



CONFINDUSTRIA

Decreto Crescita

*DL n. 34/2019
(convertito dalla Legge n. 58/2019)*

MISURE FISCALI DI INTERESSE PER
LE IMPRESE

10 luglio 2019



Premessa

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 151 del 29 giugno 2019 la Legge 28 giugno 2019, n. 58, di conversione del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. Decreto crescita) che, reca, tra le altre, numerose misure di carattere fiscale di interesse per le imprese, come descritte e commentate nella presente nota .

Sommario

Maggiorazione dell'ammortamento per beni strumentali nuovi (articolo 1)	4
Revisione mini-IRES (articolo 2)	7
Deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (articolo 3)	12
Soppressione obbligo di comunicazione proroga cedolare secca e della distribuzione gratuita dei modelli cartacei della dichiarazione (articolo 3-bis)	14
Termini per la presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili (articolo 3-ter)	15
Modifiche alla disciplina del <i>Patent box</i> (articolo 4)	16
Semplificazioni controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine per la presentazione della dichiarazione telematica (articolo 4-bis)	23
Semplificazioni in materia di versamento unitario (articolo 4-quater)	24
Semplificazioni in materia di indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 4-quinquies) ...	26
Conoscenza degli atti e semplificazione (articolo 4-septies)	28
Effetti finanziari - Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.	29
Obbligo di invito al contraddittorio (articolo 4-octies)	29
Norma di interpretazione autentica in ipotesi di ravvedimento parziale (art. 4-decies)....	31
Rientro dei cervelli (articolo 5)	33
Modifiche al regime forfettario (articoli 6 e 6-bis)	41
Incentivi per la valorizzazione edilizia (articolo 7)	44
Esenzione dalla TASI per gli immobili merce (articolo 7-bis)	47
Sisma bonus acquisti (articolo 8)	47
Interventi di efficienza energetica e rischio sismico (articolo 10)	50
Modifiche alla disciplina degli incentivi per la rottamazione e per l'acquisto di veicoli non inquinanti (articolo 10-bis)	53
Aggregazioni d'impresa (articolo 11)	55
Modifica all'articolo 177 del TUIR in materia di scambio di partecipazioni (art. 11-bis) ...	60
Fatturazione elettronica San Marino (articolo 12)	63
Termini per l'emissione della fattura (articolo 12-ter)	64
Comunicazioni delle liquidazioni periodiche (articolo 12-quater)	66
Trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 12-quinquies)	67
Cessione dei crediti IVA trimestrali (articolo 12-sexies)	72
Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento IVA (articolo 12-septies)	74
Imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche (articolo 12-novies)	76

Vendite di beni tramite piattaforme digitali (articolo 13)	79
Disposizioni in materia di locazioni brevi ed attività ricettive (articolo 13-quater)	81
Enti associativi assistenziali (articolo 14)	85
Definizione agevolata delle entrate locali (articolo 15)	87
Efficacia deliberazioni regolamentari entrate locali (articolo 15-bis)	90
Credito d'imposta pagamenti elettronici distributori carburanti (articolo 16)	92
Riapertura dei termini per gli istituti agevolativi (articolo 16-bis)	94
Disposizioni in materia di rifiuti e di imballaggi (articolo 26-bis)	96
Agevolazioni fiscali sui prodotti da riciclo e riuso (articolo 26-ter)	98
Obblighi di informazioni erogazioni pubbliche (articolo 35)	99
Incentivo fiscale per promuovere la crescita dell'Italia meridionale (articolo 44-bis)	102
Credito d'imposta partecipazione di PMI a fiere internazionali (articolo 49)	107

Maggiorazione dell'ammortamento per beni strumentali nuovi (articolo 1)

L'articolo 1 del DL Crescita reintroduce, per gli investimenti effettuati dal 1° aprile al 31 dicembre 2019, l'incentivo noto come "super-ammortamento", consistente in una maggiorazione figurativa del 30% del costo di acquisizione di beni materiali strumentali nuovi.

Si ricorda che la prima edizione di questo incentivo era stata introdotta con la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) che, all'articolo 1, commi 91-97, prevedeva una maggiorazione figurativa nella misura del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione di beni strumentali, a fronte di investimenti in beni materiali strumentali nuovi, compresi i mezzi di trasporto a motore di cui all'articolo 164 del TUIR.

Tale agevolazione, in origine applicabile agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, è stata oggetto di una prima proroga con l'articolo 1, comma 8, Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) con riferimento agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 (ovvero entro il 30 giugno 2018, in presenza di ordini accettati dal venditore entro la data del 31 dicembre 2017 e a condizione che, entro la medesima data, fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura non inferiore al 20%).

L'articolo 1, comma 29, Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) ha nuovamente prorogato la misura in relazione agli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018 (con la possibilità di consegna del bene entro il 30 giugno 2019 alle medesime condizioni già descritte). Tale ultima proroga, tuttavia, ha ridimensionato la misura dell'incentivo, riducendo dal 40% al 30% la maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione. La Legge di Bilancio 2018 ha, inoltre, ristretto l'ambito di applicazione oggettivo della misura, escludendo i veicoli indicati nell'art. 164, comma 1, TUIR (con il che restano agevolati solo i veicoli inclusi nell'art. 54 del DLGS n. 285/1992 - Codice della strada, non richiamati dall'art. 164, comma 1, ossia, ad esempio, autocarri, trattori stradali, autoarticolati, ecc.).

La disposizione in commento, contenuta nel DL Crescita, reintroduce l'agevolazione

consentendo ai titolari di reddito d'impresa ed agli esercenti arti e professioni che effettuino investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 1° aprile al 31 dicembre 2019, ovvero entro il 30 giugno 2020 - a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2019, l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione – di usufruire della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione dei predetti beni, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

La misura è stata, dunque, prorogata per gli ultimi tre trimestri del 2019 nella medesima percentuale prevista per il 2018. Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, la norma in commento conferma il precedente impianto, prevedendo, tuttavia, un tetto massimo agli investimenti agevolabili: la maggiorazione del costo non si applica, infatti, sulla parte di investimenti complessivi che eccede il limite di 2,5 milioni di euro.

Con una disposizione di chiusura, si confermano le esclusioni dal super-ammortamento disciplinate dall'articolo 1, commi 93 e 97 della Legge di Stabilità 2016: in particolare, sono esclusi dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il DM 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, nonché i fabbricati e le costruzioni e i beni di cui all'allegato 3¹ annesso alla stessa Legge di Stabilità 2016; inoltre, le maggiorazioni del costo di acquisizione non producono effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Osservazioni

La conferma del super-ammortamento anche – seppur per un periodo limitato – per il 2019 è un intervento di carattere positivo, che si pone in parziale aderenza alle richieste di Confindustria. Già in occasione dell'approvazione dell'ultima Legge di

¹ L'allegato 3 include, tra gli altri beni, condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; materiale rotabile, ferroviario e tramviario; aerei completi di equipaggiamento.

Bilancio (Legge 30 dicembre 2018, n. 145 – Legge di Bilancio 2019) - che, si ricorda, reca una proroga dell'iper-ammortamento, la specifica agevolazione relativa ad investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese - avevamo, infatti, avuto modo di esprimere talune perplessità sulla mancata proroga del super-ammortamento; ciò anche in considerazione della circostanza che tale incentivo costituisce una alternativa per le imprese che, pur avendo effettuato consistenti investimenti in beni 4.0 non hanno potuto fruire dell'iper-ammortamento perché, ad esempio, non hanno completato il processo di trasformazione digitale e non hanno realizzato la c.d. interconnessione. Ne derivava il timore, in pratica, che la mancata proroga del super-ammortamento potesse scoraggiare le imprese (ed in particolare, le PMI) dall'effettuare investimenti in beni 4.0 nell'incertezza di completare il processo di interconnessione funzionale e necessario per poter fruire dell'iper-ammortamento.

Permane, in ogni caso, l'auspicio, per il futuro, che si ponga fine alla stagione delle proroghe e delle connesse continue revisioni degli incentivi in discorso, al fine di delineare un quadro sistematico e certo di significative misure a favore degli investimenti e dell'innovazione.

In merito alla proroga va, tuttavia, evidenziato che la stessa trova applicazione solo agli investimenti effettuati a decorrere dal 1° aprile 2019, escludendo quelli effettuati dal 1° gennaio al 31 marzo 2019 che, per effetto delle modifiche apportate dal medesimo DL Crescita, alla disciplina della c.d. Mini-Ires (come descritta ampiamente in seguito), non rileveranno tanto ai fini del nuovo incentivo per la patrimonializzazione delle imprese (connesso ai soli utili accantonati a riserve e non più anche all'incremento in beni strumentali) quanto ai fini della proroga del super-ammortamento. Si tratta, a ben vedere, di una penalizzazione che sarebbe stato opportuno emendare, come Confindustria aveva suggerito.

Sempre con riguardo all'ambito temporale di vigenza dell'agevolazione, merita richiamare un ulteriore intervento che sarebbe stato opportuno effettuare. Come detto, gli investimenti potranno essere realizzati entro il 30 giugno 2020, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2019, l'ordine risulti accettato dal

venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Si tratta di un termine antecedente rispetto a quello previsto per la consegna dei beni agevolati con l'iper-ammortamento, fissato al 31 dicembre 2020: sarebbe stato, invece, opportuno allineare i termini delle misure, proprio in ragione della connessione tra le due agevolazioni e della capacità che il super-ammortamento ha di stimolare investimenti in beni Industria 4.0, specie per le imprese che hanno una ridotta maturità digitale².

