifico sul conto identificato dal codice IBAN indicato dal lavoratore;
- b. strumenti di pagamento elettronico;
- c. pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro ha aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento;
- d. emissione di assegno consegnato direttamente al lavoratore o, in caso di suo comprovato impedimento²⁹, ad un suo delegato (**art. 1, comma 910**).

L'**art. 1, comma 912**, introduce una norma a tutela del lavoratore secondo la quale la firma da questi apposta sulla busta paga non costituisce prova dell'avvenuto pagamento della retribuzione.

Le **disposizioni** in rassegna **non sono applicabili ai rapporti di lavoro**:

- e. **instaurati con le pubbliche amministrazioni** di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165;
- f. di cui alla Legge 2 aprile 1958, n. 339, in tema di "**lavoro domestico**";
- g. rientranti nell'ambito di applicazione dei contratti collettivi nazionali per gli **addetti a servizi familiari e domestici**, stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale.

²⁸ Per rapporto di lavoro si intende, ai sensi del **comma 912**, ogni rapporto di lavoro subordinato di cui all'art. 2094 del codice civile, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della prestazione e dalla durata del rapporto, nonché ogni rapporto di lavoro originato da contratti di collaborazione coordinata e continuativa e dai contratti di lavoro instaurati, in qualsiasi forma, dalle cooperative con i propri soci ai sensi della Legge 3 aprile 2001, n. 142.

²⁹ In base al **comma 910**, l'impedimento si intende comprovato quando il delegato a ricevere il pagamento è il coniuge, il convivente o un familiare, in linea retta o collaterale, del lavoratore, purché di età non inferiore a 16 anni.

Al fine di definire l'ambito applicativo delle disposizioni in esame, sono state avviate interlocuzioni con l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, all'esito delle quali saranno diramate pertinenti direttive operative.

7. Abrogazione della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 1, comma 916) e differimento dei termini di presentazione delle dichiarazioni (art. 1, commi 932 e 933)

Le nuove disposizioni in materia di fatturazione elettronica obbligatoria e di comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere si applicano, come detto, a partire dal **1° gennaio 2019**.

Dalla medesima data, pertanto, è stata **abrogata** la **comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute** di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010.

Per il **corrente anno**, invece, il termine per la **comunicazione** in argomento relativa al **secondo trimestre** è stato prorogato dal 16 al **30 settembre**³⁰ (cfr. **art. 1, comma 932** della **L. n. 205/2017**).

Al riguardo, al fine di evitare la sovrapposizione di adempimenti, per la medesima annualità il **termine di presentazione delle dichiarazioni** in materia di **imposte sui redditi e IRAP** è stato prorogato dal 30 settembre al **31 ottobre (art. 1, comma 932)**.

Per effetto dell'**art. 1, comma 933** della **L. n. 205/2017**, infine, anche i termini di presentazione delle **dichiarazioni dei sostituti d'imposta** di cui all'art. 4 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 sono stati differiti al **31 ottobre** di ciascun anno.

8. Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale e alle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti

a. Il rischio di frode nel settore dei prodotti petroliferi

Negli ultimi anni il settore della distribuzione dei carburanti destinati all'autotrazione è stato sempre più interessato da fenomeni evasivi e di frode, che hanno permesso alle organizzazioni criminali di immettere nel mercato ingenti quantitativi di prodotti petroliferi a prezzi estremamente concorrenziali e di realizzare consistenti profitti illeciti.

Numerose, infatti, sono state le attività investigative svolte dai Reparti del Corpo nei confronti di operatori economici del settore, spesso coinvolti nelle "tradizionali" frodi all'IVA intracomunitaria di tipo "carosello", poste in essere interponendo soggetti qualificabili come mere "cartiere" (*missing trader*) e/o filtro (*buffer*) nelle operazioni commerciali realizzate con fornitori comunitari, al solo fine di evadere l'IVA.

Tali condotte fraudolente, oltre a causare rilevanti perdite di gettito per l'Erario, danneggiano gli operatori onesti del comparto in parola, caratterizzato da rilevanti volumi di vendita ma da ristretti margini di profitto.

b. Anticipazione dell'entrata in vigore della fatturazione elettronica obbligatoria (art. 1, commi 917 e 918)

Fermo restando quanto *sub* 5., per le **cessioni di benzina** o di **gasolio** destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori le disposizioni in materia di **fatturazione elettronica obbligatoria** si applicano alle fatture emesse a partire dal **1° luglio 2018**.

³⁰ Ulteriori disposizioni relative alla trasmissione dei dati delle fatture di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 sono state emanate con il D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, concernente "*Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili*", convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172, in relazione al quale si rimanda alla scheda in **allegato 1**.

L'anticipazione dell'entrata in vigore della **fatturazione elettronica obbligatoria** al **1° luglio 2018** riguarda, altresì, 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** (art. 1, comma 917 della L. n. 205/2017).

Le informazioni disponibili per effetto di tali disposizioni potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dalla **Guardia di Finanza** e dalla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo per i rispettivi compiti istituzionali (art. 1, comma 918).

Al riguardo, si formula riserva di comunicare tempi e modalità con cui sarà garantito ai militari del Corpo l'accesso alle predette informazioni.

c. Le modifiche alle disposizioni in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi contenute nel D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 (art. 1, comma 909)

L'art. 1, comma 909, oltre a quanto *sub* 5.a., ha previsto che, a decorrere dal **1° luglio 2018**, la **memorizzazione elettronica** e la **trasmissione telematica** dei dati dei **corrispettivi** 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, saranno definiti, anche al fine di semplificare gli adempimenti amministrativi dei contribuenti, le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione telematica, le modalità con cui garantire la sicurezza e l'inalterabilità dei dati nonché, eventualmente, modalità e termini gradualità per l'adempimento dell'obbligo in argomento, anche in considerazione del grado di automazione degli impianti di distribuzione di carburanti (cfr. art. 2, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 127/2015).

Da ultimo, è opportuno precisare che dal 1° luglio p.v. la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi resterà opzionale per tutti gli altri comparti economici (cfr. art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127/2015).

d. Piano straordinario di controlli nel settore dei prodotti petroliferi (art. 1, comma 919)

Tra le iniziative volte al contrasto dell'evasione e delle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti, l'**Agenzia delle entrate** e la **Guardia di Finanza** sono state chiamate a realizzare, nell'ambito della **programmazione** delle attività relative agli **anni 2018, 2019 e 2020**, un **piano straordinario di controlli** finalizzato all'emersione di basi imponibili sottratte a tassazione e al recupero delle imposte evase, sulla base di elementi e circostanze desunti dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, del coordinato utilizzo dei dati archiviati ai sensi dell'art. 11 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214 (c.d. "Anagrafe dei rapporti rafforzata"), nonché dei dati acquisiti in base agli ordinari poteri istruttori e, in particolare, di quelli ottenuti con le indagini finanziarie.

Al riguardo, sono in atto interlocuzioni con l'Agenzia delle entrate al fine di definire idonee misure di coordinamento operativo per la realizzazione del piano in esame, all'esito delle quali questo Comando Generale – III Reparto, avvalendosi della componente specialistica, rilascerà apposite attività progettuali.

e. Modalità di documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA e relativa deducibilità/detraibilità (art. 1, commi da 920 a 927)

Allo scopo di prevenire e contrastare i fenomeni evasivi e di frode nello specifico settore, il legislatore ha previsto, altresì, che dal **1° luglio 2018**:

- (1) gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA debbano essere documentati mediante fattura elettronica (cfr. art. 22, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Conseguentemente, sono state abrogate le disposizioni in materia di scheda carburante, mentre restano non soggette all'obbligo di certificazione mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale le cessioni di carburanti e lubrificanti per autotrazione eseguite nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione [cfr. art. 2, comma 1, lett. b) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696];

- (2) le spese per carburante per autotrazione sono deducibili/detraibili se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, di debito o prepagate ovvero altra modalità di pagamento ritenuta parimenti idonea, individuata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate [cfr. artt. 164, comma 1-*bis* del T.u.i.r. e 19-*bis*.1, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972].

Al riguardo, è stato emanato il Provvedimento n. 73203/2018 in data 4 aprile 2018, con il quale è stato stabilito che, ai fini della deducibilità/detraibilità delle spese per i carburanti:

- (a) si considerano mezzi di pagamento idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni, l'utilizzo degli assegni (bancari e postali, circolari e non), dei vaglia cambiari e postali, degli strumenti elettronici previsti dall'art. 5 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale), tra cui, ad esempio, l'addebito diretto, il bonifico bancario o postale, il bollettino postale, le carte di debito, di credito, prepagate ovvero gli altri strumenti di pagamento elettronico disponibili che consentono l'addebito in conto corrente (es. applicazioni su *smartphone*);
- (b) le forme di pagamento *sub* (a) troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, a seguito di specifici accordi, il pagamento avvenga in un momento diverso rispetto alla cessione del prodotto, come accade, ad esempio, per le carte utilizzate nei contratti cc.dd. di "*netting*", laddove il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il quale utilizza, per il prelievo, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera (cc.dd. "carte carburanti");
- (c) restano validi i sistemi, comunque denominati, di carte (ricaricabili o meno), nonché di buoni, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica, documentata da fattura elettronica, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento dianzi indicati.

Le modalità applicative delle predette disposizioni saranno disciplinate in specifici provvedimenti di prassi adottati dall'Agenzia delle entrate, all'esito dei lavori avviati in seno ad un tavolo tecnico istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, cui partecipano anche Ufficiali di questo Comando Generale – III Reparto.

f. La disciplina dei depositi fiscali (art. 1, commi da 937 a 943)

Al fine di meglio combattere le forme di illegalità poste in essere dai soggetti operanti nella filiera commerciale della vendita di carburanti per autotrazione³¹, sono state introdotte, altresì, misure di contrasto ai fenomeni evasivi e di frode perpetrati all'atto dell'introduzione, nel mercato nazionale, di gasolio e benzina acquistati a livello intracomunitario e stoccati presso depositi fiscalmente riconosciuti.

In particolare, a decorrere dal **1° febbraio 2018 (art. 1, comma 943)**, l'**immissione in consumo dal deposito fiscale**³² ovvero l'**estrazione dal deposito** di un **destinatario registrato**³³ di **benzina** o il **gasolio** destinati ad essere utilizzati come carburanti per autotrazione³⁴, è subordinata al **versamento dell'IVA** da parte del soggetto per conto del quale l'operazione viene effettuata (**art. 1, comma 937**).

L'IVA deve essere versata con l'utilizzo del **modello F24** senza possibilità di compensazione. Gli estremi del pagamento devono essere riportati nel riquadro 14 del documento di accompagnamento semplificato (DAS), di cui all'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1995, emesso dal depositario autorizzato o dal destinatario registrato per la successiva circolazione dei prodotti, salvo che nel medesimo riquadro siano indicati i casi di esonero previsti dai commi 940 e 941 – di seguito commentati – indicando, altresì, gli estremi dell'eventuale garanzia.

La **ricevuta di versamento**, invece, deve essere consegnata, in originale, al gestore del deposito al fine di operare l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti. In mancanza della stessa, il **gestore del deposito è solidalmente responsabile dell'IVA non versata (art. 1, comma 938)**.

Le cessioni dei prodotti di cui al precedente comma 937, effettuate durante la **custodia degli stessi nei depositi**, sono effettuate **senza il pagamento dell'IVA**.

