Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

CORRIERE TRIBUTARIO

12 FEBBRAIO 2018

6

LEGGE DI BILANCIO 2018
- Differimento dell'IRI
- Agevolazioni per le imprese
- Trattamento IVA del pay-back farmaceutico
- Proroga della cedolare secca ed esenzioni IMU

SANZIONI
Responsabilità dell'amministratore di fatto

EXIT TAX
Conferimenti di stabile organizzazione estera

RISCOSSIONE
Non compensabilità tra debiti accollati e crediti tributari

ACCERTAMENTO
- Diritto di accesso agli atti
- Raddoppio dei termini

LAVORO DIPENDENTE
Nozione di trasfertista

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE
- Fusioni transfrontaliere
- Condotte illecite di professionisti

Legge di bilancio 2018
- Affrancamento di partecipazioni
- Cessioni gratuite di prodotti
- Fatturazione elettronica

Anno XLI - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00230034
5 000002 300349

ON-LINE
www.edicolaprofessionale.com

Wolters Kluwer

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

MANUALE DI DIRITTO DEL COMMERCIO INTERNAZIONALE

di Fabrizio MARRELLA

€ 55

Cod. 00217508

Questo libro, concepito come un "manuale", intende mettere a fuoco il **"sistema" delle norme vigenti** in modo da consentire al lettore di cogliere l'essenza degli istituti giuridici e comprenderne il **funzionamento**, anche ai fini della **risoluzione delle controversie transnazionali.**

Tante e rilevanti sono le **novità normative e giurisprudenziali** intervenute in questi ultimi anni ed esaminate in questo volume: riforme che vanno, *inter alia*, dalla modernizzazione del "sistema Paese" per sviluppare il commercio con l'estero allo sviluppo delle fonti del diritto dell'Unione europea, dalla disciplina dei contratti internazionali a quella dei pagamenti e delle garanzie bancarie internazionali, dalle nuove norme per la soluzione delle controversie transnazionali come il Reg. n.1215/2012 (c.d. Reg. Bruxelles I bis) al nuovo Regolamento di arbitrato e mediazione ICC del 2017.

Y30FACL

shop.wki.it 02.82476.1

info.commerciali@wki.it

Wolters Kluwer
When you have to be right

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IRI

Il differimento dell'IRI: effetti ed auspici
La Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha differito di un anno l'effetto dell'art. 55-bis del T.U.I.R., disciplinante l'Imposta sul Reddito di Impresa (IRI), che era stato introdotto dalla Legge di stabilità 2017 a partire dal medesimo periodo di imposta. La motivazione potrebbe essere quella del timore di una perdita di gettito, in quanto nel primo anno di applicazione dell'IRI almeno una quota degli utili distribuiti avrebbe potuto riferirsi ai redditi degli anni precedenti, già tassati per trasparenza. Il legislatore ha, peraltro, dimenticato di prevedere l'obbligo di un acconto IRI per il primo anno di applicazione di questa imposta ed i contribuenti interessati potrebbero aver ridotto o azzerato l'acconto IRPEF, trattandosi di un'imposta diversa dall'IRI. Tali contribuenti si trovano adesso ''spiazzati'' per non aver versato quest'ultimo acconto sul reddito di impresa prodotto nel 2017, che per questo anno continua ad essere imputato per trasparenza.
di Raffaele Rizzardi **403**

Agevolazioni

Le principali agevolazioni fiscali per le imprese nella Legge di bilancio 2018
La Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) introduce una serie di nuovi bonus per le imprese, tra cui si segnalano il credito di imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0, le agevolazioni per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI, il credito di imposta per l'ammodernamento degli impianti di calcio e per le erogazioni liberali in denaro per interventi di restauro e ristrutturazione di impianti sportivi pubblici. Alle predette agevolazioni si aggiunge anche il rifinanziamento del credito di imposta per investimenti nelle Regioni del Mezzogiorno, già oggetto della Legge di stabilità 2016 e del Decreto Sud, ed inoltre l'istituzione di un apposito Fondo a sostegno della crescita dimensionale delle PMI aventi sede legale e attività produttiva nelle predette Regioni.
di Gian Marco Committeri e Filomena Iovino **409**