Va, inoltre, evidenziato che l'introduzione di una soglia massima di investimenti agevolabili, fissata a 2,5 milioni di euro, pone una serie di dubbi e complessità operative. Nello specifico, in presenza di investimenti in più beni, per un valore complessivo superiore a 2,5 milioni di euro ci si chiede se il contribuente possa imputare il descritto importo massimo ai singoli cespiti, partendo da quelli con coefficiente di ammortamento più elevato. Si tratta di aspetti dubbi che riguardano anche le modifiche di recente intervenute alla disciplina dell'iper-ammortamento, già portati all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, sui quali è atteso un chiarimento ufficiale.

Effetti finanziari – 73,5 milioni di euro nel 2019 e 147 milioni di euro a regime.

Revisione mini-IRES (articolo 2)

L'articolo 2 del DL Crescita procede ad una profonda revisione del regime opzionale di tassazione agevolata degli utili non distribuiti, reinvestiti nell'acquisto di nuovi beni strumentali o nell'assunzione di personale (c.d. "mini-IRES"), introdotto dai commi da 28 a 34 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2019. Tale incentivo si sostanziava in una riduzione di 9 punti percentuali dell'aliquota IRES, ovvero dell'aliquota marginale

² A tale riguardo, non può sottrarsi la circostanza che per le imprese che faticano a raggiungere un buon grado di maturità digitale dei loro processi produttivi, nella valutazione *ex ante* del costo di un investimento, avere la certezza della possibilità di fruire del super-ammortamento avrebbe rappresentato un ulteriore stimolo alla realizzazione dell'investimento in beni Industria 4.0, specie nei casi in cui la capacità di interconnettere il bene risulti incerta.

IRPEF per le imprese individuali, sugli utili reinvestiti in tali fattori produttivi.

Le modifiche apportate dal DL Crescita intervengono sulle criticità della misura agevolativa che avevamo evidenziato sin dalla sua introduzione³, rendendo la misura di più immediata applicazione.

Più specificatamente, il comma 1 prevede l'applicazione di una aliquota IRES agevolata (in luogo dell'aliquota ordinaria al 24% stabilita dall'articolo 77 del TUIR), sul reddito di impresa dichiarato correlato esclusivamente agli utili di esercizio accantonati a riserve, a prescindere dalla destinazione specifica degli stessi utili (non è più richiesto, quindi, il loro reimpiego in nuovi investimenti o in nuove assunzioni).

Si prevede una progressiva riduzione dell'aliquota agevolata sugli utili accantonati nella seguente modulazione:

Aliquota	Decorrenza
22,5%	Periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019
21,5%	Periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020
21%	Periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021
20,5%	Periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022
20%	Dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023

Viene espressamente precisato che per gli enti creditizi e finanziari l'addizionale IRES di 3,5 punti percentuali si applicherà sulla quota del reddito assoggetta all'aliquota ridotta, al fine di lasciare invariato il livello di imposizione per il settore.

Il beneficio spetta, come detto, sul reddito di impresa dichiarato, pari all'importo delle riserve di utili diverse da quelle non disponibili, nel limite dell'incremento del patrimonio

³ Confindustria, Nota di aggiornamento 18 gennaio 2019 “*Legge di Bilancio 2019 – Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*”; sul tema anche Trabucchi, Sanna “*La legge di Bilancio 2019: la c.d. “MINI IRES”*”, Eutekne n. 1/2019, pag 15 ss; Consorzio Studi e Ricerche Fiscali Gruppo Intesa SanPaolo, Circolare n. 1/2019 “*Tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione*”; Del Giudice, Santalucia, “*Mini-IRES: quale regola per il calcolo degli investimenti in beni strumentali?*”, IPSOA Quotidiano.

netto registrato nell'esercizio.

Il comma 2 fornisce le definizioni di riserve di utili non disponibili e le modalità di misurazione dell'incremento del patrimonio.

Nel dettaglio, si precisa che si qualificano come riserve "non disponibili" quelle formate da utili non realmente conseguiti, perché derivanti da processi di valutazione delle poste di bilancio soggette all'art. 2433 del codice civile, mentre è stato eliminato il passaggio che obbligava a rilevare gli utili al netto delle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci e partecipanti. Inoltre, rilevano gli utili realizzati dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Le riserve di utili rilevano nel limite dell'incremento di patrimonio netto determinato come differenza tra:

- il patrimonio netto risultante al termine di ciascun periodo di imposta, al netto degli utili accantonati a riserva agevolati nei periodi di imposta precedenti; e
- il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2018.

Il comma 3 stabilisce un meccanismo di riporto dell'eventuale eccedenza di utili accantonati a riserve rispetto al reddito di impresa dichiarato nell'esercizio.

I commi 4 e 5 prevedono disposizioni di coordinamento per i soggetti IRES che aderiscono a regimi di determinazione del reddito imponibile su base aggregata, quali il consolidato fiscale nazionale e mondiale o l'istituto della trasparenza fiscale.

Con riguardo al consolidato fiscale si evince dal testo che ogni soggetto aderente dovrà determinare il proprio reddito agevolabile, che sarà in seguito utilizzato dalla società consolidante ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione. In caso di opzione per la trasparenza fiscale, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili.

Il comma 6 conferma l'applicazione della mini-IRES anche ai soggetti IRPEF in regime di impresa in contabilità ordinaria (es. imprenditori individuali, società di persone). In

tali casi, l'IRPEF è determinata applicando l'agevolazione a partire dalle aliquote dello scaglione di reddito più elevato (es. oltre i 75 mila euro l'aliquota marginale passerebbe nel 2019 dal 43% al 41,5%).

Il comma 7 consente il cumulo della mini-IRES con altri benefici concessi, fatta eccezione di quelli che prevedono un regime di determinazione forfettaria del reddito (es. regime della c.d. tonnage tax, redditi forfettari o enti del terzo settore che beneficino della aliquota IRES ridotta del 50%).

Osservazioni

L'intervento operato sulla disciplina della mini-IRES va nella direzione, auspicata da Confindustria, di semplificare la misura agevolativa, al fine di suscitare un maggior interesse da parte delle imprese.

L'abrogazione del requisito della destinazione degli utili accantonati a specifici fattori produttivi, da un lato esclude la necessità di calcolare effetti incrementali sugli investimenti e sulle nuove assunzioni, dall'altro consente di ricondurre la mini-IRES alla medesima finalità di patrimonializzazione delle imprese, previste dalla disciplina del c.d. Aiuto alla Crescita Economica – ACE (disciplina che, si ricorda, è stata abrogata dalla Legge di Bilancio 2019).

Resta confermato il requisito dell'accantonamento degli utili d'esercizio, realizzati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, in riserve formate da utili realmente conseguiti di cui all'art. 2433 del codice civile.

Con riguardo alla nozione di riserve di utili non disponibili, in attesa del decreto attuativo, sembrerebbe possibile fare rinvio ai chiarimenti resi con riferimento alla disciplina dell'ACE. Pertanto l'esclusione delle riserve di utili non realmente conseguiti, derivanti da processi valutativi, dovrebbe comportare l'esclusione, a titolo esemplificativo, delle seguenti voci:

- *riserva determinata a fronte di maggiori valori conseguenti alla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 4 del codice civile (equity method);*

- riserva derivante dalla valutazione di attività e passività in valuta (art. 2426, n. 8-bis del codice civile);
- riserva per rivalutazioni volontarie.

Permangono dubbi sulla rilevanza o meno delle riserve di utili realmente conseguiti, che sono disponibili⁴ (utilizzabili almeno per copertura perdite), ma non distribuibili ai soci in forza di una disposizione di legge (es. riserva legale fino al raggiungimento del limite di un quinto del capitale sociale).

Ai fini della verifica dell'incremento del patrimonio netto, la relazione illustrativa alle disposizioni in commento conferma la rilevanza di tutte le variazioni intervenute del patrimonio netto, prescindendo dalle cause che le hanno originate.

Rilevano, pertanto, sia le variazioni legate a fenomeni di relazioni con i soci – apporti o distribuzione - sia quelle dovute a fenomeni contabili, quali la correzione di errori materiali rilevati direttamente a patrimonio netto.

Di contro, viene precisato che dall'incremento del patrimonio netto rispetto al valore al 31 dicembre 2018, devono essere scomputati gli utili accantonati già agevolati in esercizi precedenti; la disciplina si differenzia, sul punto, dalla disciplina dell'ACE che considerava in via cumulata tutti gli accantonamenti effettuati rispetto all'anno base.

Effetti finanziari – La RT imputa alle modifiche apportate alla disciplina della mini-IRES i seguenti effetti finanziari per l'Erario:

Effetti cassa	2019	2020	2021	2022	2023	dal 2024
IRES	0	129,5	172,9	-385,0	-374,2	-284,1
IRPEF	0	87,5	86,1	50,6	67,0	63,6
Totale	0	217,0	258,9	-334,4	-307,2	-220,5

⁴ Per un approfondimento sulla classificazione e sul contenuto delle voci di patrimonio ai fini dell'applicazione dei principi contabili nazionali (OIC), si rinvia alla Guida operativa redatta da Confindustria e CNDCEC del Dicembre 2017.

Deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (articolo 3)

L'articolo 3 del DL Crescita, intervenendo sull'articolo 14, comma 1 del DLGS 14 marzo 2011, n. 23 (recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale), incrementa progressivamente la percentuale di deducibilità dal reddito di impresa e dal reddito professionale (ai fini IRES/IRPEF) dell'IMU dovuta sui beni strumentali, per giungere alla deducibilità integrale dell'IMU dalle imposte sui redditi a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Merita ricordare che tale percentuale di deducibilità era già stata incrementata dal 20% al 40% per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2019.

Nel dettaglio, tale percentuale viene nuovamente incrementata, in via progressiva, come segue:

- 50% per il periodo di imposta 2019;
- 60% per i periodi di imposta 2020 e 2021;
- 70% per il periodo di imposta 2022;
- 100% a decorrere dal periodo di imposta 2023.

Merita ricordare che le modifiche in commento devono intendersi applicabili anche all'imposta municipale immobiliare (IMI) della Provincia autonoma di Bolzano, nonché all'imposta municipale semplice (IMIS) della Provincia autonoma di Trento.

Osservazioni

La misura in commento interviene sul regime di deducibilità parziale dell'IMU relativa agli immobili strumentali, accogliendo la richiesta, avanzata da tempo da Confindustria, di ammettere l'integrale deducibilità dal reddito di impresa dei tributi patrimoniali corrisposti sugli immobili produttivi⁵.

⁵ Resta, invece, l'indeducibilità totale dell'IMU ai fini IRAP.

Come abbiamo avuto modo di rimarcare in diverse occasioni⁶, tale scelta appare coerente con il principio di capacità contributiva, secondo cui i costi – compresi quelli fiscali – gravanti sui fattori produttivi necessari alla produzione del reddito imponibile, debbono considerarsi pienamente deducibili dal reddito di impresa.

La disciplina italiana viene così ad essere, finalmente, uniformata agli ordinamenti dei principali Paesi esteri⁷ che, da tempo, riconoscono la piena deducibilità dal reddito di impresa dei tributi patrimoniali corrisposti sugli immobili utilizzati nell'esercizio di attività di impresa.

Giova ricordare che l'IMU è deducibile dal reddito di impresa nell'esercizio in cui avviene il pagamento, ai sensi dell'articolo 99 del TUIR. Ciò comporta che la deducibilità integrale si applicherà esclusivamente con riguardo all'IMU versata a decorrere dal periodo di imposta 2023, mentre sulla quota IMU versata in annualità precedenti si applicheranno le percentuali di deducibilità parziale stabilite per il periodo transitorio dal 2019 al 2022.

Effetti finanziari – Nella RT si stimano i seguenti oneri finanziari, in termini di competenza, derivanti dalla misura in commento.

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
<i>IRPEF</i>	-63,2	-126,4	-126,4	-189,6	-379,2	-379,2
<i>IRES</i>	-18,9	-37,8	-37,8	-56,7	-113,4	-113,4
<i>Addizionale regionale</i>	-1,0	-2,0	-2,0	-3,0	-6,0	-6,0
<i>Addizionale comunale</i>	-0,4	-0,7	-0,7	-1,1	-2,2	-2,2
Totale	-83,5	-166,9	-166,9	-250,3	-500,8	-500,8

⁶ Per tutti, si veda l'audizione di Andrea Bolla, Presidente del Comitato Tecnico Fisco di Confindustria nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili del 13 giugno 2013.

⁷ La relazione sulla "Indagine conoscitiva sul tema della tassazione degli immobili", condotta dalla VI Commissione Finanze e Tesoro, ha evidenziato come le imposte sugli immobili di impresa sono deducibili dal reddito imponibile nei seguenti Paesi: Francia (*Cotisation foncière des entreprises*), Germania (*Grundsteuer* o Imposta fondiaria), Regno Unito (*Uniform Business Rate*) e Spagna (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles*).

Soppressione obbligo di comunicazione proroga cedolare secca e della distribuzione gratuita dei modelli cartacei della dichiarazione (articolo 3-bis)

L'articolo 3-bis, introdotto in sede di conversione del DL Crescita, apporta modifiche a due diverse disposizioni: la prima, relativa agli obblighi di comunicazione della proroga della cedolare secca (comma 1) e la seconda, concernente la distribuzione gratuita dei modelli cartacei della dichiarazione (comma 3).

Il primo comma dispone, infatti, l'abrogazione dell'ultimo periodo del comma 3, dell'articolo 3 del DLGS 14 marzo 2011, n. 23, in materia di cedolare secca sui canoni di locazione, ai sensi del quale, in caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga, anche tacita, o alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione della cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento, si applica la sanzione pari a 100 euro, ridotta a 50 in caso di ritardo non superiore a 30 giorni.

Il terzo comma dell'articolo 3-bis opera, invece, la soppressione della disposizione di cui all'articolo 1, comma 2 del DPR n. 322 del 1998, che prevede la distribuzione gratuita, presso gli uffici comunali, dei modelli cartacei necessari alla redazione delle dichiarazioni (delle imposte sui redditi e dell'IRAP) presentate annualmente dalle persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili.

Osservazioni

L'articolo 3-bis riproduce il contenuto dell'articolo 9 della proposta di legge in materia di semplificazioni fiscali (PDL Ruocco – AC 1074).

Il primo comma abroga le sanzioni previste per i soggetti che non presentino la comunicazione relativa alla proroga o alla risoluzione di un contratto di locazione. Tale comma era già stato oggetto di modifiche ad opera del DL n. 193 del 2016 il cui articolo 7-quater aveva disposto l'eliminazione della revoca dell'opzione per la cedolare secca in caso di mancata comunicazione della proroga del contratto.

L'intervento di soppressione della distribuzione gratuita dei modelli cartacei per le

dichiarazioni, operato dal terzo comma dell'articolo in commento, si configura come una normale conseguenza del processo di dematerializzazione documentale intrapreso dall'Amministrazione finanziaria.

Effetti finanziari – Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 3-bis, pari a 0,9 milioni di euro per il 2019 e a 1,8 milioni di euro a partire dal 2020, si provvede mediante l'utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'attuazione del DL Crescita.

Termini per la presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili (articolo 3-ter)

L'articolo 3-ter dispone la proroga dei termini per la presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta municipale propria (IMU) e al tributo per i servizi indivisibili.

In particolare, il primo comma del citato articolo modifica l'articolo 12, comma 13-ter del DL 6 dicembre 2011, n. 201, concernente la dichiarazione IMU, spostandone il termine di presentazione dal 30 giugno al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui ha inizio il possesso degli immobili.

Specularmente, il comma 2 proroga il termine entro cui poter presentare la dichiarazione TASI dal 30 giugno al 31 dicembre dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali o delle aree assoggettabili alla TASI.

Osservazioni

L'articolo 3-ter fa parte di quel pacchetto di norme mutate dalla PDL Ruocco in materia di semplificazioni fiscali.

Si tratta di un intervento chiaramente favorevole e in linea con le richieste avanzate in materia da parte di Confindustria.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Modifiche alla disciplina del *Patent box* (articolo 4)

L'articolo 4 apporta significative novità alla disciplina agevolativa, nota come *Patent box*, prevista dall'articolo 1, commi 37-45 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), come successivamente modificato⁸.

Al fine di comprendere le modifiche intervenute, è utile tracciare una sintetica descrizione della disciplina agevolativa: il *Patent box* consiste in un regime opzionale di natura irrevocabile, valevole per cinque periodi di imposta e rinnovabile, rivolto a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa che ritraggono un reddito dall'utilizzo, in via diretta o indiretta, di un bene immateriale.

Nella vigente formulazione⁹, l'agevolazione riguarda i seguenti beni immateriali:

- brevetti industriali;
- software protetti da copyright;
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete giuridicamente tutelabili (c.d. know-how).

L'agevolazione si sostanzia in una detassazione (del 30% per il periodo di imposta 2015; del 40% per il periodo di imposta 2016; del 50% a partire dal periodo di imposta 2017) di una parte del reddito attribuibile allo sfruttamento, diretto od indiretto, del bene intangibile. Inoltre, le plusvalenze derivanti da cessioni di beni immateriali non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto escluse, a condizione che il 90%

⁸ La disciplina è stata oggetto di modifiche ed integrazioni ad opera del DL 24 gennaio 2015, n. 3 e, successivamente, della Legge di Stabilità 2016 e del DL 24 aprile 2017, n. 50.

⁹ L'articolo 56 del DL n. 50/2017 ha escluso dall'ambito applicativo della disciplina i marchi di impresa con riferimento alle opzioni esercitate a decorrere dal 2017. L'esclusione dei marchi d'impresa dal novero dei beni ammessi all'agevolazione risponde alla necessità di adeguare la disciplina italiana alle indicazioni dell'OCSE e, in particolare, al requisito sostanziale del *nexus approach* che l'Action 5 del BEPS ritiene necessario affinché un regime agevolativo relativo a beni immateriali possa essere considerato non *harmful*. Contestualmente, è stata, altresì, inserita una clausola di *grandfathering* che consente di mantenere i benefici del regime originario per il quinquennio di validità dell'opzione già esercitata e, comunque, non oltre il 21 giugno 2021.

del corrispettivo derivante da tali cessioni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo alla cessione, in attività di manutenzione o sviluppo di altri beni immateriali.