Al riguardo, la Relazione illustrativa alla Legge in oggetto chiarisce che tale disposizione, benché non sia connaturale ad un deposito fiscale ai soli fini delle accise – in cui l'IVA dovrebbe applicarsi a tutti i passaggi o lavorazioni che avvengono all'interno del deposito – rappresenta un'eccezione necessaria al fine di

³¹ Consistenti nel mancato assolvimento dell'IVA da parte dei proprietari committenti (spesso "cartiere") al momento dell'immissione in consumo o dell'estrazione dai depositi.

³² Per deposito fiscale, di cui all'art. 23 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative – TUA), si intende l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria. Il depositario autorizzato è il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale.

³³ Per destinatario registrato, di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1995, si intende la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato.

La Circolare n. 8/D in data 1° giugno 2017 dell'Agenzia delle Dogane dei Monopoli ha chiarito i requisiti, di carattere soggettivo e oggettivo, che devono essere soddisfatti dal titolare di un deposito commerciale (munito di licenza d'esercizio) ai fini del rilascio dell'autorizzazione a operare come destinatario registrato. In sintesi, deve esistere un legame durevole tra l'effettivo svolgimento di un'attività economica da parte del soggetto richiedente e la ricezione di prodotti in regime sospensivo, complementare e funzionale all'esercizio della prima, e il soggetto deve disporre di un deposito adeguato alla ricezione dei prodotti, avendo riguardo anche alla separazione e contabilizzazione dei vari prodotti soggetti ad accisa. Inoltre, il richiedente, nei 5 anni precedenti alla richiesta, non deve essere:

- stato condannato per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare;
- incorso in procedure concorsuali;
- stato destinatario di sanzioni amministrative per violazioni relative all'accisa, all'imposta sul valore aggiunto e ai tributi doganali.

³⁴ E per gli altri prodotti da individuare con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

non vanificare l'effetto anti-frode che si vuole ottenere attraverso il versamento diretto dell'imposta una volta estratto il bene (**art. 1, comma 939**).

Le disposizioni di cui ai commi 937, 938 e 939 dianzi indicate si applicano, per i **prodotti introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario, anche** qualora il **deposito fiscale sia utilizzato come deposito IVA**, salvo il caso in cui l'immissione in consumo dal medesimo deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che, alternativamente:

- (1) integri i **criteri di affidabilità** individuati nell'art. 1, commi 940 e 941, secondo modalità stabilite con il decreto di cui al successivo comma 942;
- (2) **presti idonea garanzia** con le modalità e nei termini stabiliti con il medesimo decreto, il quale prevede altresì l'attestazione da fornire al gestore del deposito, in alternativa alla ricevuta prevista al comma 938, al fine di operare l'immissione in consumo dei prodotti (**art. 1, comma 940**). In proposito, nella citata Relazione illustrativa viene precisato che la previsione in commento evita che gli operatori non intenzionati a versare l'IVA al momento dell'estrazione, preconstituendosi le condizioni per realizzare la frode, si avvalgano della disciplina dei depositi IVA, la quale prevede che all'atto dell'estrazione l'imposta si applichi con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*)³⁵.

Le medesime disposizioni citate nei commi 937, 938 e 939, di contro, **non si applicano**:

- (3) ai **prodotti di proprietà del gestore del deposito** dal quale sono immessi in consumo o estratti;
- (4) ai prodotti immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 504/1995, e che integri i **criteri di affidabilità** delineati con il decreto di cui al comma 942;
- (5) ai prodotti, di cui al citato comma 937, immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e nei termini stabiliti con il medesimo decreto di cui al comma 942 (**art. 1, comma 941**).

L'**art. 1, comma 942**, della **L. n. 205/2017** rimanda a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze l'individuazione delle procedure attuative dei commi da 937 a 941 nonché le modalità di comunicazione telematica, ai gestori dei depositi di cui al comma 937, dei dati relativi ai versamenti dell'IVA di cui al medesimo comma 937.

Al riguardo, è stato emanato il **D.M. 13 febbraio 2018**³⁶, nell'ambito del quale, tra l'altro, è stato chiarito che:

- (6) le norme di cui all'art. 1, commi da 937 a 941, della Legge n. 205/2017, si applicano alla **benzina** e al **gasolio** destinati a essere utilizzati come **carburanti per motori per uso autotrazione** (cfr. art. 2 del citato D.M.);

³⁵ La disciplina dei depositi fiscali ai fini IVA è contenuta nell'art. 50-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, di recente modificato dall'art. 4, comma 7, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225. Per un quadro di sintesi in merito alla disciplina dei "depositi IVA", comunque, si rimanda a quanto indicato nella Parte V, Capitolo 6, par. 4.h. del "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018".

³⁶ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 40 in data 17 febbraio 2018 e recante "Modalità di attuazione delle disposizioni in materia di contrasto alle frodi nel settore degli olii minerali".

(7) i **criteri di affidabilità** indicati nell'art. 1, commi 940 e 941, della Legge n. 205/2017, si considerano integrati, relativamente ai soggetti per conto dei quali sono effettuate le immissioni in consumo previste dal comma 940 e a quelli di cui al comma 941, che sono titolari di un deposito fiscale diverso da quello dal quale avviene l'immissione in consumo e avente la capacità indicata nel medesimo comma, qualora ricorra una delle seguenti **condizioni** (cfr. art. 3 del citato D.M.):

(a) il soggetto è certificato ai sensi degli artt. 38 e seguenti del Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013;

(b) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 90 del T.U.L.D., di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43;

(c) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestazione della cauzione ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 504/1995, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare;

(8) la **garanzia** prevista dall'art. 1, commi 940 e 941, della Legge n. 205/2017, è prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità, ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Tale garanzia deve essere prestata, a favore del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per una durata pari a 12 mesi dall'immissione in consumo dal deposito fiscale, per l'importo corrispondente all'IVA dovuta.

Al fine di effettuare l'immissione in consumo dei beni, il soggetto per conto del quale viene effettuata l'operazione stessa deve consegnare copia della garanzia al gestore del deposito fiscale (cfr. art. 4 del citato D.M.);

(9) il **versamento** dell'IVA dovuta ai sensi del comma 937 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017, deve essere effettuato con modello F24 nel quale è indicato anche il codice fiscale e il codice accisa del gestore del deposito fiscale o del destinatario registrato.

La ricevuta del versamento deve poi essere consegnata, in originale, al gestore del deposito fiscale o al destinatario registrato al fine di effettuare l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato.

Questi ultimi, acquisita tale ricevuta, devono procedere alla verifica della presenza del modello di pagamento accedendo attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate nel proprio cassetto fiscale.

g. Autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi (art. 1, commi da 945 a 957)

Con i **commi** dal 945 al 957 dell'art. 1 della **L. n. 205/2017**, sono stati stabiliti i **principi** e le **condizioni generali** per il **rilascio** dell'**autorizzazione** allo **stoccaggio** di **prodotti energetici presso depositi di terzi** nei confronti dei **soggetti** che per commercializzare i prodotti energetici **si avvalgono del sistema della logistica petrolifera** (cc.dd. **traders**), allo scopo di **censire** quest'ultima categoria di operatori economici.

Più in particolare, il **comma 945** ha previsto che il soggetto che intende avvalersi, per lo stoccaggio di prodotti energetici, di un deposito fiscale (di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 504/1995) o del deposito di un destinatario registrato (di cui all'art. 8,

comma 1, del D.Lgs. n. 504/1995), dei quali **non sia il titolare**, deve **presentare** un'istanza di **preventiva autorizzazione** all'**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**. Tale autorizzazione ha **validità biennale** e attribuisce ai soggetti autorizzati un **codice identificativo**.

Il **comma 946** introduce l'obbligo di presentare, nel caso il **soggetto** sia **già esercente un deposito fiscale** nel territorio dello Stato, una **comunicazione preventiva** all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – che sostituisce l'autorizzazione di cui al comma 945 – avente **validità annuale** e la cui efficacia è subordinata alla vigenza dell'autorizzazione o della licenza relative al predetto deposito.

A norma del **comma 947**, l'attività di stoccaggio dei prodotti energetici presso un deposito fiscale o presso il deposito di un destinatario registrato è consentita solo successivamente all'acquisizione, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli territorialmente competente, dell'**atto di assenso** del depositario autorizzato o del destinatario registrato ai sensi dei citati commi 945 e 946, la cui assenza preclude, quindi, ogni effetto dell'autorizzazione/comunicazione prevista.

I **commi 948, 949 e 951** disciplinano i casi in cui l'autorizzazione possa essere negata, revocata o sospesa, nonché le modalità di comunicazione delle decisioni assunte, da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ai depositari autorizzati o ai destinatari registrati interessati.

Il **comma 952** stabilisce che i quantitativi dei prodotti energetici stoccati devono essere documentati mediante un **prospetto riepilogativo**, al fine di assicurare la trasparenza dei dati e consentire i **controlli** da parte dell'**Amministrazione finanziaria**.

Nei **commi 953 e 954** vengono fissate le **condizioni** per **procedere all'estrazione** dei prodotti energetici giacenti presso i depositi fiscali o presso i depositi dei destinatari registrati, nonché la corresponsione di un **diritto annuale** che deve essere versato al fine di ottenere l'autorizzazione.

Il **comma 956** stabilisce che le violazioni alle disposizioni dianzi descritte sono punite con una **sanzione amministrativa** che va **da 1.000 a 10 mila euro**. In merito al versamento dell'IVA, il medesimo comma contempla la **responsabilità solidale** da parte del **depositario autorizzato o del destinatario registrato** in caso di stoccaggio o estrazione in mancanza della predetta autorizzazione.

Il **comma 957** prevede, infine, che l'individuazione delle modalità attuative dei commi da 945 a 959 è rinviata a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con cui disciplinare, tra l'altro, le procedure per lo **scambio informativo dei dati relativi ai cc.dd. traders** tra l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate e il Corpo.

Al riguardo:

(1) si rimarca l'**importanza** della previsione normativa in commento in quanto, a regime, l'**inclusione** della **Guardia di Finanza** tra le Amministrazioni **destinatari** dei predetti **flussi informativi** consentirà di:

(a) conoscere, preventivamente, **la platea dei soggetti economici** che, operando nel delicato settore della commercializzazione dei prodotti petroliferi, si avvalgono di depositi fiscali di terzi per lo stoccaggio;

(b) effettuare una puntuale **attività di analisi** e riscontro nei confronti degli operatori *sub* (a), finalizzata alla pianificazione di controlli mirati verso quei soggetti ritenuti potenzialmente più a rischio di frode sotto il profilo tributario;

(2) si fa riserva di emanare ulteriori disposizioni di dettaglio non appena si concluderà l'*iter* di approvazione del menzionato decreto attuativo.

9. Applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 1, comma 931)

L'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale³⁷, previsti dall'art. 9-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, è stata posticipata a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (art. 1, comma 931).

Al riguardo, è stato emanato il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 23 marzo 2018, recante "*Approvazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, relativi ad attività economiche dei comparti delle manifatture, dei servizi, del commercio e delle attività professionali e di approvazione delle territorialità specifiche*", con il quale, tra l'altro:

a. sono stati approvati, in base al comma 2 del citato art. 9-bis, 69 indici sintetici di affidabilità fiscale che si applicano, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2018, ai contribuenti esercenti, in maniera prevalente, specifiche attività economiche nel settore del commercio, delle manifatture, dei servizi e delle attività professionali, puntualmente individuate.