IVA

Pay-back farmaceutico qualificato ai fini IVA come riduzione dei prezzi applicati
La Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) risolve in via interpretativa la vexata quaestio del regime fiscale applicabile al pay-back farmaceutico. Si conferma la sua qualificazione come riduzione ex lege dei prezzi applicati, con conseguente diritto al recupero dell'IVA, salva la discriminazione tra fattispecie di calcolo al lordo ovvero al netto dell'imposta. In questi ultimi casi, il recupero è sterilizzato dall'obbligo di un corrispondente versamento. Tuttavia, pro futuro il trattamento viene omogeneizzato, disponendo che tutte le forme di pay-back avranno come base di computo i prezzi al pubblico comprensivi dell'imposta. Per i versamenti già effettuati, si consente un recupero una tantum. Tanto le disposizioni a regime che quelle transitorie prevedono che detto recupero sia supportato da una nota di credito ''interna'' e si rendono applicabili alle cessioni effettuate in regime di split payment. Ai fini delle imposte dirette, l'onere è deducibile per cassa. Si fanno salvi i comportamenti pregressi e si chiarisce l'imponibilità della sopravvenienza attiva conseguente al recupero dell'imposta afferente i pay-back corrisposti prima del 2018.
di Gianluca Stancati e Ilaria Capurso **415**

Immobili

Proroga della cedolare secca al 10% ed esenzione integrale IMU per gli immobili colpiti da sisma
La Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha puntato ancora una volta sulla conferma di una serie di benefici fiscali collegati agli immobili. L'intervento ha un duplice obiettivo: rendere meno onerosa la gestione dei predetti cespiti e favorire l'emersione del ''sommerso'' con l'applicazione di condizioni di tassazione più favorevoli. È stata così confermata l'aliquota della cedolare secca al 10% per i canoni di locazione relativi ai contratti a ca-

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

none concordato per gli anni 2018 e 2019. Inoltre è stata prorogata al 31 dicembre 2018 l'esenzione dall'IMU per i fabbricati inagibili ubicati nei Comuni colpiti dal sisma del 2012.
di Nicola Forte **421**

Sanzioni

L'amministratore di fatto non risponde per le sanzioni tributarie della persona giuridica
Secondo l'ordinanza della Suprema Corte n. 25284/2017, le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando questa è ''gestita'' da un amministratore di fatto. Tale regola è prevista da una norma ed è frutto di una scelta forte del legislatore, volta a dare ulteriore consistenza alla persona giuridica e, conseguentemente, ad evidenziare in maniera ancor più marcata la separazione tra soci e società. Infatti, se lo schermo è ''finto'', la norma non opera. Una interpretazione, quale quella avanzata dall'Agenzia delle entrate, volta a rendere inoperante tale norma rispetto agli amministratori di ''fatto'', travalica il dato normativo e non può essere accolta, dal momento che essa avrebbe l'effetto di recuperare spazi di punibilità cui il legislatore ha espressamente rinunciato in favore di una soluzione radicale ed univoca.
di Pierluigi Antonini **425**

Fiscalità internazionale

Il regime della exit tax si applica ai conferimenti di stabile organizzazione estera
Secondo la sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-292/16 del 2017, è contraria alla libertà di stabilimento (benché conforme alla Direttiva fusioni) la normativa finlandese che prevede la tassazione immediata e non differita del conferimento di una stabile organizzazione sita in un altro Stato UE. Anche a tali operazioni deve, infatti, rendersi applicabile il regime della c.d. exit taxation. Sul piano domestico, tali principi devono ritenersi già applicabili in Italia, ex art. 179, comma 6, ultimo periodo, T.U.I.R.
di Giovanni Fort **432**