L'agevolazione si applica a condizione che i soggetti interessati sostengano – direttamente o per il tramite di commissionari esterni, quali università o enti di ricerca - spese per attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla produzione di beni agevolabili (tale condizione viene valorizzata mediante il calcolo del c.d. *nexus ratio*).

Il DL Crescita in esame non interviene sulla struttura dell'agevolazione ma persegue l'obiettivo di snellire la procedura per la determinazione del reddito agevolabile.

Giova ricordare, al riguardo, che la disciplina del *Patent box* prevede modalità di calcolo distinte del reddito agevolabile a seconda che si tratti di uso diretto o indiretto dei beni immateriali:

- nel caso di utilizzo indiretto dell'intangibile, i redditi agevolabili sono di immediata identificazione poiché, di fatto, coincidono con i compensi (royalties) che si ritraggono dalla concessione in uso a terzi del bene immateriale;
- più complessa, invece, la determinazione del reddito agevolabile nei casi di sfruttamento diretto del bene immateriale, poiché, in tal caso, occorre determinare la quota di reddito attribuibile al bene; la disciplina originaria del *Patent box* prevede che in caso di utilizzo diretto di un bene immateriale il contributo economico dello stesso alla produzione del reddito complessivo del beneficiario dell'agevolazione venga determinato sulla base di un accordo con l'Agenzia delle Entrate (si tratta, nello specifico, di un *ruling*, redatto conformemente alla disciplina dettata dall'articolo 31-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600).

In tale scenario interviene l'articolo 4 in commento, introducendo una procedura alternativa ed opzionale al *ruling* previsto dall'articolo 31-ter citato.

Secondo la nuova disciplina, infatti, ai sensi di quanto previsto dal primo comma dell'articolo in commento, il contribuente può procedere alla determinazione diretta del beneficio, rinviando il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria ad un momento successivo.

In termini pratici, dal periodo di imposta in corso (2019 per i soggetti solari) i titolari di reddito di impresa potranno scegliere di procedere autonomamente alla determinazione dell'agevolazione da indicare in dichiarazione dei redditi, riportando le informazioni necessarie al calcolo del beneficio in idonea documentazione (da predisporre sulla base delle indicazioni che, insieme ad altre disposizioni attuative, saranno dettate da un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro 90 gg. dall'entrata in vigore del DL Crescita).

Nel dettaglio, il comma 3 dell'articolo 4 stabilisce l'obbligo per il contribuente che aderisca alla procedura di autodeterminazione in parola di dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate del possesso della documentazione richiesta: tale comunicazione dovrà essere effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione.

L'opzione per la autodeterminazione dell'agevolazione comporta che la corrispondente variazione in diminuzione sarà ripartita in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nel periodo di imposta in cui si esercita l'opzione e nei due successivi. Pertanto, un soggetto con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che decida di ricorrere alla procedura alternativa di determinazione dell'agevolazione nel 2019, dovrà indicare la variazione in diminuzione per 1/3 rispettivamente nelle dichiarazioni relative agli esercizi 2019, 2020 e 2021.

Il secondo comma dell'articolo 4 disciplina la c.d. *penalty protection*, prevedendo che in caso di successiva rettifica da parte degli Uffici del reddito escluso dal concorso alla formazione della base imponibile, la sanzione per infedele dichiarazione non si applica qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività istruttorie, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della corretta determinazione della quota di reddito escluso.

Accanto all'ipotesi di autodeterminazione del reddito agevolabile finora descritta, l'articolo 4 ne regola altre due:

- in primo luogo (comma 4), tale procedura è applicabile anche ai soggetti che abbiano già attivato la procedura ordinaria, presentando apposita istanza di ruling, a condizione che non sia stato ancora concluso il relativo accordo e previa comunicazione espressa

all'Agenzia delle Entrate della volontà di rinuncia alla procedura ordinaria. Anche in tal caso, i soggetti beneficiari devono ripartire l'agevolazione "autodeterminata" in tre quote annuali di pari importo; l'agevolazione consisterà nella sommatoria delle variazioni in diminuzione correlate ai periodi di imposta di applicazione del *Patent box*, ossia quelli intercorrenti tra la data di presentazione dell'istanza di ruling e l'esercizio dell'opzione per le nuove modalità di autodeterminazione. Trova, altresì, applicazione anche a questa fattispecie la c.d. *penalty protection*, subordinata alla presentazione di una dichiarazione integrativa per ciascun periodo di imposta oggetto di autodeterminazione, nella quale si dia comunicazione all'Agenzia delle Entrate del possesso della documentazione idonea;

- la documentazione idonea alla disapplicazione delle sanzioni potrà, inoltre (ai sensi del comma 5), essere adottata anche dalla generalità dei contribuenti che in base alla disciplina originaria sono esonerati dal ricorso al ruling (in quanto utilizzano in via indiretta il bene immateriale): per questi soggetti, che dal 2015 in poi hanno operato variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi applicando la disciplina del *Patent box* (per esempio in presenza di *royalties* percepite sulla concessione in uso a terzi di *intangibles*), sarà possibile, ove non siano state ancora avviate verifiche, adottare la documentazione idonea dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate in dichiarazioni integrative per i singoli periodi di imposta interessati. Tale dichiarazione integrativa deve essere presentata prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa all'agevolazione.

Il comma 6 prevede, infine, che in assenza della comunicazione attestante il possesso di idonea documentazione, in caso di rettifica del reddito non si applichi l'esimente per le sanzioni, ma trovi applicazione la sanzione ordinaria per infedele dichiarazione ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del DLGS 18 dicembre 1997, n. 471.

Osservazioni

L'intervento normativo sulle modalità di determinazione del reddito ai sensi della disciplina del c.d. Patent box, attribuisce al contribuente, che sia dotato di idonea documentazione, una facoltà di autoliquidare il beneficio, senza necessità del contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle Entrate.

Si tratta di un intervento di natura procedurale che persegue la finalità di snellire l'iter di riconoscimento dell'agevolazione e che rappresenta, senza dubbio, una innovazione di grande interesse per le imprese, poiché potrebbe costituire un potenziale antidoto agli eccessivi rallentamenti operativi che, in questi anni, hanno riguardato la disciplina del Patent box. La conclusione dei ruling per il calcolo dell'agevolazione ha, infatti, richiesto – anche in ragione dell'elevato tecnicismo che connota la materia - tempi particolarmente lunghi e non in linea con le esigenze di celerità e le dinamiche degli investimenti delle imprese.

Giova, invero, sottolineare che tale maggiore speditezza procedurale ha come contraltare per il contribuente una diluizione del beneficio in un periodo di tre anni (variazione in dichiarazione).

Il ricorso alla procedura di autodeterminazione, inoltre, richiede al contribuente di indicare in apposita documentazione le informazioni necessarie per la determinazione del reddito agevolabile; stante la formulazione della norma - e in attesa che il corredo documentale venga definito da un apposito provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate - non è chiaro se la predisposizione di tale documentazione sia condizione necessaria per l'autoliquidazione dell'agevolazione.

Invero, il secondo comma dell'articolo 4 in commento prevede che in caso di rettifica dell'agevolazione non si applichi la sanzione per infedele dichiarazione ove il contribuente, nel corso di accessi, ispezioni e verifiche consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione: questa formulazione porterebbe a ritenere che gli oneri documentali abbiano carattere opzionale e facciano venir meno la sanzionabilità per infedele dichiarazione, senza però che siano strettamente necessari per il riconoscimento del Patent box.

In sostanza, la lettura congiunta dei commi 1, 2 e 6 della norma in oggetto, sembrerebbe poter consentire, in ogni caso, al contribuente di determinare l'agevolazione pur in assenza della documentazione idonea. Si ipotizzano, pertanto, due differenti scenari: 1) stima diretta e accesso immediato al beneficio, con predisposizione della documentazione idonea a consentire la disapplicazione delle sanzioni in caso di rettifica del reddito agevolato da parte degli Uffici; 2) stima diretta e accesso immediato al

beneficio, senza predisposizione della documentazione idonea, ma con conseguente applicazione delle ordinarie sanzioni in caso di rettifica. La relazione illustrativa al provvedimento sembrerebbe deporre a favore di tale lettura ove precisa che gli oneri documentali richiesti per il Patent box si pongono in coerenza con analoghi meccanismi premiali (es. la documentazione facoltativa in ambito transfer pricing) che comportano la disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione in caso di rettifica.

Sul punto sarebbero necessari ulteriori chiarimenti che potrebbero trovare spazio già nel provvedimento direttoriale che dovrà definire i contenuti della citata documentazione oltre ad ulteriori disposizioni attuative della norma.

Venendo ora al contenuto della documentazione, la norma demanda al successivo provvedimento direttoriale il compito di specificarne i contorni, nonché i termini e le modalità di presentazione; nelle scorse settimane, l'Agenzia delle Entrate ha espresso l'intenzione di avviare sul tema una consultazione pubblica, sulla scorta della positiva esperienza del transfer pricing.

Peraltro, proprio quanto sperimentato in tema di transfer pricing consente di individuare alcuni criteri che auspicabilmente dovrebbero essere confermati anche nell'ambito che ci occupa. Ci riferiamo, in particolare, alle previsioni dell'articolo 8 del DM 14 maggio 2018 che, in materia di transfer pricing ha precisato che la documentazione predisposta dal contribuente debba essere considerata idonea in tutti i casi in cui fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare un'analisi dei prezzi di trasferimento praticati, a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente siano diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria; inoltre, sempre valorizzando il contenuto del DM sul transfer pricing, omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo non dovrebbero comportare l'inidoneità della documentazione anche ai fini del Patent box.