In caso di esercizio di più attività d'impresa, ovvero di più attività professionali, per attività prevalente, con riferimento alla quale si applicano gli indici in questione, si intende l'insieme delle attività dalle quali deriva, nel corso del periodo d'imposta, il maggiore ammontare di ricavi o di compensi, determinato attraverso la somma dei ricavi o compensi afferenti a tutte le attività previste dallo specifico indice (art. 1);

b. sono state individuate le categorie di contribuenti alle quali non si applicano gli indici *sub* a. (art. 2)³⁸;

³⁷ Per un quadro di sintesi in ordine agli indici in argomento si rimanda a quanto indicato nella Parte V, Capitolo 1, par. 4.h. del "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018".

³⁸ Gli indici in esame non si applicano nei confronti:

- dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'art. 85, comma 1, del T.u.i.r. [esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e)] ovvero, compensi di cui all'art. 54, comma 1, del T.u.i.r. di ammontare superiore a euro 5.164.569;
- dei contribuenti che si avvalgono del regime forfetario agevolato, previsto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/2014, ovvero del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111;
- dei contribuenti che esercitano due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'indice sintetico di affidabilità fiscale relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- degli Enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 80 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117;
- delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, ai sensi dell'art. 86 del citato D.Lgs. n. 117/2017;
- delle imprese sociali di cui al predetto D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112;
- delle società cooperative, delle società consortili e dei consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori, che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

- c. sono state fornite indicazioni di dettaglio in merito alla determinazione del punteggio di affidabilità fiscale, che va da un minimo di “1” a un massimo di “10” (**art. 3**), nel cui ambito è stato, tra l’altro, precisato che per migliorare il proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale di cui al comma 11 dell’art. 9-*bis*, del D.L. n. 50/2017, i contribuenti interessati possono indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi³⁹.

Tali ulteriori componenti positivi rilevano anche ai fini dell’IRAP e determinano un corrispondente maggior volume di affari ai fini IVA⁴⁰;

- d. è stato stabilito che nei riguardi dei contribuenti *sub a.* non si applicano i parametri previsti dall’art. 3, commi da 181 a 189, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché gli studi di settore previsti dagli artt. 62-*bis* e 62-*sexies* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427 a partire dall’annualità di imposta in corso al 31 dicembre 2018 (**art. 3**).

10. Nuova sanzione in materia di IVA (art. 1, comma 935)

L’**art. 1, comma 935**, della **L. n. 205/2017** ha riformato il **comma 6** dell’**art. 6** del **D.Lgs. n. 471/1997**, per effetto del quale:

- a. continua ad applicarsi la **sanzione amministrativa proporzionale** – pari al novanta per cento dell’ammontare della detrazione compiuta – al cessionario o committente che **illegittimamente detrae** l’imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa;
- b. è ora prevista una **nuova sanzione amministrativa**, compresa fra 250 euro e 10.000 euro, a carico del cessionario o committente in caso di applicazione dell’imposta in misura **superiore** a quella effettiva, **erroneamente assolta** dal cedente o prestatore⁴¹, **fermo restando** il diritto del medesimo cessionario o committente alla **relativa detrazione**.

Pertanto, qualora, ad esempio, una determinata operazione sia erroneamente fatturata con aliquota superiore a quella corretta, ovvero con IVA, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, al cessionario/committente si applicherà la nuova sanzione *sub b.*, fermo restando il suo diritto alla detrazione dell’imposta stessa⁴².

Di contro, la medesima sanzione non si applica, tra l’altro, alle ipotesi di:

³⁹ La dichiarazione di detti importi non comporta l’applicazione di sanzioni e interessi, a condizione che il versamento delle relative imposte sia effettuato entro il termine e con le modalità previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, con facoltà di effettuare il pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte ai sensi dell’art. 20 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

⁴⁰ Con riferimento all’IVA, salva prova contraria, all’ammontare degli ulteriori componenti positivi dichiarati si applica, tenendo conto dell’esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, l’aliquota media risultante dal rapporto tra l’imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d’affari dichiarato.

⁴¹ Con riferimento al concetto di assolvimento dell’imposta da parte del cedente/prestatore, l’Agenzia delle entrate, con la circolare n. 16/E in data 11 maggio 2017, ha chiarito che per esso si intende “*l’avvenuta registrazione, di cui all’articolo 23 del d.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente confluenza nella liquidazione di competenza*”.

⁴² In base alla previgente formulazione, nella medesima ipotesi il cessionario/committente:

- non vedeva riconoscersi il diritto alla detrazione operata;
- era soggetto alla predetta sanzione amministrativa proporzionale per l’indebita detrazione, con eventuali riflessi anche in termini di infedeltà della dichiarazione IVA;
- doveva rivalersi sul cedente/prestatore per recuperare l’IVA erroneamente addebitatagli.

- c. erronea fatturazione con IVA di operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), in relazione alle quali si applicano le specifiche disposizioni di cui al comma 9-*bis* del richiamato art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997⁴³;
- d. indebita detrazione dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, ex art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- e. applicazione dell'imposta in misura **inferiore** a quella effettiva. In tale circostanza, infatti, al cedente/prestatore e al committente/cessionario vengono comminate, rispettivamente, le sanzioni previste dai comma 1 e 8 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997.

11. Disciplina dei Gruppi IVA (art. 1, commi 984 e 985)

L'art. 1, comma 984 della L. n. 205/2017 è intervenuto sulla disciplina del Gruppo IVA⁴⁴, integrando l'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 – riguardante le operazioni infragruppo – avuto peculiare riguardo alle operazioni effettuate da e nei confronti di stabili organizzazioni⁴⁵.

Per effetto della novella legislativa, a partire **dal 1° gennaio 2018**, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate:

- a. 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 (comma 4-*bis*);
- b. 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-*ter*);
- c. 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-*quater*);
- d. da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua

⁴³ Secondo le indicazioni fornite nella citata circolare n. 16/E in data 11 maggio 2017 dell'Agenzia delle entrate, richiamata anche nella Parte V, Capitolo 6, par. 4.e. del "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018".

⁴⁴ Introdotto dalla Legge di Bilancio per il 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232), che ha inserito il titolo V-*bis* nel D.P.R. n. 633/1972 e le cui principali novità di interesse operativo sono state compendiate nella circolare n. 59445 in data 23 febbraio 2017 di questo Comando Generale – III Reparto. Per un quadro di sintesi in ordine alla disciplina del Gruppo IVA, comunque, si rimanda a quanto indicato nella Parte V, Capitolo 6, par. 2.k. del "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018".

⁴⁵ Nel dettaglio, il predetto articolo già prevedeva che:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA (comma 1);
- le operazioni effettuate da un soggetto del Gruppo IVA nei confronti di un soggetto estraneo si considerano effettuate dal Gruppo IVA (comma 2);
- le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un Gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA (comma 3);
- i diritti e gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia IVA sono, rispettivamente, a carico e a favore del Gruppo IVA (comma 4).

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-*quinquies*).

La base imponibile delle operazioni in argomento è determinata, in presenza di un corrispettivo, secondo le regole generali di cui all'art. 13, commi 1 e 3 del D.P.R. n. 633/1972 (cfr. comma 4-*sexies* del citato art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972).

Le norme introdotte sono quindi volte a disciplinare, ai fini antielusivi, i rapporti tra entità giuridiche situate nel territorio dello Stato e all'estero, escludendo una serie di operazioni dal meccanismo di funzionamento del Gruppo IVA, secondo il quale, in linea generale, sono irrilevanti ai fini IVA le cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate tra soggetti che partecipano al medesimo Gruppo IVA.

Le predette operazioni, pertanto, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, seguendo le regole generali, ivi comprese quelle concernenti la determinazione delle relative basi imponibili, come espressamente richiamato dal citato comma 4-*sexies* dell'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972.

Infine, si rimarca che, ancorché le disposizioni in materia di Gruppo IVA siano entrate in vigore – per effetto dell'art. 1, comma 30, della L. n. 232/2016 – dal 1° gennaio 2018, la concreta applicazione dell'istituto è subordinata all'emanazione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, come stabilito dall'art. 70-*duodecies*, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

12. Nuove misure fiscali in materia di giochi e scommesse

a. Conservazione degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici (art. 1, comma 909)

In relazione agli obblighi di conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale, l'**art. 1, comma 909**, della **L. n. 205/2017**, aggiungendo il comma 6-*bis* all'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015, ha previsto che il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con proprio provvedimento, definisca le **modalità di conservazione** degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici autorizzati.

b. Bandi di gara scommesse e Bingo e proroga onerosa delle concessioni (art. 1, commi 1047 e 1048)

Per effetto dei **commi 1047 e 1048** dell'**art. 1** della **L. n. 205/2017**, viene individuato il **termine** – fissato nel 30 settembre 2018 per l'indizione di apposita gara – entro il quale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dovrà attribuire le **concessioni pubbliche** (alle condizioni già previste all'art. 1, comma 932, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208) in materia di **raccolta delle scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi, ivi compresi gli eventi simulati** e per la raccolta del Bingo.

A tal fine, **le concessioni in essere**, nonché la **titolarità dei punti di raccolta regolarizzati** ai sensi dell'art. 1, comma 643, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché dell'art. 1, comma 926, della Legge n. 208/2015, **sono prorogate al 31 dicembre 2018**, a fronte del versamento delle somme di denaro, indicate nei commi in argomento, per i diritti di concessione.

In merito, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con decreto direttoriale n. 8718 del 19 gennaio 2018, ha reso note le modalità e la tempistica per la procedura di proroga delle menzionate concessioni.

Ad ogni buon conto, eventuali anomalie nella procedura di proroga dei diritti di concessione in argomento, che dovessero emergere nel corso delle interlocuzioni con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, saranno tempestivamente comunicate.

c. Smaltimento apparecchi e congegni da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, lett. a) del T.U.L.P.S. (art. 1, comma 1050)

Con il Decreto direttoriale n. 38169 del 30 marzo 2018 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli⁴⁶, in aderenza al disposto dell'**art. 1, comma 1050**, della **L. n. 205/2017**, è stata definita una procedura obbligatoria per lo smaltimento e la distruzione delle cc.dd. *new slot*, per le quali sia venuta meno l'efficacia dei relativi titoli autorizzatori per dismissione, anche dovuta a revoca o decadenza dei nulla osta, e che siano state private dei dispositivi di controllo dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, al fine di scongiurare possibili utilizzi illeciti delle stesse.

In particolare, l'art. 6, comma 2, del menzionato decreto direttoriale dispone la possibilità delle Forze dell'Ordine di effettuare accessi, ispezioni e controlli presso i luoghi in cui sono custoditi gli apparecchi dismessi.

d. Regime di tassazione delle scommesse su eventi ippici (art. 1, comma 1051)

Con l'**art. 1, comma 1051**, della **L. n. 205/2017** è stata estesa, a partire dal **1° gennaio 2018**, la **tassazione sul margine** (differenza tra le somme giocate e le vincite corrisposte) a tutte le tipologie di scommesse a quota fissa sulle corse di cavalli, fissando l'aliquota dell'imposta unica sulle scommesse e sui concorsi pronostici nella misura del:

(1) 43% per la rete fisica;

(2) 47% per il gioco a distanza.

e. Registro dei distributori ed esercenti di gioco (art. 1, comma 1060)

Con il **comma 1060** dell'**art. 1** della **L. n. 205/2017** viene prevista, mediante l'introduzione dell'art. 52-*bis* nel D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, l'**istituzione**, presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di un **registro dei distributori ed esercenti di gioco** nel quale dovranno essere annotati i dati identificativi degli operatori, comprensivi della sede legale e operativa, nonché della tipologia e delle modalità dell'attività di gioco.