Riscossione

L'Agenzia delle entrate dice no alla compensazione se si tratta di un debito accollato
L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 140/E/2017, ritiene applicabile la compensazione nelle sole ipotesi normativamente previste e la esclude per i debiti accollati. Nell'ipotesi dell'accollo, pare invece necessario distinguere a seconda della sua natura. Qualora si ammetta l'accollo cumulativo-esterno (anche nei termini prospettati dalla giurisprudenza recente), la compensazione dovrebbe essere possibile. Ad ogni modo, se l'accollante non può considerarsi obbligato nei confronti del Fisco, non pare possibile che tale soggetto sia tenuto a titolo sanzionatorio.
di Susanna Cannizzaro **443**

Redditi d'impresa

Un Fisco sostenibile per le imprese
La sostenibilità del prelievo è funzione di una serie di fattori. Ovviamente della sua entità, ma di questo profilo, di natura essenzialmente politica, salvo non assuma contorni ''confiscatori'', non ci si occuperà in questa sede. E poi, principalmente, della semplicità applicativa, della certezza e dell'equità, tanto nel rapporto all'effettiva atti-

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tudine a contribuire alle pubbliche spese espressa dall'esercizio delle attività imprenditoriali (equità ''soggettiva''), quanto nel rapporto con il prelievo attuato sugli altri contribuenti (equità ''intersoggettiva''). Coniugare questi fattori risulta, nel campo della fiscalità d'impresa, particolarmente complesso. In questa sede si intende, in primo luogo, svolgere alcune considerazioni in ordine al tasso di sostenibilità dell'ordinamento tributario vigente, evidenziando le interrelazioni tra i predetti fattori, per poi formulare delle ipotesi di intervento funzionali ad un incremento di detto tasso, in tre prospettive, in progressione quanto a innovatività: derivazione; doppio binario con imponibile determinato per competenza; doppio binario con imponibile determinato per cassa.
di Giuseppe Zizzo **449**

Accertamento

Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti
La sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-298/16 del 2017, affronta il difficile tema dell'equilibrio fra garanzia del diritto di difesa del contribuente - ed in particolare, del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario - ed esigenze di riservatezza del procedimento stesso vantate dall'Amministrazione finanziaria nonché di tutela dei terzi. Anticipando le conclusioni cui sono giunti i giudici europei, è stato stabilito il principio secondo cui il diritto di accesso da parte dei contribuenti, anche se esercitato antecedentemente all'emissione di un provvedimento impositivo, deve essere generalmente consentito, potendo essere negato solo ove sussistano ''obiettivi di interesse generale'' da contrapporre agli interessi dei soggetti richiedenti l'accesso. Tale principio avrà significative ripercussioni nell'ordinamento interno.
di Gianmarco Dellabartola **457**

Raddoppio dei termini di accertamento: disciplina differente a seconda del periodo di imposta
La questione della legittimità degli atti di accertamento, in virtù delle modifiche operate dal D.Lgs. n. 128/2015 e della Legge di stabilità per il 2016, involge l'esame della successione nel tempo delle norme avutasi nella materia in esame, con riferimento ai termini per l'accertamento, e comporta la necessità di distinguere il regime normativo applicabile alle diverse fattispecie in relazione ai diversi periodi di imposta di contestazione delle violazioni, verificando la legittimità degli atti impugnati secondo la normativa in vigore al momento della notifica.
di Lanfranco Tenaglia **466**

Lavoro dipendente

Valenza retroattiva per la disciplina sui trasfertisti
La Corte di cassazione, pronunciandosi a Sezioni Unite, sembra porre fine alla pluriennale diatriba sulla nozione di trasfertista valida ai fini fiscali e contributivi. A fronte della recente norma di interpretazione autentica recata dal D.L. n. 193/2016, difatti, era stata sollevata la questione sulla valenza retroattiva della stessa. La Suprema Corte esclude la natura innovativa di tale disposizione e, dunque, ne conferma l'applicabilità anche per il passato, con ciò chiudendo (si auspica definitivamente) l'ampio ed articolato contenzioso in materia.
di Giuseppe Marianetti **474**