L'applicazione a questa disciplina agevolativa del particolare regime di penalty protection per i soggetti che adottano gli oneri documentali appositamente previsti è sicuramente apprezzabile e si innesta nel solco delle iniziative di premialità verso comportamenti trasparenti e collaborativi; per salvaguardare appieno le potenzialità dell'istituto occorre,

però, che siano indirizzate ai verificatori direttive chiare ed univoche, al fine di arginare i rischi di una eccessiva discrezionalità.

Di particolare interesse appaiono, inoltre, le previsioni recate dai commi 4 e 5 dell'articolo in commento che estendono la facoltà di autoliquidazione del Patent box rispettivamente ai casi di ruling ancora in corso e di ruling non obbligatori (es. utilizzo indiretto del bene immateriale).

Quanto alla prima fattispecie (comma 4), l'esercizio dell'opzione può utilmente sbloccare procedure "incagliate", ancora in attesa della definizione di un accordo con l'Agenzia delle Entrate: riteniamo, però, che il contribuente dovrà fare, in merito, opportune valutazioni tenendo in considerazione, da un canto, lo stato di avanzamento della procedura (che potrebbe, in taluni casi, essere prossima alla conclusione e, in altri, stazionare alle fasi iniziali) e dall'altro la necessità di predisporre uno specifico set documentale.

Quanto alla possibilità delineata dal comma 5, ossia il ricorso all'autoliquidazione anche nei casi di ruling facoltativo (precisati all'articolo 12 del DM 28 novembre 2017), è necessario che vengano chiarite le modalità di compilazione delle dichiarazioni integrative, prevedendo eventualmente una modifica ai modelli. In questi casi, peraltro, stante la formulazione della norma che fa richiamo alle ordinarie modalità di fruizione del beneficio, sembrerebbe che il ricorso alla procedura di autoliquidazione non comporti la descritta diluizione in tre annualità dell'agevolazione fiscale. Anche sul punto sono, tuttavia, auspicabili chiarimenti espliciti.

Effetti finanziari – La RT stima che la disposizione non determini effetti finanziari, in considerazione della sostanziale coincidenza della tempistica di erogazione del beneficio già prevista a legislazione vigente i cui effetti sono pertanto già scontati nei saldi di finanza pubblica.

Semplificazioni controlli formali delle dichiarazioni dei redditi e termine per la presentazione della dichiarazione telematica (articolo 4-bis)

Il primo comma dell'articolo 4-bis reca una norma di semplificazione del processo relativo ai controlli formali delle dichiarazioni dei redditi, inserendo un nuovo comma 3-bis all'articolo 36-ter del DPR n. 600 del 1973. La nuova norma vieta agli uffici dell'Amministrazione finanziaria di chiedere ai contribuenti documenti relativi ad informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria o a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi.

Fanno eccezione le richieste aventi lo scopo di verificare la sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nell'anagrafe ovvero nel caso in cui gli elementi di informazione in possesso dell'Amministrazione non siano conformi a quelli dichiarati dal contribuente.

Infine, viene precisato che eventuali richieste documentali effettuate dall'Amministrazione per dati già in suo possesso saranno considerate inefficaci.

Il comma dà attuazione all'articolo 6, comma 4 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) ai sensi del quale non possono essere richiesti documenti o informazioni già necessariamente in possesso dell'Amministrazione.

Il secondo comma dell'articolo 4-bis in commento apporta modifiche all'articolo 2, commi 1 e 2 del DPR n. 322 del 1998 incidendo sui termini per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP.

Nello specifico, la lettera a) del comma 2 dispone lo slittamento del termine per la presentazione in via telematica delle dichiarazioni, da parte delle persone fisiche, società o associazioni, dal 30 settembre al 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La lettera b), invece, prevede che i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche presentano la dichiarazione, in via telematica, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese (rispetto all'attuale nono mese) successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Osservazioni

L'intervento appare positivo sia con riferimento alle semplificazioni apportate in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi, sia con riguardo allo slittamento dei termini per la presentazione della dichiarazione telematica. Anche questa disposizione riproduce il contenuto di una norma contenuta nella PDL Ruocco.

Si tratta di un intervento senz'altro positivo, seppure non innovativo, dal momento che la disposizione in esame dà attuazione all'articolo 6, comma 4 dello Statuto del contribuente, ai sensi del quale non possono essere richiesti documenti o informazioni già necessariamente in possesso dell'Amministrazione.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Semplificazioni in materia di versamento unitario (articolo 4-quater)

L'articolo 4-quater riproduce alcune misure in materia di semplificazioni fiscali contenute nell'articolo 7 della PDL Ruocco.

Nel merito, il comma 1 estende l'utilizzo del modello di pagamento F24 - di cui all'articolo 17, comma 2, del DLGS 9 luglio 1997, n. 241¹⁰ - per il versamento delle

¹⁰ Si ricorda che l'articolo 17, comma 2, del DLGS 9 luglio 1997, n. 241, disciplina la materia del versamento unitario prevedendo che il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

- a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art. 3 del DPR 29 settembre 1973, n. 602;
- b) all'IVA dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'art. 74;
- c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- d) all'imposta prevista dall'art. 3, comma 143, lettera a), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lettera a), del TUIR;
- g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con DPR 30 giugno 1965, n. 1124;
- h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'art. 20, DLGD n. 241/1997;
- h-bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con DL 30 settembre 1992, n. 394, e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della Legge 28 febbraio 1986, n. 41;

tasce sulle concessioni governative e delle tasse scolastiche. Tale disposizione acquista efficacia a decorrere dal primo giorno del sesto mese successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Crescita ed è applicabile a decorrere dal 2020.

Il comma 4 modifica la procedura di versamento e attribuzione del gettito dell'addizionale comunale all'IRPEF, disponendo che il versamento è effettuato dai sostituti d'imposta cumulativamente per tutti i comuni di riferimento.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione in esame, sono definite le modalità per l'attuazione del presente comma e per la ripartizione giornaliera, da parte dell'Agenzia delle Entrate in favore dei comuni, dei versamenti effettuati dai contribuenti e dai sostituti d'imposta a titolo di addizionale comunale all'IRPEF, avendo riguardo anche ai dati contenuti nelle relative dichiarazioni fiscali.

Osservazioni

Le proposte in commento introducono importanti semplificazioni fiscali riducendo gli oneri a carico dei sostituti di imposta.

Effetti finanziari – La RT stima che la disposizione in commento comporterà maggiori oneri per circa 1,533 milioni di euro a decorrere dall'anno 2020, cui si provvede mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal DL Crescita.

h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore;
h-quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche;
h-quinquies) alle somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS, ai sensi dell'articolo 6-quater del DL 31 gennaio 2005, n. 7.

Semplificazioni in materia di indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 4-quinquies)

L'articolo 4-quinquies, introdotto in sede di conversione del DL Crescita, dispone che i contribuenti soggetti all'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale o ISA (di cui all'articolo 9-bis del DL 24 aprile 2017, n. 50) non debbano dichiarare, a tali fini, dati già contenuti negli altri quadri dei modelli di dichiarazione fiscale¹¹.

Tale disposizione riproduce il contenuto dell'articolo 11 della PDL Ruocco.

Inoltre, in conformità ad accordi stipulati con le Associazioni di categoria, si dispone l'impegno dell'Agenzia delle Entrate (con l'ausilio della Sose e della Sogei) a rendere disponibili, ai soggetti esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo i dati in suo possesso utili per l'applicazione degli ISA nell'area riservata del suo sito internet istituzionale per analisi economiche (*benchmark*) di settore.

L'articolo prevede che le disposizioni di semplificazione si applichino a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Osservazioni

La disposizione in commento introduce alcune importanti semplificazioni fiscali con riguardo agli Indici di affidabilità fiscale (c.d. ISA) applicabili nei confronti dei contribuenti che dichiarano ricavi/compensi non superiori a 5,12 milioni di euro (circa 3,6 milioni di partite IVA).

Gli ISA, in vigore dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, sostituiscono gli studi di settore quale strumento per favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e per stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti di minori dimensioni.

Tali indici sono elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta (nove periodi di imposta), in grado di tenere conto degli

¹¹ A titolo esemplificativo, per gli ISA dei professionisti, alcuni dati reddituali da indicare nel quadro ISA verrebbero ripresi direttamente dal modello Redditi (quadro RE) senza obbligo per il contribuente di una doppia indicazione.

effetti congiunturali che potrebbero interessare singoli anni.

Gli ISA verificano la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente.

I soggetti che ottengono un valore degli ISA pari o superiore ad 8, accedono ai seguenti benefici del regime premiale¹²:

- a. esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'IVA e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette (IRES e IRPEF) e all'IRAP (per un bonus complessivo quindi di 40.000 euro);*
- b. esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a 50.000 euro annui;*
- c. esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, e successive modifiche;*
- d. esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici ai fini delle imposte sui redditi (articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600) ed IVA (articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633);*
- e. anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;*
- f. esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo.*

I soggetti che conseguono un valore ISA finale inferiore ad 8 (anche considerando gli eventuali adeguamenti effettuati dal contribuente in dichiarazione) saranno inseriti nelle liste selettive di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Effetti finanziari – La RT stima che la disposizione in commento comporterà maggiori

¹² Attualmente si stima che circa il 31% delle partite IVA soggette agli ISA potrà aspirare ai vantaggi del regime premiale (vale a dire circa 1,1 milioni di soggetti).

oneri per circa 0,5 milioni di euro per l'anno 2019, cui si provvede mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal DL Crescita.