Nel registro in esame saranno inoltre annotati le **estinzioni del rapporto contrattuale** per **motivi non commerciali**, ai sensi dell'art. 52, comma 2, lettera d), del D.Lgs. n. 231/2007 e i **provvedimenti di sospensione dell'attività**, emanati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze su proposta della Guardia di Finanza, ai sensi dell'art. 64, comma 5, del citato D.Lgs. n. 231/2007.

A tal fine, **il Corpo** è tenuto a **dare comunicazione** di tali ultimi provvedimenti alla predetta Agenzia.

L'**accesso** al registro dei distributori ed esercenti di gioco è consentito, tra gli altri, alla **Guardia di Finanza** per l'esercizio delle proprie competenze in materia di **prevenzione del riciclaggio** e del **finanziamento del terrorismo**.

La **piena operatività** del registro in esame è, però, **subordinata** all'approvazione di un apposito **decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze**, sentiti il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e il Garante per la protezione dei dati

⁴⁶ Consultabile sul sito *intranet* dell'Ufficio Tutela Entrate – Sezione Monopoli di questo Comando Generale ovvero sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (www.agenziadoganemonopoli.gov.it).

personali, nel quale dovranno essere individuate le modalità tecniche per l'alimentazione e la consultazione dello stesso.

13. Nuove misure fiscali in materia doganale. Emissione elettronica delle fatture per il *tax free shopping* (art. 1, comma 1088)

L'art. 1, comma 1088, della L. n. 205/2017 posticipa dal 1° gennaio 2018 al 1° settembre 2018 la decorrenza per l'emissione elettronica delle fatture per il *tax free shopping*⁴⁷, procedura che consente agli acquirenti domiciliati e residenti fuori dall'Unione europea di ottenere lo sgravio dell'IVA pagata sui beni acquistati dal venditore italiano o il rimborso successivo dell'IVA stessa, laddove si realizzino i presupposti previsti dall'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, si rappresenta che il Legislatore è recentemente intervenuto in tema di *tax free shopping* stabilendo, all'art. 4-*bis* del D.L. n. 193/2016⁴⁸ che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, l'emissione delle fatture relative alle cessioni di beni di cui all'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 deve essere effettuata dal cedente in modalità elettronica.

Tale previsione è finalizzata a garantire la completa digitalizzazione del processo per l'ottenimento del visto doganale, necessario per usufruire del beneficio in parola, mediante la piena interoperabilità tra il sistema OTELLO⁴⁹ (*Online Tax refund at Exit: Light Lane Optimization*), che consente la gestione telematica delle richieste di rimborso dell'IVA avanzate dalle società di VAT-refund e il sistema di fatturazione elettronica.

⁴⁷ In particolare, l'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 consente ai soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea di beneficiare dello sgravio dell'IVA inerente ai beni acquistati, purché:

- l'acquisto sia eseguito da persone fisiche in veste di privato cittadino (e non, quindi, nell'esercizio di impresa, arti o professioni);
- l'acquisto riguardi beni (e non, quindi, servizi) di importo comprensivo di IVA superiore ad € 154,94;
- i beni siano destinati al consumo personale o familiare, e quindi il beneficio non è applicabile qualora, per esempio, l'acquisto dei beni venga effettuato in "quantità sproporzionata";
- i beni siano trasportati nei bagagli personali fuori del territorio doganale dell'Unione europea entro il 3° mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- l'acquisto del bene sia giustificato dalla emissione di fattura.

⁴⁸ Le cui principali novità di interesse operativo sono state compendiate nella circolare n. 109546 in data 7 aprile 2017 di questo Comando Generale – III Reparto.

⁴⁹ Con il foglio n. 309000, in data 13 ottobre 2017, di questo Comando Generale – III Reparto è stata diramata la nota n. 114938/RU, in data 10 ottobre 2017, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli inerente l'avvio della sperimentazione operativa dei nuovi processi e servizi del sistema OTELLO. Il predetto sistema, adottato in via sperimentale in occasione dell'Esposizione Universale di Milano del 2015, è attualmente attivo presso gli aeroporti di Malpensa e Fiumicino. Tale piattaforma informatica consente il dialogo a distanza tra l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e gli operatori di VAT-refund.

In particolare:

- le società VAT-refund (direttamente oppure tramite la società di gestione aeroportuale) trasmettono ad OTELLO la richiesta di rimborso dell'IVA, indicando gli estremi dell'esercente e del viaggiatore, i dati della fattura e del biglietto aereo;
- OTELLO, dopo aver verificato la completezza dei dati ricevuti, esegue sui suddetti dati delle analisi di rischio e trasmette tramite:
 - . "canale verde", il visto doganale (rappresentato da un codice alfanumerico) consentendo alle società VAT-refund di rimborsare direttamente al viaggiatore l'IVA;
 - . "canale rosso", la fattura con i codici richiesta in caso di controllo fisico dei beni da eseguirsi presso l'ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Se dai suddetti riscontri non emergono rilievi, sarà lo stesso ufficio a rilasciare il visto doganale.

14. Nuove misure fiscali in materia di accise

a. Modifiche alla disciplina dell'imposta di consumo di cui all'art. 62-*quater* del D.Lgs. n. 504/1995 (TUA) (art. 1, commi 75 e 76)

L'art. 1, comma 75, della L. n. 205/2017 è intervenuto sull'art. 62-*quater* del D.Lgs. n. 504/1995 (TUA):

- (1) modificando il **comma 5**, che estende la **vendita**, in via **esclusiva**, di sigarette elettroniche da parte di **rivendite autorizzate ai prodotti da inalazione contenenti o meno nicotina, ad eccezione dei dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio**;
- (2) sostituendo il **comma 5-bis**, il quale ora prevede che l'individuazione delle modalità e dei requisiti per l'autorizzazione alla vendita e per l'approvvigionamento dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, **contenenti o meno nicotina**, sia demandata a un apposito decreto direttoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, area Monopoli, da adottare entro il 31 marzo 2018.

A tale riguardo, in data 16 marzo 2018 è stato emanato il citato provvedimento direttoriale⁵⁰, cui è seguita la circolare della menzionata Agenzia n. 50697 in data 23 marzo 2018, che ha fornito i preliminari aspetti applicativi della novella legislativa in commento⁵¹;

- (3) introducendo il **nuovo comma 7-bis**, concernente l'applicazione anche alle sigarette elettroniche delle disposizioni in materia di **contrabbando di tabacchi lavorati esteri** previste dagli artt. 291-*bis*, 291-*ter* e 291-*quater* del T.U.L.D., ad eccezione dei dispositivi meccanici ed elettronici e delle parti di ricambio.

L'art. 1, comma 76, della L. n. 205/2017 ha introdotto, altresì, il **divieto di vendita a distanza** di prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, **contenenti o meno nicotina**, ai consumatori che acquistano nel territorio dello Stato.

b. Riduzione aliquota di accisa sulla birra (art. 1, comma 514)

L'art. 1, comma 514, della L. n. 205/2017 ha ridotto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'aliquota di accisa sulla birra da euro 3,02 a euro 3,00 per ettolitro e per grado-Plato.

c. Prescrizioni in tema di circolazione dei prodotti ad accisa assolta (art. 1, comma 958)

L'art. 1, comma 958, della L. n. 205/2017 stabilisce che con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – da adottarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge in commento – vengono individuati i **dati da riportare nel documento di accompagnamento per la circolazione dei prodotti ad accisa assolta (DAS)**, nonché i dati delle contabilità dei soggetti obbligati al pagamento dell'accisa, da trasmettere esclusivamente in forma telematica.

Il nuovo regime entrerà in vigore entro 60 giorni dall'adozione del decreto ministeriale previsto dal richiamato comma 957. Al riguardo, si fa riserva di diramare pertinenti indicazioni non appena sarà emanato il provvedimento direttoriale in argomento.

⁵⁰ Pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (www.agenziadoganemonopoli.gov.it) in data 23 marzo 2018.

⁵¹ In merito, vgs. foglio n. 98947 in data 29 marzo 2018 di questo Comando Generale – III Reparto.

Tale previsione non comporta alcuna modifica in merito agli obblighi di pagamento e versamento dell'accisa per il depositario autorizzato e per il destinatario registrato di prodotti energetici.

15. Tassazione dei dividendi e delle plusvalenze (art. 1, commi da 999 a 1006)

La **Legge n. 205/2017** ha previsto una **semplificazione** nella **tassazione di dividendi e plusvalenze**, **espungendo la distinzione** tra **natura qualificata e non qualificata** delle **partecipazioni**⁵² da cui deriva il reddito finanziario e, dunque, **sottraendo i proventi finanziari** derivanti da **partecipazioni qualificate** conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa alla **tassazione progressiva** ai fini dell'**Irpef**.

Nella sostanza, la nuova disciplina, nel riformulare le disposizioni di settore contenute negli artt. 47 e 68 del T.u.i.r., negli artt. 5, 6 e 7 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, e nell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, ha **uniformato il regime fiscale** applicabile ai **redditi di capitale** e ai **redditi diversi** conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa **in relazione al possesso o alla cessione di partecipazioni societarie**, **stabilendo** a fattor comune una **tassazione con ritenuta a titolo di imposta** in ragione del **26%**.

Le nuove previsioni si applicano a partire:

- a. **dal 1° gennaio 2018** per i **redditi di capitale**;
- b. **dal 1° gennaio 2019** per i **redditi diversi**.

Per gli **utili** derivanti da **partecipazioni qualificate** prodotti **fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017** viene prevista una **norma transitoria**, che ha effetto sulle **distribuzioni deliberate dal 1° gennaio 2018** e che **procrastina** fino al **2022** l'applicazione delle regole stabilite con **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 maggio 2017**⁵³.

Pertanto, gli utili prodotti fino all'esercizio 2017, se distribuiti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continueranno ad essere assoggettati al precedente regime fiscale, con obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi da parte del soggetto percettore.

16. Modifiche alla nozione di “stabile organizzazione” (art. 1, comma 1010)

a. Profili generali

La **Legge di bilancio 2018** ha introdotto **rilevanti modifiche** alla disciplina della **stabile organizzazione**, **intervenendo** in modo sostanziale sui **criteri** che ne

⁵² La natura delle partecipazioni è disciplinata dall'art. 67, lett. c) del T.u.i.r., secondo cui:

- per le società di capitali non quotate, le partecipazioni sono non qualificate se rappresentative di un diritto di voto non superiore al 20% o di una partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 25% (al superamento dei predetti limiti diventano qualificate);
- per le società di capitali quotate, le partecipazioni sono non qualificate se rappresentative di un diritto di voto non superiore al 2% o di una partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 5% (al superamento dei predetti limiti diventano qualificate).

⁵³ Si rammenta che, fino al 31 dicembre 2017, le partecipazioni non qualificate erano soggette a una ritenuta del 26%, mentre quelle qualificate concorrevano al reddito in misura ridotta, come di seguito indicato:

- 58,14% per i dividendi formati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016;
- 49,72% per i dividendi formati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;
- 40% per i dividendi formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

determinano la **configurazione e riformulando il modello** tradizionale della **stabile organizzazione**⁵⁴ nelle sue declinazioni **materiale e personale**.

L'**aspetto di maggiore novità** risiede, come meglio sarà chiarito nel prosieguo, nella **valorizzazione** nel nostro ordinamento della “**significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica**” quale **requisito costitutivo** della **stabile organizzazione**. Altri importanti effetti della novella in rassegna sono da ricondurre:

- (1) alla **modifica** delle **fattispecie** che **non costituiscono stabile organizzazione**;
- (2) alla **positivizzazione** di una nuova **regola antiabuso** che, ai fini della determinazione del grado di radicamento in Italia di un'impresa estera, **riconde a unità le attività svolte dal gruppo** di appartenenza nel **territorio dello Stato**;
- (3) all'**aggiornamento** della **definizione di stabile organizzazione personale**.