BIG SUITE
Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla ***Banca Dati BIG Suite***, IPSOA.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica
Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico
Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico
Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano
Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara
Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova
Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova
Angelo Busani - Notaio in Milano
Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano
Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano
Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano
Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea
Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa
Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova
Luca Miele - Dottore commercialista in Roma
Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria
Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne
Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma
Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania
Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia
Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma
Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME
Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - http://www.ipsoa.it
Direttore responsabile Giulietta Lemmi
Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità

Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica
Ipsoa

Fotocomposizione
Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa
Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 31 gennaio 2018

Contributi redazionali
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Ipsoa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione
Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:
Ipsoa Servizio Clienti
Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti
Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it
L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario
Italia Abbonamento annuale € 380,00
Estero Abbonamento annuale € 760,00
Prezzo copia € 18,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione
Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

➡ G. Petruzzellis, "Credito di imposta per le spese di formazione e le imprese culturali", in Pratica Fiscale n. 3/2018, pag. 88

Il differimento dell'IRI: effetti ed auspici

di Raffaele Rizzardi (*)

La **Legge** di **bilancio 2018** (Legge n. 205/2017) ha **differito** di **un anno** l'effetto dell'art. 55-bis del T.U.I.R., disciplinante l'Imposta sul Reddito di Impresa (**IRI**), che era stato introdotto dalla Legge di stabilità 2017 a partire dal medesimo periodo di imposta. La motivazione potrebbe essere quella del timore di una **perdita** di **gettito**, in quanto nel primo anno di applicazione dell'IRI almeno una quota degli utili distribuiti avrebbe potuto riferirsi ai redditi degli anni precedenti, già tassati per trasparenza. Il **legislatore** ha, peraltro, **dimenticato** di prevedere l'obbligo di un **acconto IRI** per il **primo anno** di **applicazione** di questa imposta ed i contribuenti interessati potrebbero aver ridotto o azzerato l'acconto IRPEF, trattandosi di un'imposta diversa dall'IRI. Tali contribuenti si trovano adesso "spiazzati" per non aver versato quest'ultimo acconto sul reddito di impresa prodotto nel 2017, che per questo anno continua ad essere imputato per trasparenza.

Le disposizioni tributarie con una *vacatio* eccessiva non sono mai state fortunate: prima che abbiano effetto arrivano altre norme che neutralizzano o stravolgono il testo su cui si è discusso nel tempo intercorrente dalla pubblicazione del testo iniziale.

Per fermarci a cosa è successo in tempi recenti, significativo è stato il caso dell'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La Legge di stabilità 2016 (1) lo riscrive completamente - anziché dargli la collocazione conforme alla Direttiva, distintamente nell'art. 13 per l'emittente della fattura e nell'art. 19-*bis*2 per il cessionario o committente - con una duplice decorrenza, in parte di natura interpretativa per risolvere i problemi delle *utilities* (2) o per rendere ancor più onerosa la dimostrazione dell'insolvenza non concorsuale, mentre la disposizione necessaria per un numero rilevante di imprese avrebbe riguardato la possibilità di recuperare l'IVA sulle fatture emesse a carico dei clienti assoggettati a procedure concorsuali, sin dal loro inizio e non alla relativa conclusione.

Per il timore che questa disposizione potesse determinare un onere eccessivo per l'erario (3), la norma istitutiva ne differisce l'effetto alle procedure aperte dal 1° gennaio 2017. Ma prima che si arrivi a questa data, la Legge di bilancio 2017 (4) sopprime malamente questa parte, facendo anche venir meno la coerenza di alcune disposizioni sopravvissute. Questa contorsione normativa non può certo dirsi conclusa, in quanto la Corte di Giustizia ha pronunciato il 23 novembre 2017 la sentenza nella causa C-246/16 - Enzo Di Maura - statuendo che uno Stato membro, cioè l'Italia,