Conoscenza degli atti e semplificazione (articolo 4-septies)

L'articolo 4-septies del DL Crescita modifica l'articolo 6 dello Statuto del Contribuente, recante disposizioni volte a favorire la conoscenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria e la semplificazione.

Le nuove disposizioni sostituiscono il contenuto del preesistente comma 3 dell'articolo 6 citato, al fine di ampliare il perimetro degli atti che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a mettere a disposizione del contribuente e per individuare, con maggior precisione, il termine entro cui tale dovere deve essere assolto.

Si ricorda che la previgente norma richiedeva all'Amministrazione di mettere a disposizione: *“i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione [...] in tempi utili”*. Le nuove disposizioni precisano ora la necessità di rendere disponibile, oltre quanto già previsto, anche *“i servizi telematici, la modulistica ed i documenti di prassi amministrativa”*, con idonee forme di comunicazione e pubblicità. Quanto al profilo temporale, viene specificato che la documentazione deve essere rilasciata *“almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento”* cui la stessa è riferita.

Sono stati, altresì, introdotti due nuovi commi all'articolo 6. Il nuovo comma 3-bis espone separatamente - ricalcandola nella sostanza - la seconda parte del previgente comma 3, ribadendo che i modelli dichiarativi e le relative istruzioni devono risultare comprensibili anche a soggetti sprovvisti di conoscenze in materia tributaria e che l'Amministrazione deve garantire l'assolvimento degli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme più agevoli ed economiche. Il nuovo comma 3-ter, infine, reca una clausola di invarianza finanziaria che impone alle Amministrazioni interessate l'attuazione di quanto disposto dai commi precedenti con le risorse già in dotazione e senza nuovi o maggiori oneri di finanza pubblica.

Osservazioni

L'intervento appare positivo, sia per quanto concerne l'ampliamento del perimetro oggettivo degli atti da rendere disponibili, sia per quanto riguarda la definizione di un termine esatto entro cui l'Amministrazione è chiamata ad assolvere i propri compiti. Con riferimento al primo aspetto, vale la pena osservare che l'articolo 5, comma 2, dello Statuto del Contribuente già richiedeva all'Amministrazione la divulgazione tempestiva di alcuni documenti di prassi amministrativa ("L'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti"), mentre non figuravano, neanche in tale sede, indicazioni sulla messa a disposizione dei servizi telematici e della modulistica diversa da quella dichiarativa, ora opportunamente introdotte. Per quanto attiene ai profili temporali, si osserva l'assonanza tra il termine indicato per la messa a disposizione della documentazione dal nuovo articolo 6, comma 3 e quello stabilito all'articolo 5, comma 2, dello Statuto, relativamente alla richiesta di nuovi adempimenti fiscali ai contribuenti: "... le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti".

Alla luce delle nuove norme, l'area di tutela del contribuente relativa all'assolvimento delle obbligazioni tributarie appare rafforzata. Non soltanto l'Amministrazione è tenuta ad astenersi dal richiedere adempimenti anteriormente ai 60 giorni dalla loro introduzione/attuazione, ma deve altresì fornire al contribuente, entro almeno 60 giorni, le informazioni e gli strumenti (modelli e istruzioni, moduli, servizi telematici, prassi) necessari al corretto adempimento.

Effetti finanziari - Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Obbligo di invito al contraddittorio (articolo 4-octies)

L'articolo 4-octies del DL Crescita interviene sul DLGS n. 218/1997 prevedendo, con

effetto dagli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020, l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di avviare, nei casi espressamente previsti, un contraddittorio preventivo con il contribuente per definire in via amministrativa la pretesa tributaria.

Nel dettaglio, si prevede che l'ufficio accertatore, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, prima di emettere un avviso di accertamento, notifichi un invito a comparire ai sensi dell'articolo 5, DLGS n. 218/1997 per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Il mancato invito al contribuente comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato validamente attivato.

Sono esclusi dal procedimento dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale e gli avvisi di rettifica parziale.

Nei casi di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

È, altresì, prevista una proroga dei termini di notificazione dell'atto impositivo nei casi in cui tra la data di comparizione per definire l'accertamento con adesione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria intercorrano meno di 90 giorni.

Osservazioni

La norma ripropone integralmente il testo dell'articolo 16 della PDL Ruocco.

La disposizione reca una serie di criticità che Confindustria aveva avuto modo di rappresentare nel corso dei lavori della citata proposta di legge.

In particolare, il richiamo al “processo verbale di chiusura delle operazioni” potrebbe far sorgere alcune difficoltà interpretative, in considerazione della prassi dell'Amministrazione finanziaria di rilasciare siffatti verbali di chiusura anche all'esito di verifiche “a tavolino”, svoltesi integralmente presso la sede dell'Agenzia delle Entrate.

Sarebbe stato più idoneo un richiamo al processo verbale di constatazione rilasciato all'esito di verifiche successive all'accesso.

Perplessità suscita anche la proroga a 120 giorni dei termini di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo, a danno del contribuente.

Indubbiamente i profili più critici della norma riguardano, però, la scelta del legislatore di escludere tout court dal procedimento di contraddittorio endoprocedimentale i casi di accertamento parziale del reddito imponibile (articolo 41-bis, DPR n. 600/1973) e quelli effettuati in presenza di pericoli per la riscossione dell'IVA (articolo 54, comma 4, DPR n. 633/1972); si tratta di fattispecie particolarmente ricorrenti, la cui esclusione restringe eccessivamente il campo di applicazione della procedura, svilendo la portata delle norma e la rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale come strumento di garanzia del contribuente e di buona gestione della potestà impositiva¹³.

Infine, in difetto di invito, l'accertamento è invalido ma si addossa al contribuente l'onere di dimostrare le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Norma di interpretazione autentica in ipotesi di ravvedimento parziale (art. 4-decies)

L'articolo 4-decies reca una norma di interpretazione autentica in materia di ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13 del DLGS. n. 472 del 1997.

La norma dispone che il citato articolo 13 debba essere interpretato nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato (pagamento del tributo e delle sanzioni ridotte in due momenti differenti), purché nei tempi prescritti dal comma 1, lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter),

¹³ Rilevanza riconosciuta anche dalla giurisprudenza di legittimità (v. Corte di Cassazione, sentenza a SS.UU. del 29 luglio 2013, n. 18184).

b-quater) e c) del medesimo articolo 13.

Nel merito, si precisa che nelle ipotesi in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento operoso (con il versamento della sanzione ridotta e degli interessi) intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento, mentre gli interessi dovuti sono calcolati per l'intero periodo di ritardo. La riduzione della sanzione in caso di ravvedimento viene riferita al momento di perfezionamento dello stesso.

Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito ravvedere autonomamente i singoli versamenti, con le riduzioni previste, ovvero ravvedere il versamento complessivo applicando alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

Si specifica che le disposizioni in oggetto si applicano solamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni

La norma interpretativa in commento, come chiarito dalla relazione tecnica, recepisce i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, in materia di ravvedimento parziale.

Nella circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, sebbene l'istituto del ravvedimento si perfezioni (anche parzialmente) solo all'esito di un procedimento complesso, consistente sia nella regolarizzazione del comportamento (versamento del tributo omesso), sia nel versamento delle sanzioni e dei relativi interessi, non è necessario che ciò avvenga in un unico momento.

Pertanto, il contribuente può procedere al versamento della sanzione ridotta in un momento successivo al versamento del tributo e/o degli interessi, fermo restando che fino al compimento di tali atti (e quindi al perfezionamento del ravvedimento), lo stesso contribuente resta soggetto alla notifica di atti di accertamento o di liquidazione che precluderebbero la possibilità di beneficiare della sanzione ridotta.

Effetti finanziari –La RT non ascrive alla norma effetti finanziari in quanto la norma, di natura interpretativa, risulta essere conforme alle indicazioni fornite in via di prassi dall'Agenzia medesima e, di conseguenza, non produce effetti sul gettito.

Rientro dei cervelli (articolo 5)

L'articolo 5 del DL Crescita introduce rilevanti modifiche alla disciplina agevolativa dei lavoratori "impatriati", prevista dall'articolo 16 del DLGS 14 settembre 2015, n. 147, nonché alle misure di favore per i docenti ed i ricercatori che rientrano in Italia, di cui all'articolo 44 del DL 31 maggio 2010, n. 78.

Le disposizioni contenute nel DL Crescita intervengono esclusivamente sui requisiti di accesso all'agevolazione stabiliti per i manager ed i lavoratori altamente qualificati e specializzati (art. 16, comma 1, DLGS n. 147/2015), mentre non sono state modificate le regole stabilite per i lavoratori laureati (art. 16, comma 2, DLGS n. 147/2015).

Ciononostante, si ritiene che le nuove regole di determinazione del reddito imponibile contenute nel DL Crescita siano applicabili anche nei confronti della seconda categoria degli impatriati "laureati" per effetto del richiamo operato dal comma 2 alle disposizioni del comma 1 del medesimo articolo 16.