In generale, per gli aspetti che qui vengono in rilievo, la **Legge di bilancio 2018** ha **recepito** nel nostro ordinamento i più recenti orientamenti in tema di **stabile organizzazione** maturati nell'ambito dei lavori dell'**Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)** del **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)** dell'OCSE⁵⁵.

In tale **contesto internazionale**, infatti, è stata promossa una **sostanziale revisione** dell'**art. 5 del Modello OCSE** e del relativo **Commentario**, con il proposito di **adattare le categorie fiscali** tradizionali ai **modelli di business dematerializzati**, propri dell'**economia digitale**, e **arginare le pratiche evasive ed elusive** basate sull'**abuso del paradigma funzionale del commissionario** per ridurre, artificiosamente, il reddito prodotto nel Paese di negoziazione dei contratti e sull'**aggiornamento** della clausola di **esclusione della stabile organizzazione** in presenza di **attività “preparatorie” o “ausiliarie”**.

Di talché, in questa cornice, l'**art. 1, comma 1010**, della **Legge n. 205/2017** ha **riformato** la disciplina della **stabile organizzazione** ai fini delle **imposte sui redditi**, **ricomprendendovi le entità estere** che, in Italia, dispongono di una **significativa presenza economica senza una consistenza fisica** e quelle che, **da sole o in combinazione** con altre **organizzazioni correlate** svolgono **funzioni** che, **nel loro insieme, realizzano una presenza fiscalmente qualificata** nel territorio dello Stato.

In ogni caso, restano ferme le indicazioni contenute nella Parte III, Cap. 3, par. 9 del “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018”, con riferimento alla necessità di attivare il **coordinamento tecnico-operativo** con le competenti **articolarioni centrali dell'Agenzia delle entrate** nel

⁵⁴ Per una disamina di carattere generale dell'istituto, si rinvia al “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018” (cfr. Parte V, Capitolo 11, par. 4.b.).

⁵⁵ Altri riferimenti al Progetto BEPS vanno ricercati nell'**Action 1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)** per quanto concerne l'economia digitale, nell'**Action 2 (Final Report Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)** con riferimento alle possibili incongruenze tra la definizione di stabile organizzazione contenuta nell'ordinamento nazionale e quella applicabile in base alle norme convenzionali, nell'**Action 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances)** per le disposizioni anti-abuso sulle stabili organizzazioni situate in Paesi terzi ovvero, ancora, nell'**Action 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)** in tema di *Country by Country reporting*, con riguardo alla mappatura delle stabili organizzazioni del gruppo multinazionale presenti in ogni singola giurisdizione.

caso si prospetti la formulazione di **rilievi di fiscalità internazionale** connotati da particolare complessità e tecnicismo, finanche con riguardo alla verifica dei presupposti tipici della stabile organizzazione.

Per la disamina degli aspetti di maggiore dettaglio delle **novità** in tema di **stabile organizzazione**, che per il loro **carattere innovativo** e **strutturale non hanno efficacia retroattiva**⁵⁶, si rinvia ai paragrafi che seguono.

b. Presenza economica significativa e continuativa

In primo luogo, la **Legge di bilancio 2018** ha **integrato l'elenco** delle **fattispecie** suscettibili di configurare una **stabile organizzazione** ai fini delle imposte sui redditi (c.d. "**positive list**") con una **nuova ipotesi**, che fissa le condizioni di radicamento al ricorrere delle quali un'impresa priva di un'organizzazione materiale diviene soggetto d'imposizione diretta in Italia.

Tale riforma, sul piano concettuale, si pone in continuità con l'introduzione di un'imposta sulle transazioni digitali, cui si farà cenno nel prosieguo, in quanto alleviando *"il nesso, finora imprescindibile, tra presenza fisica di un'attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale"*⁵⁷, si è inteso creare le condizioni normative per attrarre alla sfera impositiva nazionale la ricchezza generata nel nostro Paese dagli operatori dell'economia digitale e, comunque, dalle imprese che, nello svolgimento delle proprie attività economiche, utilizzano risorse intangibili.

Più nello specifico, ai sensi dell'**art. 162, comma 2, lett. f-bis**, del T.u.i.r., la stabile organizzazione può essere costituita anche da *"una **significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso**"*⁵⁸.

La previsione è volta a **superare i limiti della precedente configurazione di stabile organizzazione**, che presupponeva un insediamento fisico – materiale o personale – nel territorio dello Stato.

È evidente che, nell'estendere la fenomenologia di base alle ipotesi di dematerializzazione, il Legislatore ha inteso **attrarre** nell'orbita della **fiscalità domestica** le **imprese digitali** e tutte quelle **attività economiche** che, in considerazione delle peculiari caratteristiche dei rispettivi *business*, ordinariamente operano con **organizzazioni destrutturate** che, perciò, **non manifestano evidenti connessioni materiali** con le **aree geografiche** che delimitano i mercati di riferimento.

⁵⁶ Con riferimento all'efficacia temporale delle disposizioni tributarie, si veda l'art. 3, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Ad ogni modo, si rammenta che le norme fiscali domestiche con effetti ultranazionali, come il novellato art. 162 del T.u.i.r., concorrono con quelle dei vigenti trattati internazionali in regime di alternatività, avuto riguardo al trattamento più favorevole che l'applicazione delle une o delle altre riserva al contribuente. In base all'art. 169 del T.u.i.r., infatti, le previsioni legislative interne si applicano, se più favorevoli, anche in deroga alle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

⁵⁷ Si veda, al riguardo, il Dossier n. 560/2 relativo all'Atto Senato 2960 nel commento all'art. 88-bis (Misure fiscali per l'economia digitale), introdotto dall'emendamento 88.0.1 nel corso dell'esame in Commissione Bilancio. Si osserva, inoltre, che la precedente formulazione dell'articolo conteneva un'ulteriore previsione, in seguito espunta, in base alla quale veniva eliminato il riferimento, nella *positive list*, ai *"luoghi di estrazione di risorse naturali"*, ritenuto eccessivamente restrittivo, e la sua sostituzione con quello più generale dei luoghi relativi *"alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere"*, evidentemente ritenendo di poter includere, in tal modo, nella fattispecie normativa anche i fattori produttivi immateriali.

⁵⁸ Tale previsione è stata adottata recependo una serie di indicazioni contenute nella *Action 1* del progetto BEPS in materia di "economia digitale" (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*).

Coerentemente con questa nuova impostazione, è stata **espunta** la **previsione contenuta nel previgente comma 5** dell'articolo in esame, che escludeva la sussistenza di una stabile organizzazione nel caso di disponibilità, a qualsiasi titolo, di *“elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”*.

Va da sé che, ricorrendo le condizioni stabilite dalla richiamata lett. f-bis, l'installazione in Italia di elaboratori elettronici e di altri apparati assimilabili che consentano la raccolta e la trasmissione telematica di dati integra una stabile organizzazione.

Nel complesso, con la riforma in esame si è inteso proporre un criterio di attribuzione della potestà impositiva nazionale ispirato a una logica di creazione del valore che, per le **imprese della web economy**, si traduce nella tipizzazione di un **nuovo “nesso”** che ne oggettivizza la presenza nel **luogo** in cui **interagiscono economia e tecnologia**, anche di tipo automatizzato.

Con riguardo alla verifica della connessione territoriale, l'**OCSE**⁵⁹ pone l'**accento** su una tassonomia di **indicatori sintomatici della presenza digitale**⁶⁰.

Più in particolare, l'Organizzazione d'oltralpe propone di **“misurare”** il grado di **presenza dell'impresa digitale** non residente considerando, anche in maniera composita, i:

- (1) **“fattori basati sul reddito” (Revenue-based factors)**, vale a dire sui volumi di reddito sviluppati per effetto delle transazioni digitali in una certa giurisdizione.

Sul punto, l'OCSE precisa che l'elemento reddituale è un **fattore** di tipo **“basico” (basic factor)**, **sprovvisto di forza dimostrativa autonoma** della presenza significativa dell'impresa digitale, ma che può assumere **valenza probatoria concludente** se **integrato** con le **altre evidenze** rilevate;

- (2) **“fattori digitali” (Digital factors)**, che riconducono l'attitudine di produrre ricchezza di un'impresa virtuale alla sua capacità di interoperare stabilmente con il mercato di riferimento, utilizzando, ad esempio, un nome di **dominio locale**, una **piattaforma digitale nazionale** ovvero, ancora, la **moneta dello Stato** in cui si eseguono le **transazioni**;
- (3) **“fattori basati sull'utenza” (User-based factors)**, rappresentativi della **rete dell'impresa digitale**, come il **volume dei dati raccolti**, il **numero di contratti conclusi online**, degli **utenti registrati** o che hanno **visitato il sito web aziendale** nel periodo oggetto di misurazione.

c. Le attività “preparatorie” e “ausiliarie”

La **lista delle fattispecie non ricomprese** nella nozione di **stabile organizzazione** (c.d. **“negative list”**) contenuta nell'art. 162, comma 4, del T.u.i.r. è stata integralmente **riscritta**:

- (1) attribuendo rilevanza al concetto di **disponibilità di beni o luoghi in Italia**, che non figurava nella previgente formulazione.

Più in particolare, in base alla richiamata disposizione, la sussistenza di una **stabile organizzazione** è **esclusa** nell'ipotesi di **utilizzo di un'installazione ai**

⁵⁹ BEPS, Action 1, Chapter 7 “Broader direct tax challenges raised by the digital economy and the options to address them”.

⁶⁰ “Factors that evidence a purposeful and sustained interaction with the economy country of that country via technology and other automated tools” (BEPS, Action 1).

soli fini di **esposizione, deposito o consegna** di merci dell'impresa, nonché in caso di **disponibilità** di:

(a) **beni o merci** appartenenti all'impresa e immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione, consegna, trasformazione a cura di un'altra impresa;

(b) una **sede fissa d'affari** utilizzata ai soli fini:

- di **acquistare** beni o merci o di **raccogliere informazioni** per l'impresa;
- dello **svolgimento**, per l'impresa, di **"ogni altra attività"** diversa da quelle dianzi descritte;
- dell'**esercizio combinato** delle **attività** in precedenza **menzionate**;

(2) per effetto dell'inserimento di una **norma di chiusura** contenuta nel successivo **comma 4-bis**, secondo cui la presenza di una **stabile organizzazione** è **esclusa soltanto** a condizione che le **attività sub (1)** siano **effettivamente** di **carattere preparatorio o ausiliario**.

Dunque, d'ora in avanti, alle **attività** incluse nella **lista negativa** contenuta nel menzionato **art. 162, comma 4, del T.u.i.r.** non sarà più automaticamente attribuita natura preparatoria o ausiliaria, ma il loro **effettivo profilo funzionale** dovrà essere **valutato caso per caso**, sulla base di un'**accurata analisi fattuale**⁶¹.

d. Frammentazione delle attività

Al fine di evitare che le imprese multinazionali frammentino, in modo artificioso, le proprie filiere funzionali qualificando surrettiziamente come ausiliari o preparatori i servizi erogati dalle singole entità del gruppo, la Legge di bilancio 2018 ha **riformulato** anche l'**art. 162, comma 5, del T.u.i.r.** prevedendo che l'**eccezione** relativa al **carattere ausiliario o preparatorio** di cui è cenno *sub c.(2)* deve essere **manifestata considerando anche** le funzioni svolte da **tutte** le altre **consociate** residenti nel territorio dello Stato.