(*) *Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne*

(1) Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

(2) Così la circolare Assonime n. 5 del 10 febbraio 2016. È significativo al riguardo che l'Agenzia delle entrate non abbia ancora commentato questa disposizione. Uno dei beneficiari di questa norma, la società telefonica H3G Italia, non sapendo che era in corso questa innovazione anche a lei favorevole, chiede ed ottiene dalla Commissione tributaria regionale Lombardia un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, *ex* art. 267 del Trattato per il Funzionamento dell'Unione Europea, chiedendo se sia compatibile con i principi generali di proporzionalità e di effettività la prassi dell'Agenzia delle entrate che subordina il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali ovvero di azioni esecutive infruttuose, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti-economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle azioni.

La Corte iscrive a ruolo questa causa con il numero C-202/15.

La norma di legge riscritta dal 2016 interviene su due aspetti del quesito: agevola il recupero dell'IVA per i contratti ad esecuzione periodica e continuativa - e pertanto la società ritira la causa per cessata materia del contendere, come da ordinanza della Corte di Giustizia in data 18 maggio 2017 - mentre la spropositata onerosità delle procedure per recupero dell'IVA negli altri casi di insolvenza non sarà più una prassi dell'Amministrazione finanziaria ma diventa norma di legge (l'attuale comma 12 dell'art. 26).

(3) Timore che ben si poteva superare stabilendo, in base alla facoltà concessa agli Stati dall'art. 185, paragrafo 2, capoverso, della Direttiva 2006/112/CE, che a fronte del recupero dell'IVA da parte del fornitore la procedura avrebbe dovuto stornare la detrazione a suo tempo operata dall'impresa.

(4) Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni. La Corte si riferisce evidentemente al primitivo testo dell'art. 26, che di fatto non è mai cambiato.

Prima del 1974 il reddito di impresa era sempre tassato in modo autonomo e la tassazione personale era un aspetto collaterale. Con l'entrata in vigore dei provvedimenti della autentica e completa riforma fiscale della Legge n. 825/1971, il reddito di impresa è determinato autonomamente solo per chi esercita l'attività con una propria personalità giuridica, i soggetti allora IRPEG e ora IRES (termine che per semplicità utilizzeremo anche parlando dei periodi di imposta in cui questo tributo si chiamava ancora IRPEG). Per i titolari di impresa individuale e i soci delle società di persone, quello di impresa diventa un elemento del reddito complessivo della persona fisica.

Non se ne era sicuramente accorto il socio di una accomandita che fu il primo contribuente d'Italia nel 1974 con oltre 800 milioni di lire di reddito, a lui imputato dalla società. Tanto più che le aliquote IRPEF crescevano sino al 72% per la parte di reddito eccedente 500 milioni di euro (ma già da 100 milioni si superava il 52%). Sicuramente sarà corso ai ripari, trasformando la società in S.r.l.

Per quanto riguarda il reddito di impresa dei soggetti IRES si manifestava però una doppia tassazione:

- una prima volta a carico della società, con tassazione proporzionale;
- una seconda volta a carico del socio, in quanto il dividendo concorreva per intero al suo reddito personale, con tassazione progressiva.

Il credito di imposta sui dividendi e il passaggio alla doppia tassazione parziale

Nel 1977 questa duplicazione viene eliminata con l'attribuzione del credito di imposta sui dividendi (5), la cui concreta applicazione pone però in evidenza una serie di problemi, dovuti alla necessità di porre in correlazione le imposte pagate dalla società con quelle attribuite al socio nella fase di corresponsione del dividendo. In alcuni casi la società deve pagare una maggiorazione di conguaglio, in altri occorre segregare le imposte che la società ha pagato solo virtualmente, come nella attribuzione del *matching credit* sui redditi esteri conseguiti nei Paesi in cui questa agevolazione viene concessa dalla relativa Convenzione contro le doppie imposizioni. Occorre inoltre distinguere il credito di imposta pieno, il cui computo per il destinatario può anche dar luogo ad un rimborso, rispetto al credito di imposta limitato, che può al massimo assorbire le imposte dovute, senza alcun ulteriore diritto nei confronti dell'erario.