Nel merito, le modifiche apportate dalle lettere a), b), c) e d) al citato articolo 16 interessano i seguenti profili:

- l'estensione del regime agevolato anche ai titolari di reddito di impresa, nonché ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR (es. redditi di collaborazione coordinata e continuativa). Per la categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si deve più correttamente parlare di una conferma, operata in via normativa, di un'interpretazione estensiva già fornita dall'Agenzia delle Entrate;
- l'abrogazione di alcuni dei precedenti requisiti di accesso all'agevolazione: i) svolgere ruoli direttivi durante il periodo di permanenza in Italia o il possesso di una elevata qualificazione e professionalità; ii) lavorare in Italia alle dipendenze di una impresa italiana o in forza di un contratto di distacco con una società estera (es. controllante o

controllata dall'azienda italiana nel cui interesse il soggetto svolge l'attività lavorativa);

- il rafforzamento del beneficio fiscale¹⁴, attraverso l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dal 50% al 70% dei lavoratori impatriati. Tale percentuale è innalzata al 90% per i lavoratori che trasferiscono la residenza nelle regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia) o che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico;
- la riduzione a due anni del periodo minimo di permanenza all'estero prima del rientro nel nostro Paese (in luogo dei precedenti 5 anni);
- una estensione dell'agevolazione di ulteriori 5 anni (rispetto alla durata ordinaria pari a 5 periodi di imposta) in presenza di un figlio minorenne o a carico, ovvero di acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia. Nel periodo di vigenza dell'estensione, il lavoratore impatriato fruirà di un abbattimento del reddito imponibile IRPEF pari al 50% dei redditi prodotti in Italia (tale percentuale è pari al 90% in caso di presenza di figli minorenni o per coloro che trasferiscono la residenza nelle regioni del Mezzogiorno).

Restano, invece, confermate le altre condizioni di accesso al regime agevolato, e cioè:

- l'obbligo di mantenere la residenza fiscale nel nostro Paese per almeno 2 anni;
- l'attività lavorativa deve essere prestata in modo prevalente nel periodo di imposta in Italia (vale a dire almeno 183 giorni).

La lettera d) introduce, altresì, due importanti modifiche al regime degli impatriati con riguardo a:

- la prova del requisito minimo di residenza all'estero (comma 5-ter);
- gli sportivi professionisti (commi 5-quater e 5-quinquies).

Il nuovo comma 5-ter interviene per risolvere un contrasto esistente tra la disciplina interna e le regole previste dai trattati internazionali (c.d. "Tie break rules") ai fini dell'individuazione della residenza fiscale di una persona fisica.

Merita ricordare che, ai sensi della normativa nazionale (articolo 2 del TUIR), si

¹⁴ La disposizione non produce alcun effetto ai fini della determinazione della base imponibile contributiva che è determinata applicando le regole ordinarie.

considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che:

1. sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
2. hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del codice civile (sede principale di propri affari e interessi);
3. hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del codice civile (dimora abituale).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le tre condizioni sono fra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato, per la maggior parte del periodo d'imposta (cioè per almeno 183 giorni o 184 giorni in caso di anno bisestile), uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia (risoluzione n. 351/2008, circolare n. 304/1997).¹⁵

Ciò ha portato l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 17/E del 2017, ad escludere dal regime degli impatriati i soggetti rimasti iscritti all'anagrafe della popolazione residente (requisito formale) durante la loro permanenza all'estero – a prescindere dal fatto che gli stessi avessero trasferito in un altro Paese la loro abitazione permanente o il centro dei loro interessi vitali (requisito sostanziale).

Ciò aveva posto forti dubbi sulla compatibilità della disciplina nazionale con le regole internazionali dettate dalla Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi che, al fine di risolvere eventuali conflitti di sovranità impositiva fra Stati, danno prevalenza a requisiti sostanziali, nel seguente ordine gerarchico:

1. abitazione permanente;
2. centro degli interessi vitali (relazioni personali ed economiche);
3. luogo di soggiorno abituale;
4. nazionalità;

¹⁵ Nel merito si precisava che “... la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici..Ne consegue che l'iscrizione all'AIRE costituisce condizione necessaria ma non sufficiente per poter essere considerato non residente, a differenza dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente che, da sola, costituisce presupposto per essere considerato residente in Italia.”.

5. accordo fra gli Stati.

Per risolvere tale criticità il nuovo comma 5-ter stabilisce che la verifica del biennio di residenza fiscale estera dovrà tenere conto di quanto previsto dalle convenzioni internazionali e, di conseguenza, dovrà essere riconosciuta l'agevolazione anche ai cittadini italiani che, pur non essendosi cancellati dal registro della popolazione residente, possono dimostrare di avere trasferito la loro residenza fiscale in un altro Paese in base alle regole convenzionali.

Tale disposizione, come confermato in recenti risposte ad interpello fornite dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Risposte ad interpello nn. 204, 216 e 217 del 2019), trova applicazione anche nei confronti dei lavoratori non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, con riferimento ai periodi di imposta per i quali siano stati già notificati atti impositivi ancora impugnabili, ovvero siano oggetto di impugnazione o, ancora, per i periodi di imposta per i quali non siano decorsi i termini per l'accertamento. Non è previsto il rimborso delle imposte versate a seguito di adempimento spontaneo.

Per effetto, infatti, dell'abrogazione dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione, il regime degli impatriati sarà fruibile dal periodo di imposta 2020 anche da parte di sportivi professionisti (allenatori o calciatori di nazionalità italiana o estera) che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, posto che il contratto di prestazione sportiva, disciplinato dalla Legge 23 marzo 1981, n. 91, è qualificabile come rapporto di "lavoro subordinato".

Poiché ciò avrebbe potuto comportare una rilevante perdita di gettito per l'Erario, nonché creare effetti distorsivi sulla concorrenza fra le società sportive professioniste a causa della differente intensità del beneficio fiscale in capo allo sportivo legata alla sede di residenza¹⁶, durante l'iter di conversione del decreto, è stato introdotto un nuovo comma 5-quater. Tale disposizione prevede le seguenti limitazioni per gli sportivi professionisti:

- i redditi prodotti in Italia da tali soggetti concorrono a formare il reddito imponibile nel

¹⁶ La sede di lavoro per i calciatori professionisti "tesserati" è quella stabilita dal contratto individuale di lavoro stipulato con la società sportiva (Agenzia delle Entrate, circolare n. 37/E del 2013, par. 1.3).

limite del 50% (in luogo del 30% applicabile per le altre categorie di lavoratori impatriati);

- sono esclusi dalla fruizione delle deduzioni maggiorate riconosciute a coloro che trasferiscono la loro residenza nelle regioni del Mezzogiorno o che hanno tre figli minorenni o a carico.

Il comma 5-quinquies subordina l'applicazione del regime fiscale degli sportivi professionisti impatriati, di cui al comma 5-quater, al versamento di un contributo pari allo 0,5 dell'imponibile destinato a finanziare il bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio per il potenziamento dei settori giovanili.

Le modifiche apportate dalle lettere a), b), c) e d) sopra riportate si renderanno applicabili ai soggetti che trasferiranno la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo di imposta 2020, salve le disposizioni del comma 5-ter che, come detto in precedenza, trovano applicazione anche dal periodo di imposta 2019.

Pertanto, potremmo avere le seguenti ipotesi:

- a) rientro in Italia dal 3 luglio 2019: tali soggetti acquisiranno la residenza fiscale in Italia soltanto dal periodo di imposta 2020 e potranno fruire della nuova disciplina (redditi prodotti in Italia imponibili nella misura del 30%);
- b) rientro in Italia entro il 2 luglio 2019: a tali soggetti resta applicabile la vecchia disciplina (imponibilità 50% dei redditi prodotti in Italia).

La seconda parte dell'articolo 5 interviene sul regime di favore a vantaggio dei docenti e ricercatori di cui all'articolo 44 del DL n. 78/2010.

Tale agevolazione consiste nella parziale imposizione (nella misura del 10%) degli emolumenti percepiti da docenti e ricercatori che, dopo aver svolto una documentata attività di ricerca o docenza all'estero, si trasferiscono nel territorio dello Stato per svolgere la loro attività.

Il DL Crescita introduce, a decorre dal periodo di imposta 2020, le seguenti novità:

- l'estensione della durata ordinaria del regime di favore dagli attuali 4 a 6 anni;
- una durata maggiorata del regime in presenza di specifiche condizioni familiari simili a quelle già analizzate per i lavoratori impatriati. In particolare, la durata

dell'agevolazione potrà essere prolungata a 8, 11 o 13 anni in presenza, rispettivamente di almeno uno, due o tre figli minorenni o a carico.

Infine, al comma 3-quater dell'articolo 44 del DL n. 78/2010, analogamente a quanto stabilito per gli impatriati, si prevede una sanatoria di favore per i docenti/ricercatori di cittadinanza italiana che hanno fruito dell'agevolazione in mancanza del requisito dell'iscrizione all'AIRE durante il periodo di permanenza all'estero.

Pertanto, a tali soggetti si consente di comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle previsioni dettate dalle Convenzioni internazionali. Tale norma trova applicazione anche in relazione ad annualità precedenti, per le quali siano stati notificati atti impositivi - non ancora definitivi - volti al recupero delle agevolazioni. Non è previsto il rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.