Viene così **codificata** la **regola** c.d. **"anti-frammentazione"** (**"anti-fragmentation rule"**⁶²) per porre un **rimedio** alle possibili **manovre** delle **imprese multinazionali** per **eludere** lo **status** di **stabile organizzazione** mediante **polverizzazione** del **business** in numerose micro-operazioni, che singolarmente considerate potrebbero risultare prive della consistenza minima richiesta per acquisire autonoma rilevanza fiscale.

Più nello specifico, la disposizione in esame stabilisce che **non rientra** nel **campo di applicazione** della menzionata **eccezione, configurando**, dunque, una **stabile organizzazione**, la **sede fissa d'affari utilizzata o gestita da un'impresa** o da un'**impresa "strettamente correlata"**⁶³ se:

⁶¹ Sul piano generale, un'attività ha carattere preparatorio se viene svolta in via strumentale all'attività essenziale e caratteristica dell'impresa nel suo complesso (*core business*) ed è ad essa asservita, mentre ha natura ausiliaria se funge da supporto del *core business* senza esserne parte essenziale.

⁶² In proposito, si veda il par. 4.1. del *Final Report* dell'*Action 7* del BEPS.

⁶³ In base all'art. 162, comma 7-bis, del T.u.i.r., un soggetto è "strettamente correlato" ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra o entrambi sono controllati da uno stesso soggetto, o in ogni caso:

- l'uno possiede, direttamente o indirettamente, più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto o del capitale sociale;
- entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

- (1) **dette imprese** svolgono la propria attività **nello stesso luogo** o in un **altro luogo nel territorio dello Stato** che per le stesse entità costituisce una **stabile organizzazione**;
- (2) l'**attività** risultante dalla **combinazione** delle funzioni svolte dalle due imprese **non rivesta carattere preparatorio o ausiliario**,

a condizione che le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate in luoghi diversi, costituiscano **funzioni complementari** che siano **parte** di un **complesso unitario di operazioni d'impresa**.

Per effetto della novella in parola, quindi, la **verifica** dei **requisiti minimi** della **stabile organizzazione** non viene più riferita, in modo atomistico, alla singola entità giuridica e alle sue attività, ma viene **sviluppata** in una **prospettiva d'insieme**, estendendo l'indagine alle funzioni svolte nel territorio dello Stato dalle altre società del gruppo multinazionale, sino a revocare l'applicazione dell'esimente basata sul carattere ausiliario o preparatorio dell'attività svolta dall'impresa nei casi in cui sia accertato che la stessa impresa, o altre imprese strettamente correlate esercitano funzioni integrate e complementari in una o più installazioni ubicate nel territorio Stato che rechino, nel complesso, le caratteristiche di radicamento proprie della stabile organizzazione.

Ne deriva che, in caso di **attività ispettive** rivolte a soggetti rientranti nell'ambito di **imprese** con **organizzazione multinazionale**, sarà **necessario estendere** gli **accertamenti** ad **ogni singola attività** svolta dal gruppo di appartenenza nel territorio dello Stato, anche attraverso entità non formalmente costituite o fiscalmente identificate, **riducendo a unità** le **funzioni** e i **processi economici** che risultino reciprocamente **integrati** e **riferendo** il **sindacato** relativo alla **natura ausiliaria** o **preparatoria** all'**attività risultante** dalla **sommatoria** di queste ultime.

e. **Novità in materia di stabile organizzazione personale**

La Legge di bilancio 2018, inoltre, nel modificare la definizione di stabile organizzazione personale enucleata dall'**art. 162, commi 6 e 7**, del **T.u.i.r.**, ha **allineato** la **disciplina nazionale** con quella contenuta nell'**art. 5, paragrafi 5 e 6**, del **Modello di convenzione OCSE**.

Le previsioni contenute in quest'ultimo articolato riflettono l'esigenza di individuare un rimedio per i casi in cui l'impresa estera conduca affari in un certo territorio senza disporre di una stabile organizzazione e, dunque, sottraendo a tassazione i corrispondenti profitti.

Come per il caso dell'economia digitale, l'**Organizzazione parigina** ha patrocinato un ulteriore **ampliamento** del concetto di **stabile organizzazione (personale)**, in continuità con le conclusioni dell'**Action 7** del progetto BEPS, che avevano rilevato l'**esigenza** di apportare alle convenzioni contro le doppie imposizioni dei **correttivi** che consentissero di **apprezzare**, in modo adeguato, la **capacità dell'agente** di **produrre ricchezza** nel Paese in cui opera, riconoscendogli il *"principal role leading to the conclusion of the contracts"*.

La nuova formulazione dell'**art. 5** del **Modello OCSE**, per arginare l'elusione dello *status* di stabile organizzazione mediante *"commissionnaire arrangements"* o strategie contrattuali tese a ridurre il carico impositivo nei Paesi in cui si sviluppano realmente le fasi negoziali e a concentrare la ricchezza nelle giurisdizioni in cui i contratti sono giuridicamente conclusi, **stabilisce** che può configurarsi una **stabile**

organizzazione personale in capo a un soggetto che svolge un **ruolo decisivo** nella **definizione** di **contratti**.

Di talché, in base alle **disposizioni interne** novate a seguito dell'evoluzione degli orientamenti sovranazionali dianzi illustrati, ai fini dell'**accertamento** della **stabile organizzazione personale** nel territorio dello Stato:

(1) **rileva**, in modo **concludente**, l'attività dell'**agente dipendente** (art. 162, comma 6, del T.u.i.r.) che:

(a) **agisce nel territorio dello Stato per conto dell'impresa non residente**;

(b) **conclude abitualmente contratti** o, comunque, **opera ai fini della conclusione dei contratti in nome dell'impresa non residente, senza** che quest'ultima vi **apporti modifiche sostanziali**⁶⁴.

Per converso, l'operatività dell'agente dipendente non dà luogo a una stabile organizzazione personale se questi si limita a svolgere attività di carattere preparatorio o ausiliario nei termini delineati *sub c.*

Pertanto, il novellato art. 162, comma 6, del T.u.i.r., nell'**estendere** la **categoria** normativa della **stabile organizzazione** di tipo **personale**, vi ha **ricompreso** anche i casi in cui il **commissionario nazionale non stipula i contratti** in nome dell'impresa estera **ma, comunque, svolge un ruolo decisivo**⁶⁵ nella fase di **conclusione dei negozi**, i quali vengono accettati dell'impresa estera senza sostanziali modifiche.

Per comprendere compiutamente la portata della riforma, è appena il caso di evidenziare che, sulla base della previgente disciplina, si configurava una stabile organizzazione personale in caso di conclusione abituale in Italia, da parte di un agente dipendente, di contratti diversi da quelli di acquisto in nome dell'impresa non residente. Pertanto, non integravano una stabile organizzazione i soggetti operanti in Italia come intermediari o commissionari per conto delle rispettive "case madri".

Di contro, in base al vigente articolato, **ridondano** nella nozione di **stabile organizzazione personale** le **attività strumentali** alla **conclusione di contratti** stipulati in nome dell'impresa non residente svolte da **commissionari nazionali** che **definiscono le condizioni principali del negozio**, senza che l'impresa estera vi apporti sostanziali modifiche. Conseguentemente, nel caso di commissionari non risulta più rilevante la circostanza che il contratto sia stipulato a nome proprio o dell'impresa estera, dovendosi piuttosto **concentrare l'attenzione sul concreto atteggiarsi delle trattative negoziali** e degli **altri accadimenti** che **condizionano** la definizione degli **accordi contrattuali**, al fine di neutralizzare gli effetti di un eventuale uso strumentale della contrattazione.

Pertanto, **nel corso delle attività ispettive** sarà necessario assumere un **approccio** che **superi la dimensione giuridico-formale** delle vicende contrattuali, **accertando** in modo puntuale le **funzioni** e le **prerogative**

⁶⁴ Più precisamente, perché si configuri la stabile organizzazione è necessario che i contratti siano conclusi in nome dell'impresa, oppure si riferiscano al trasferimento della proprietà, alla concessione del diritto di utilizzo di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, ovvero relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

⁶⁵ Il Commentario al Modello di convenzione OCSE descrive il "ruolo decisivo" del commissionario ricorrendo ad alcune esemplificazioni. Quest'ultima condizione sussiste, tra l'altro, in tutti i casi in cui l'agente o commissionario richieda e riceva gli ordini e li invii direttamente a un deposito dal quale i beni sono consegnati, laddove l'impresa estera approvi abitualmente le transazioni.

realmente esercitate dal **commissionario** nonché **valutando** la sua **capacità**, in **concreto**, di **condizionare in modo decisivo** la **conclusione del negozio**;

- (2) **non si perfeziona una stabile organizzazione personale** in capo a un **agente indipendente** che agisce per l'impresa non residente nell'ambito della **propria ordinaria attività** (art. 162, comma 7, del T.u.i.r.), con la precisazione che **non può considerarsi agente indipendente un soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente** per conto di una o più imprese alle quali è “**strettamente correlato**”⁶⁶.

La norma appena richiamata, nella sostanza, ha attribuito una **nuova e più ampia latitudine al requisito dell'indipendenza**, che deve ora sussistere sul piano economico oltre che giuridico, con la conseguenza che ne risultano esclusi, potendo in astratto integrare una stabile organizzazione personale, i casi in cui l'operatività del soggetto economico nazionale sia sostanzialmente asservita all'interesse della società estera.

17. Tassazione degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (art. 1, commi da 1007 a 1009)

La Legge di bilancio 2018 ha **modificato** la **disciplina** in materia di **imposizione dei dividendi** provenienti da soggetti residenti in **Paesi a fiscalità privilegiata**:

- a. **riconoscendo nel momento di maturazione** degli utili medesimi il **criterio temporale** di riferimento per la **verifica** del presupposto dell'**insediamento** dell'entità **controllata** in uno **Stato** c.d. “**black list**”, in modo da porre rimedio alle difficoltà sorte, sul piano dell'individuazione del regime fiscale intertemporale, a seguito delle ripetute modifiche legislative⁶⁷ nella definizione dei Paesi a fiscalità privilegiata.

Di talché, l'**art. 1, comma 1007**, della Legge n. 205/2017 ha integrato le previsioni di cui agli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, T.u.i.r., disponendo che **non si considerano provenienti** da società residenti o localizzate in **Stati** aventi un **regime fiscale privilegiato**, e quindi **non concorrono integralmente** alla formazione del **reddito complessivo**, i **dividendi**:

⁶⁶ Si rinvia alla definizione riportata nella nota 63.

⁶⁷ Sul punto, si rammenta che, nella sua originaria formulazione, l'art. 167, comma 4, del T.u.i.r. stabiliva che “*Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con Decreti del Ministero delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti*”, con la conseguenza che, per stabilire se lo Stato o il territorio in cui risiedeva il soggetto partecipato dovesse essere considerato a fiscalità privilegiata occorre fare riferimento all'elenco di Stati contenuto in un apposito Decreto (c.d. “*black list*”). Detto modello fu posto in discussione dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244, che, nell'introdurre l'art. 168-bis del T.u.i.r., propose un nuovo schema basato, per converso, su un emanando Decreto ministeriale contenente una lista di Paesi virtuosi (c.d. “*white list*”). Nelle more dell'emanazione del nuovo provvedimento venne conservato il precedente regime, per effetto della previsione che subordinava l'abrogazione del menzionato art. 167, comma 4, del T.u.i.r. soltanto a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla pubblicazione del Decreto ministeriale previsto dall'art. 168-bis del T.u.i.r., che, come noto, non è mai stato approvato. In seguito, con l'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, è stata prevista l'abrogazione dell'art. 168-bis del T.u.i.r. ed è stato modificato l'art. 167, comma 4, del T.u.i.r. con la precisazione, tra l'altro, che per “*livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia*” dovesse intendersi un sistema fiscale avente un livello di tassazione inferiore al 50% rispetto a quello domestico, ferma restando, comunque, la riserva di emanazione di un apposito Decreto ministeriale che identificasse i Paesi rispondenti ai nuovi criteri. Da ultimo, l'art. 167, comma 4, del T.u.i.r., è stato modificato dall'art. 1, comma 142, lett. b), n. 2), della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2016, espungendo ogni riferimento all'emanazione di un Decreto ministeriale e ponendo, dunque, in capo al contribuente l'onere di verificare il livello di imposizione in concreto applicato nello Stato della società partecipata.