Si arriva così alla riscrittura del T.U.I.R. con effetto dal 1° gennaio 2004, che si fonda sul principio di autonomia completa tra la posizione della società e quella del socio percettore del dividendo, e di doppia tassazione parziale nell'IRPEF del socio. Questa regola viene però declinata in due modalità diverse:

- per il socio qualificato, il dividendo concorre al reddito nella misura del 40%;
- per il socio non qualificato il dividendo può essere soltanto assoggettato alla ritenuta di imposta, allora del 12,50%.

La percentuale di concorso al reddito qualificato verrà portata al 49,72 e al 58,14 in funzione della riduzione dell'aliquota IRES dal 33% al 27,50% e al 24%, allo scopo di mantenere invariato il carico fiscale complessivo società-soci.

La ritenuta secca sul dividendo è invece attualmente del 26%, con un transito al 20%.

Nella tabella che segue possiamo vedere l'effetto sull'insieme società-socio con le ultime due aliquote di concorso al reddito.

Per i soci qualificati ad aliquota minima IRPEF (23%) la percezione di un dividendo comporta un onere complessivo, tra società e socio, intorno al 35%. Più coerente è la tassazione del socio ad aliquota massima, in cui l'aliquota del

(5) Art. 1 della c.d. Legge Pandolfi, Legge 16 dicembre 1977, n. 904.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

43% coincide sia come IRPEF che come sommatoria società-socio, dato il concorso al reddito personale soltanto per una quota.
A dir poco scandaloso era il trattamento dei soci non qualificati, cioè di regola quelli con un minor livello di reddito. Qualunque fosse l'entità del reddito personale, il loro onere era sempre superiore al costo fiscale complessivo per un socio qualificato.

DIVIDENDI QUALIFICATI - IRES SUL REDDITO DELLA SOCIETÀ - IRPEF SULLA % DEL DIVIDENDO						
Anno di produzione del reddito			**2008/2016**			**Dal 2017**
Reddito			100			100
IRES			27,5			24
Netto - max. dividendo			72,5			76
% primo scaglione IRPEF	23	49,72 (*)	8,29081		58,14 (*)	10,16287
% ultimo scaglione IRPEF	43	49,72 (*)	15,50021		58,14 (*)	19,00015
IRES + IRPEF minima			35,79081			34,16287
IRES + IRPEF massima			43,00021			43,00015
(*) Percentuale di concorso al reddito IRPEF.						
DIVIDENDI NON QUALIFICATI - IRES SUL REDDITO DELLA SOCIETÀ - RITENUTA SUL DIVIDENDO						
Data distribuzione		**2008-06.2014**		**07.2014-2016**		**Dal 2017**
Dividendo		72,5		72,5		76
Aliquota ritenuta		20		26		26
Ritenuta cedolare		14,5		18,85		19,76
IRES + ritenuta		42		46,35		43,76

Questa anomalia poteva essere risolta, come prevedeva la legge sino al 2003, consentendo al socio non qualificato di optare per il concorso al reddito (allora finalizzato all'acquisizione del credito di imposta) o, in peggio, assoggettando tutti i dividendi alla ritenuta di imposta, indipendentemente dalla natura del socio percettore.
Per i soliti motivi di gettito, l'art. 1, comma 1003, della Legge di bilancio 2018 (6) sceglie la seconda strada, con una disposizione transitoria nel comma 1006, in base alla quale i dividendi relativi a partecipazioni qualificate, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, oggetto di delibera dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano a concorrere al reddito del percettore, nell'ultima misura stabilita, cioè il 58,14%.