- (1) **percepiti a partire dal periodo d'imposta 2015 e maturati in esercizi fiscali precedenti**, se le **società** da cui provengono erano **residenti o localizzate in Stati o territori non inclusi nel D.M. 21 novembre 2001 nei periodi di maturazione**;
- (2) **maturati in periodi d'imposta successivi al 2015 in Stati o territori non inclusi nella "black list", se al momento della loro percezione la società erogante risulta residente in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata**⁶⁸;
- b. **intervenendo**, per effetto dell'**art. 1, comma 1009**, sulla formulazione dell'**art. 89, comma 3**, del **T.u.i.r.**, in guisa da stabilirne, a decorrere **dal 1° gennaio 2018**, il **concorso** alla formazione del **reddito d'impresa** del soggetto percipiente in ragione del **50% del loro ammontare**⁶⁹, a condizione che sia dimostrato, **anche mediante** la presentazione di apposita **istanza di interpello** di cui all'**art. 167, comma 5, lett. a)**, del **T.u.i.r.**, l'effettivo svolgimento da parte del soggetto estero di un'attività industriale o commerciale, a titolo principale, nel mercato dello Stato di insediamento.

Da quest'ultima **dimostrazione** consegue il **riconoscimento** alla società controllante residente di un **credito d'imposta**, ai sensi dell'**art. 165 del T.u.i.r.**, in ragione delle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti della corrispondente imposta italiana.

18. La "Web Tax" (art. 1, commi da 1011 a 1019)

La Legge n. 205/2017 prevede l'introduzione, a partire **dal 1° gennaio 2019**, di un'**imposta sulle transazioni digitali** (c.d. "**Web Tax**") relative a prestazioni di servizi *business to business* effettuate tramite mezzi elettronici (**art. 1, comma 1011**).

Le anzidette **prestazioni**, che saranno puntualmente declinate in un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro il prossimo 30 aprile 2018⁷⁰, sul piano generale **includono** i "**servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione**" (**art. 1, comma 1012**).

L'imposta in riferimento:

- a. **è stabilita** in misura pari al **3% del valore della transazione**, da intendersi come il **corrispettivo dovuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto**, indipendentemente dal luogo di conclusione dell'operazione (**art. 1, comma 1013**);
- b. **ha ad oggetto le prestazioni** rese nei confronti dei **soggetti economici residenti** di cui all'**art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973**⁷¹ e delle **stabili organizzazioni di imprese non residenti**, i quali saranno **tenuti a versare il tributo in luogo dei prestatori** (**art. 1, comma 1011**)⁷²;

⁶⁸ Inoltre, con l'**art. 1, comma 1007**, è stata introdotta, per finalità di semplificazione, una presunzione secondo cui gli utili distribuiti dal soggetto non residente si assumono prioritariamente formati con quelli non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

⁶⁹ Quindi, non più in misura integrale.

⁷⁰ Nel medesimo decreto saranno stabilite le modalità applicative dell'imposta, ivi compresi gli obblighi dichiarativi e di versamento, nonché eventuali casi di esonero (**art. 1, comma 1015**).

⁷¹ Si tratta, nella sostanza, dei contribuenti residenti che operano nella veste di "sostituto d'imposta".

⁷² La territorialità del tributo è, dunque, stabilita in funzione della localizzazione del committente del servizio, e non già del prestatore, a nulla rilevando il luogo di conclusione della transazione (**art. 1, comma 1013**).

c. **si applicherà ai prestatori, residenti o non residenti, che effettuano nel corso di un anno solare un numero di transazioni digitali superiore a 3000 unità, con l'eccezione dei servizi resi nei confronti (art. 1, comma 1013):**

(1) dei contribuenti che aderiscono al **regime forfettario** di cui all'art. 1, commi 54-89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015);

(2) dei soggetti che beneficiano delle **agevolazioni per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** previste dall'art. 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111;

d. **sarà prelevata all'atto del pagamento del corrispettivo dai committenti nazionali con obbligo di rivalsa sui prestatori, salvo il caso in cui questi ultimi indichino in fattura o in altro documento idoneo di non superare il limite sub c. (art. 1, comma 1014);**

e. **sarà versata dai committenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del corrispettivo (art. 1, comma 1014);**

f. **sarà assoggettata alle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto con riguardo ai profili connessi all'accertamento, alle sanzioni, alla riscossione e al contenzioso (art. 1, comma 1016).**

19. Disposizioni in materia di potenziamento del contrasto alla povertà (art. 1, commi da 190 a 200)

La Legge n. 205/2017 **estende la platea dei beneficiari e incrementa il beneficio economico** collegato al **Reddito di Inclusione** – Rel, ossia la misura nazionale di contrasto alla povertà e all'esclusione sociale, introdotta dal **D.Lgs. 15 settembre 2017, n. 147**, a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Il beneficio, condizionato alla valutazione della situazione economica del richiedente e all'adesione a un progetto personalizzato di attivazione e di inclusione sociale e lavorativa, si articola in due componenti:

a. un beneficio economico erogato su dodici mensilità;

b. una componente di servizi alla persona identificata, in esito ad una valutazione del bisogno del nucleo familiare, al fine di dar vita a un progetto personalizzato volto al superamento della condizione di povertà.

I **requisiti di accesso**, secondo le originarie previsioni del D.Lgs. n. 147/2017, sono subordinati al rispetto di **parametri di natura soggettiva**⁷³ ed **economica**, questi ultimi basati sull'Indicatore della Situazione Economica Equivalente (I.S.E.E.) nonché su determinati requisiti patrimoniali.

Tanto premesso, la Legge di bilancio:

c. **estende la platea dei beneficiari eliminando:**

(1) il riferimento a specifiche **circostanze** legate allo **stato di disoccupazione** di cui all'art. 3, comma 2, del citato D.Lgs. n. 147/2017 (**art. 1, comma 190**);

⁷³ Hanno diritto al "Reddito di Inclusione" i cittadini italiani e comunitari; familiare di cittadino italiano o comunitario non avente la cittadinanza di uno Stato membro; titolari di diritto di soggiorno o di diritto di soggiorno permanente; cittadino straniero in possesso del permesso di soggiorno UE per soggiornanti di lungo periodo. Il richiedente deve essere residente in Italia per via continuativa da almeno due anni. Accanto a tali requisiti, il D.Lgs. n. 147/2017 prevede una serie di condizioni transitorie riferite alla composizione del nucleo familiare.

(2) a far data dal 1° luglio 2018, i **requisiti transitori** relativi alla **composizione** del **nucleo familiare** necessari, in sede di prima applicazione, per accedere al Rel (**art. 1, comma 192**);

- d. **incrementa il massimale annuo** della **componente economica** del Rel, stabilendo che l'originario limite previsto dall'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2017, secondo cui in sede di prima applicazione il beneficio non potesse eccedere il limite dell'ammontare su base annua dell'assegno sociale⁷⁴, venga **aumentato del 10 per cento** (**art. 1, comma 193**).

Da ultimo, i **commi 195 – 199** dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018 prevedono un incremento delle risorse destinate all'adozione di misure contro la povertà e al rafforzamento degli interventi e dei servizi sociali.

20. Misure urgenti per la realizzazione dell'Universiade 2019 (art. 1, commi 380, 381, 385 e 386)

Nell'ambito delle **misure** connesse alla **realizzazione** della **Universiade 2019** a **Napoli**, i commi 380, 381 e 385-386 dell'art. 1 prevedono, rispettivamente:

- a. una serie di **attribuzioni** al **Commissario straordinario**⁷⁵ in materia di **contratti pubblici**, quali, in dettaglio, le facoltà di (**art. 1, comma 380**):

(1) **dare applicazione** alle **norme** dell'**art. 61, comma 8**, del **D.L. 24 aprile 2017, n. 50**⁷⁶, con elevazione del limite delle risorse disponibili ivi previsto fino a 800.000 euro;

(2) **operare le riduzioni dei termini** come stabilite dagli articoli 50 (*Clausole sociali del bando di gara e degli avvisi*), 60 (*Procedura aperta*), 61 (*Procedura ristretta*), 62 (*Procedura competitiva con negoziazione*), 74 (*Disponibilità elettronica dei documenti di gara*) e 79 (*Fissazione dei termini*) del **Codice dei contratti pubblici**, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50;

(3) **ridurre fino ad un terzo i termini** stabiliti dagli articoli 97 (*Offerte anormalmente basse*), 183 (*Finanza di progetto*), 188 (*Contratto di disponibilità*) e 189 (*Interventi di sussidiarietà orizzontale*);

(4) **ridurre fino a dieci giorni il termine** di cui all'**articolo 32** (*Fasi delle procedure di affidamento*);

(5) fare **ricorso** all'**articolo 63** (*Uso della procedura negoziata senza previa pubblicazione del bando di gara*) con invito, contenente l'indicazione dei criteri di aggiudicazione, rivolto ad almeno cinque operatori economici.

Analoghe riduzioni di termini e il ricorso alla procedura negoziata senza bando sono altresì **disposti** nell'ambito delle misure per la **realizzazione** del piano di interventi riguardanti le **finali di coppa del mondo** e i **campionati mondiali di sci alpino di Cortina d'Ampezzo** (marzo 2020 - febbraio 2021), come stabilito dall'art. 1, comma 876;

⁷⁴ Di cui all'art. 3, comma 6, della Legge 8 agosto 1995, n. 335.

⁷⁵ La cui nomina è prevista dal comma 375, con il fine di assicurare la realizzazione dell'Universiade Napoli 2019.

⁷⁶ Affidamento ad altri soggetti, mediante convenzione, delle funzioni di stazione appaltante; ricorso alle procedure di scelta del contraente, anche semplificate; ricorso alle forme di partenariato pubblico-privato; individuazione del responsabile del procedimento tra persone in rapporto di servizio con gli enti territoriali coinvolti e dotate di adeguata professionalità; possibilità di affidare specifiche funzioni a soggetti di alta e riconosciuta professionalità nelle discipline giuridico-economiche e ingegneristiche.

- b. l'**impiego dell'Unità operativa speciale** di cui all'art. 30, comma 1, del D.L. 24 giugno 2014, n. 90, con finalità di alta sorveglianza e garanzia della correttezza e trasparenza delle procedure di realizzazione delle opere connesse all'evento in rassegna, fino alla completa esecuzione dei contratti e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2019 (**art. 1, comma 381**);
- c. la **costituzione**, presso il Dipartimento della Pubblica Sicurezza, di un **Gruppo interforze centrale**, a **carattere permanente**, con **compiti di monitoraggio, raccolta e analisi delle informazioni antimafia** nonché per il **supporto specialistico** all'attività di prevenzione amministrativa dei **Prefetti**, anche in relazione alla realizzazione di opere di massimo rilievo e al verificarsi di emergenze che ne giustificano l'intervento.

Il Gruppo, la cui composizione è demandata a un decreto del Ministro dell'Interno (di concerto con i Ministri dell'Economia e delle Finanze e della Difesa), si articola in una o più sezioni specializzate, una delle quali è dedicata alle attività connesse all'organizzazione della Universiade.

Con decreto del Capo della Polizia verranno definite le funzioni e la composizione delle singole sezioni specializzate.

21. Informatizzazione del ciclo passivo degli acquisti delle Pubbliche amministrazioni e del Servizio Sanitario Nazionale (art. 1, commi 411, 412 e 415)

L'**art. 1, comma 411**, della Legge n. 205/2017 disciplina l'**obbligo** per le **Pubbliche amministrazioni** di **effettuare in forma elettronica l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione dei documenti attestanti l'ordinazione e l'esecuzione degli acquisti di beni e servizi**, secondo le procedure tecniche e con le tempistiche che verranno definite da **appositi regolamenti** adottati con decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita l'Agenzia per l'Italia Digitale e d'intesa con la Conferenza unificata Stato-Regioni-Province autonome-città ed autonomie locali.

Il successivo **comma 412** stabilisce per gli **Enti e le Aziende del Servizio Sanitario Nazionale** che la **trasmissione in formato elettronico** di cui al comma 411 debba essere eseguita **tramite un Sistema di gestione**, messo a disposizione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, il quale dovrà assicurare l'integrazione con le seguenti infrastrutture informatiche: banca dati nazionale dei contratti pubblici⁷⁷, sistema di interscambio delle fatture elettroniche⁷⁸ e banca dati SIOPE⁷⁹.

Ai sensi del **comma 415**, il **Sistema di gestione** di cui al comma 412 rientra tra gli **strumenti per il monitoraggio della spesa nel settore sanitario** e di appropriatezza delle prescrizioni sanitarie di cui all'art. 50 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, relativo al Sistema tessera sanitaria.

22. Sperimentazione degli acquisti centralizzati (art. 1, comma 417)

L'**art. 1, comma 417**, **riduce ad un biennio**, dal 1° gennaio 2017 fino al 31 dicembre 2018, il **periodo di sperimentazione** per le **Pubbliche amministrazioni** relativo all'**approvvigionamento** di determinate categorie merceologiche (tra cui energia elettrica, gas, carburanti e telefonia) **indipendentemente dal ricorso a Consip S.p.A.**

⁷⁷ Gestita dall'Autorità Nazionale Anticorruzione.

⁷⁸ Cfr. nota 20.

⁷⁹ Gestita dalla Banca d'Italia e nel cui ambito transitano gli ordini emessi dalle Pubbliche amministrazioni nei confronti dei propri tesoreri, di incasso e di pagamento.

La disposizione si applica agli affidamenti perfezionati a corrispettivi inferiori rispetto ai migliori indicati nelle convenzioni o negli accordi quadro messi a disposizione da Consip S.p.A. e dalle centrali di committenza regionali.

23. Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente – ARERA (art. 1, commi da 527 a 529)

I **commi 527 – 529** dell'art. 1 attribuiscono all'**Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico** funzioni di **regolazione e controllo** del ciclo dei rifiuti, espressamente incluso tra i servizi a rete.

In virtù dell'ampliamento delle competenze, l'**Autorità assume la denominazione di "Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente" – ARERA (art. 1, comma 528)**. Ad essa sono **assegnati compiti** in materia di **(art. 1, comma 527)**:

- a. **emanazione di direttive** per la separazione contabile e amministrativa della gestione, valutazione dei costi delle prestazioni per area geografica e per categorie di utenti, e definizione di indici di valutazione dell'efficienza ed economicità delle gestioni;
- b. **definizione dei livelli di qualità dei servizi e vigilanza sulle modalità di erogazione** dei servizi medesimi;
- c. **diffusione della conoscenza e della trasparenza delle condizioni** di svolgimento dei **servizi** a beneficio dell'utenza;
- d. **tutela dei diritti degli utenti** anche tramite la valutazione di reclami e segnalazioni presentati dagli stessi (come singoli o attraverso associazioni di consumatori);
- e. **definizione di schemi tipo dei contratti di servizio** che regolano (ai sensi dell'art 203 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152) i rapporti tra le Autorità d'ambito⁸⁰ e i soggetti affidatari del servizio integrato dei rifiuti;
- f. **definizione e aggiornamento della metodologia per la determinazione delle tariffe** volte alla determinazione del corrispettivo del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi;
- g. **fissazione dei criteri per la definizione delle tariffe** di accesso agli impianti di trattamento;
- h. **approvazione delle tariffe** proposte dall'ente di governo d'ambito per il **servizio integrato** e dai singoli gestori degli impianti di trattamento;
- i. **verifica della corretta redazione dei piani di ambito**;
- j. **formulazione di proposte** relative alle **attività** che devono essere **assoggettate a concessione o autorizzazione** nonché di revisione della disciplina vigente;
- k. **predisposizione di una relazione annuale** al Parlamento.

24. Convenzioni del Commissario straordinario del Governo per la ricostruzione (art. 1, comma 753)

L'**art. 1, comma 753**, della Legge n. 205/2017 consente al **Commissario straordinario** per la ricostruzione nei territori dell'Italia centrale colpiti dal sisma nel 2016 di **stipulare apposite convenzioni**, ai fini dell'esercizio di ulteriori e specifiche attività istruttorie,

⁸⁰ Trattasi di strutture dotate di personalità giuridica, costituite da Comuni e/o Province ricadenti in ciascun ambito territoriale ottimale che organizzano, affidano e controllano, in forma associata o coordinata, alcune funzioni o servizi, tra cui il servizio integrato dei rifiuti. A tal fine è prevista la redazione e approvazione di un apposito Piano d'Ambito nel quale viene descritta l'organizzazione del servizio di gestione dei rifiuti.

anche con l'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo d'impresa (**INVITALIA**), in aggiunta alla Guardia di Finanza e al Corpo nazionale dei vigili del fuoco, già contemplati dalla previgente versione dell'art. 50, comma 9, del D.L. 17 ottobre 2016, n. 189.

25. Sede delle Società Organismi di Attestazione – SOA (art. 1, comma 569)

L'art. 1, comma 569, della Legge n. 205/2017 interviene sulla disciplina che regola la sede delle **Società Organismi di Attestazione (SOA)**⁸¹, nonché degli **Organismi con requisiti equivalenti**, disponendo l'**obbligo di sede** in uno **Stato membro dello Spazio economico europeo (SEE)** che attribuisca all'attestazione la capacità di provare il requisito di qualificazione in capo all'esecutore di lavori pubblici.

La presente disposizione **innova la previgente disciplina**, che stabiliva l'obbligo per le SOA di aver **sede** nel solo **territorio dello Stato**.

26. Attribuzione di compiti al Garante della protezione dei dati personali (art. 1, commi da 1020 a 1025)

I **commi 1020 – 1025** dell'art. 1 attribuiscono alcuni compiti al **Garante della protezione dei dati personali**, ai fini dell'**adeguamento** dell'ordinamento nazionale al **Regolamento UE 2016/679**, del 27 aprile 2016, in materia di **protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali**, nonché alla **libera circolazione di tali dati**.

A tal fine viene:

- a. ribadito che **spetta al Garante della protezione dei dati personali**, anche in sede di attuazione del Regolamento UE 2016/679, **assicurare** la tutela dei **diritti fondamentali** e delle **libertà dei cittadini (art. 1, comma 1020)**;
- b. previsto che il **Garante debba**, entro 2 mesi, **adottare** un apposito **provvedimento** a mezzo del quale (**comma 1021**):
 - (1) **disciplinare le modalità** attraverso le quali l'**Autorità** stessa **monitora e vigila** sull'**applicazione** del citato **Regolamento**, nonché verifica che i titolari dei dati personali trattati per via automatizzata, o tramite tecnologie digitali, siano dotati di infrastrutture adeguate;
 - (2) **predisporre un modello di informativa** che i **titolari di dati personali** che **effettuano un trattamento con uso di tecnologie digitali fondato sull'interesse legittimo**⁸² dovranno inviare all'Autorità;
 - (3) **definire le linee-guida da applicare** quando il **trattamento** dei dati personali sia fondato sull'**interesse legittimo** del titolare;
- c. stabilito che **colui che intende effettuare un trattamento dati fondato sull'interesse legittimo** che **prevede l'uso di nuove tecnologie** o di strumenti automatizzati, debba **preventivamente compilare e inviare al Garante l'informativa** [redatta in base al modello *sub* b.(2)]. Entro 15 giorni, e previa istruttoria, il Garante potrà disporre una moratoria sul trattamento dei dati (**art. 1**,

⁸¹ Disciplinate dagli artt. 84 e 216, comma 14, del Codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 50/2016.

⁸² Il Regolamento UE 2016/679 ha introdotto il concetto di "legittimo interesse" del titolare quale base giuridica su cui valutare la liceità delle operazioni di trattamento dei dati personali. Ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera f) del citato Regolamento, è considerato legittimo il trattamento dei dati oltre che nelle ipotesi previste dal D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, anche qualora lo stesso sia effettuato per perseguire uno scopo legittimo del titolare, a condizione che non siano prevalenti su tale scopo gli interessi o i diritti e le libertà fondamentali dell'interessato. Ne consegue che il titolare che abbia un legittimo interesse può procedere al trattamento anche in assenza del consenso da parte dell'interessato.

comma 1023), per un periodo massimo di trenta giorni, qualora ritenga che lo stesso possa nuocere ai diritti degli interessati; in assenza di intervento del Garante, trascorsi 15 giorni dalla comunicazione, il titolare potrà procedere al trattamento (**art. 1, comma 1022**).

Di contro, se all'esito dell'approfondimento il **Garante ritiene** che il **trattamento** comporti una **lesione** dei **diritti** e delle **libertà** degli interessati, potrà **inibire** l'**utilizzo** dei **dati personali**;

- d. demandato al **Garante** il **compito** di **dar conto** dell'**attività svolta** in sede di applicazione del menzionato Regolamento nella **relazione annuale al Parlamento** (**art. 1, comma 1024**).

27. Proroga dei contratti di collaborazione nelle Pubbliche amministrazioni (art. 1, comma 1148)

Ai sensi del **comma 1148, lettera h)**, dell'**art. 1** della Legge di bilancio 2018 il **divieto** per le **Pubbliche amministrazioni** di **stipulare contratti di collaborazione continuativa**⁸³ continua a **non applicarsi** nell'**anno 2018**, trovando efficacia, in assenza di ulteriore deroga, a partire dal 1° gennaio 2019.

28. Bonus Cultura (sezione II – Tabella 13)

Nella **sezione II – Tabella 13** della Legge n. 205/2017 è previsto il **rifinanziamento**, per 290 milioni di euro, a favore dei **giovani** che **compiono 18 anni** nel **2018** e nel **2019**, dell'iniziativa denominata "**bonus cultura**"⁸⁴, che consiste nell'assegnazione ai diciottenni residenti in Italia di una carta elettronica, dell'importo nominale massimo di 500 euro, utilizzabile per l'acquisto di beni e servizi appartenenti a categorie predeterminate.

⁸³ Sul punto, l'art. 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, nello stabilire il divieto per le Pubbliche amministrazioni di ricorrere alla predetta tipologia contrattuale prevede, in caso di violazione, la nullità del contratto e profili di responsabilità erariale.

⁸⁴ Introdotto dall'art. 1, comma 979, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 e successivamente esteso per l'anno 2017 dall'art. 1, comma 626, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232.