Le alternative alla tassazione ordinaria

Fatta questa premessa sull'inquadramento del reddito di impresa derivante da una società IRES, sino al percettore (per il quale costituisce reddito di capitale), possiamo vedere quali

(6) Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

alternative propone l'ordinamento, tenendo conto del disposto degli artt. 55-*bis*, relativo all'Imposta sul Reddito di Impresa (IRI), e 116 del T.U.I.R., che consente di optare per la trasparenza società-socio nelle S.r.l. sino a dieci soci solo persone fisiche - quindi anche unipersonali - o nelle cooperative sino a 20 soci, a condizione che il loro ammontare dei ricavi non superi quello per cui si applicano gli studi di settore (attualmente euro 5.164.569).

Tipo di soggetto	Regime ordinario	Regime opzionale
Imprenditore individuale e società di persone	Tassazione per trasparenza: il reddito dell'impresa concorre al reddito complessivo del socio nel medesimo periodo di imposta in cui viene prodotto	IRI - tassazione del reddito di impresa prodotto ad aliquota 24% - prelievo da parte del titolare o dei soci: componente negativo nel reddito di impresa e concorso integrale all'IRPEF
S.r.l. sino a dieci soci persone fisiche Cooperativa sino a 20 soci persone fisiche (ricavi sino a euro 5.164.569)	Tassazione del reddito di impresa al 24% Cedolare secca sul dividendo al 26%	Tassazione per trasparenza: il reddito dell'impresa concorre al reddito complessivo del socio nel medesimo periodo di imposta in cui viene prodotto
		IRI (vedi *supra*)
Società per azioni Società in accomandita per azioni S.r.l. oltre dieci soci persone fisiche o con soci non persone fisiche (o con ricavi superiori a euro 5.164.569) Cooperativa oltre 20 soci persone fisiche o con soci non persone fisiche	Tassazione del reddito di impresa al 24% Cedolare secca sul dividendo al 26%	Nessuno

Sintetizziamo le ragioni per le quali sono state previste le opzioni sopra ricordate:
- quella per la trasparenza minore consente di evitare la doppia tassazione società-socio, ma presenta lo svantaggio di far concorrere la quota di reddito al medesimo periodo di imposta in cui viene prodotto;
- quella per l'IRI ha solo dei problemi di complessità gestionale (7), legati al regime di passaggio e/o di ritorno al regime ordinario e all'effetto di trascinamento dall'anno di produzione del reddito a quello di distribuzione.

Non dimentichiamo comunque il principale danno della cedolare secca (8), che è l'impossibilità di utilizzare deduzioni, detrazioni e crediti di imposta spettanti in sede di dichiarazione dei redditi, in quanto i redditi così tassati non concorrono al reddito complessivo del contribuente persona fisica. E conseguentemente uno dei vantaggi dei due regimi opzionali sopra ricordati riguarda il concorso al reddito del contribuente.

Il differimento dell'IRI al 2018

A questo punto possiamo meglio analizzare la disposizione della Legge di bilancio 2018 (9), che ha differito di un anno l'effetto dell'art. 55-*bis* del T.U.I.R., che era stato introdotto dalla Legge di stabilità 2017 con effetto dal medesimo periodo di imposta.

La motivazione potrebbe essere quella del timore di una perdita di gettito, in quanto nel primo anno di applicazione dell'IRI una quota degli utili distribuiti potrebbe essere stata originata dai redditi degli anni precedenti, già tassati per trasparenza. Quelli prodotti avrebbero pagato il 24% e sul sistema l'impatto non sarebbe stato significativo.

Ma il legislatore aveva dimenticato di prevedere l'obbligo di un acconto IRI per il primo anno di applicazione di questa imposta (cosa

(7) Si veda R. Rizzardi, "Una prima modifica all'IRI in attesa di chiarimenti ufficiali", in *Corr. Trib.,* n. 21/2017, pag. 1659.

(8) E degli altri tributi con analoghe caratteristiche, come quella sui canoni di locazione.

(9) Con una disposizione criptica e ignorata nelle schede di lettura del Palamento: art. 1, comma 1063, Legge n. 205/2017: "Le disposizioni di cui all'art. 1, commi 547 e 548, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2018".