Per i docenti e ricercatori che trasferiranno la residenza in Italia a decorrere dal 2020, si prevede ora, che la condizione si consideri comunque rispettata qualora gli stessi possano essere considerati residenti in uno Stato estero sulla base delle specifiche disposizioni recate dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Osservazioni

Con l'intervento operato dal DL Crescita viene nuovamente modificato¹⁷ il regime agevolato dei lavoratori impatriati, di cui all'art. 16 del DLGS n. 147/2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione), volto a favorire l'attrazione di personale qualificato che possa rendere maggiormente competitive le imprese che operano in Italia.

Nel dettaglio, tale disciplina risponde ai seguenti obiettivi:

- 1. incentivare il trasferimento in Italia dei manager e dei lavoratori con elevate qualificazioni e specializzazioni;*
- 2. mantenere le precedenti agevolazioni per il rientro in Italia di cittadini italiani laureati (c.d. controesodo).*

La duplice finalità comporta che il regime agevolato possa rendersi applicabile a due

¹⁷ Dopo gli interventi operati con la Legge di Bilancio 2016 e con la Legge di Bilancio 2017.

categorie di beneficiari, caratterizzate da specifici requisiti soggettivi, accomunati dalla circostanza di trasferirsi fiscalmente in Italia per svolgere un'attività di lavoro, quali:

- *i manager e i lavoratori qualificati (comma 1);*
- *i lavoratori laureati che abbiano svolto nei 24 mesi precedenti il rientro in Italia un'attività di studio o di lavoro all'estero (comma 2).*

Le maggiori rigidità esistenti nei requisiti di accesso dell'agevolazione per gli impatriati "qualificati" di cui al comma 1 (periodo minimo di residenza all'estero di 5 anni), nonché alcuni dubbi applicativi nella mobilità del personale infragruppo (nelle ipotesi di distacco all'estero, con successivo rientro in Italia)¹⁸ hanno disincentivato, in questi anni, il ricorso a tale opzione da parte delle imprese.

Con l'intervento operato dal DL Crescita, se da un lato sono positivamente superate tali criticità, poiché si è cercato di uniformare i presupposti di accesso al regime di favore per entrambe le categorie di lavoratori impatriati (es. riduzione a 2 anni della permanenza all'estero), dall'altro lato l'eliminazione tout court di qualsiasi requisito di qualificazione rischia di attribuire l'agevolazione fiscale anche a soggetti non in grado di dare un effettivo contributo alla crescita e alla competitività delle imprese.

Analogamente, la scelta di prevedere maggiori benefici fiscali in favore dei lavoratori impatriati in ragione dei carichi familiari, desta qualche perplessità, poiché non si intravede la ragione di riconoscere una agevolazione fiscale rafforzata alle sole famiglie dei lavoratori impatriati, avulsa rispetto ad una complessiva riforma dell'IRPEF per la generalità dei contribuenti. Peraltro, l'attuale disciplina di tassazione delle persone fisiche utilizza il meccanismo delle detrazioni di imposta per sostenere la famiglia, mentre la norma in commento riconoscerebbe ai lavoratori impatriati degli

¹⁸L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 17/E del 2017, nel paragrafo 3.1 aveva escluso dal beneficio "...i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero e avere acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma, ciò in quanto il loro rientro in Italia, avvenendo in esecuzione delle clausole del precedente contratto di lavoro si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e pertanto non soddisfa la finalità attrattiva della norma".

Con la successiva risoluzione n. 76/E del 2018 e la risposta all'interpello n. 45 del medesimo anno, l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento chiarendo che sono agevolabili le ipotesi di lavoratori distaccati all'estero rientrati in Italia qualora:

- il distacco sia stato più volte prorogato, determinando un effettivo radicamento all'estero;
- il rientro in Italia non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

abbattimenti maggiorati dalla loro base imponibile (pari al 90% in luogo del 70%). Sebbene tale maggiore beneficio fiscale abbia carattere temporaneo, come detto, la difformità di trattamento fiscale tra contribuenti a parità di carichi familiari risulta di dubbia ragionevolezza.

Riguardo alle disposizioni per gli impatriati che si trasferiscono nel Mezzogiorno, si esprimono dubbi sull'efficacia della misura nel favorire l'avvio di nuove attività di imprese o di lavoro autonomo nelle Regioni meridionali. La formulazione della disposizione si espone a potenziali abusi qualora il lavoratore impatriato, sebbene abbia acquisito la residenza fiscale in un comune delle regioni del Mezzogiorno, svolga la sua attività lavorativa in un comune situato in una regione diversa.

Condivisibili appaiono, invece, le disposizioni di salvaguardia della fruizione delle agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati, docenti e ricercatori, che avevano omesso di iscriversi all'AIRE durante il periodo di permanenza all'estero.

Come evidenziato dal Governo nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01717, con riferimento ai docenti e ricercatori rientrati dall'estero, la mancata cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente nel periodo antecedente il rientro in Italia, sulla base della precedente disciplina e prassi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate, legittimava l'esclusione dal beneficio fiscale anche qualora tali soggetti avevano acquisito la residenza fiscale nel Paese estero.

Ciò avrebbe comportato una penalizzazione eccessiva nei confronti di alcuni soggetti che danno un sostanziale contributo allo sviluppo della ricerca e dell'innovazione in Italia.

Discutibilmente restano esclusi dalla sanatoria coloro che, in buona fede, hanno versato le maggiori imposte in adempimento spontaneo ad eventuali accertamenti già notificati.

Resta da valutare, invece, se tale disposizione aprirà ad una revisione della nozione di residenza fiscale adottata del nostro ordinamento (che prevede alternativamente requisiti formali e sostanziali) per coordinarla con quanto previsto dalle Convenzioni internazionali, oppure, come appare più probabile, l'ambito applicativo dell'articolo 5

rimarrà circoscritto soltanto alle agevolazioni fiscali in commento.

Effetti finanziari – Considerata la tempistica di riscossione degli importi accertati, la RT stima i seguenti effetti finanziari (in mln di euro):

	2019	2020	2021	2022	2023
Effetti finanziari	-3,3	-3,3	-3,3	-3,3	0

Modifiche al regime forfettario (articoli 6 e 6-bis)

Gli articoli 6 e 6-bis intervengono sul regime di tassazione forfettaria per gli imprenditori individuali e i professionisti, come modificato dalla Legge di Bilancio 2019.

In particolare, il primo comma dell'articolo 6 aggiunge un periodo al comma 69 della Legge di Stabilità 2015, che ha istituito tale disciplina agevolativa, prevedendo che l'esonero dall'obbligo di operare le ritenute fiscali previsto per tali soggetti non si applica nelle ipotesi di erogazione di redditi di lavoro dipendente o assimilati.

Pertanto i soggetti "forfettari" saranno tenuti ad effettuare le corrispondenti ritenute alla fonte sui predetti compensi.

Il successivo comma 2 stabilisce che, in deroga al divieto di retroattività delle norme tributarie stabilito dallo Statuto del Contribuente, tale modifica si rende applicabile anche sui compensi già corrisposti a tali lavoratori dipendenti o collaboratori, dai soggetti "forfettari", a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Per evitare che il recupero delle ritenute non effettuate nei mesi precedenti possa abbattere sensibilmente i compensi, viene stabilito che tali ritenute saranno trattenute dalle retribuzioni corrisposte a partire dal terzo mese successivo a quello di entrata in vigore del DL Crescita (1° maggio 2019), vale a dire dal mese di agosto.

Il comma 3 stabilisce un'analogia disposizione anche per gli imprenditori individuali e i professionisti che dichiarano ricavi compresi tra 65.001 e 100.000 euro, soggetti all'imposta sostitutiva del 20% sui complessivi redditi dichiarati (determinati in via analitica) a partire dal 2020.

L'articolo 6-bis si riferisce agli obblighi informativi che sono posti a carico dei soggetti "forfettari", in sostituzione dell'applicazione degli studi di settore (sostituiti dal periodo di imposta 2018 dagli ISA - Indici sintetici di affidabilità fiscale) dalla cui compilazione i forfettari sono esonerati ai sensi dell'articolo 1, comma 73, Legge di Stabilità 2015.

Nel rispetto dei principi generali dello Statuto del Contribuente si precisa che tali oneri informativi non comprendono dati ed informazioni già presenti, alla data di approvazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, nelle banche dati a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, ovvero che siano da comunicare o dichiarare ad essa entro la data di presentazione dei medesimi modelli di dichiarazione dei redditi.

Si demanda ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione di specifici obblighi informativi relativi all'attività svolta per i contribuenti che applicano il regime forfettario.

Il comma 3-bis dell'articolo 6 dispone che la sanzione in misura fissa, da 250 a 10.000 euro – ai sensi dell'articolo 6, comma 6, DLGS 18 dicembre 1997, n. 471, come modificato dall'articolo 1, comma 935, Legge di Bilancio 2018 - che si applica al cessionario/committente che esercita la detrazione di un'imposta erroneamente assolta in misura superiore a quella effettivamente dovuta si applichi anche ai casi precedenti all'entrata in vigore della suddetta norma.

Osservazioni

L'intervento operato dal DL Crescita rimuove alcune criticità che erano sorte a seguito dell'ampliamento della platea dei soggetti beneficiari del regime forfettario disposto dalla Legge di Bilancio 2019 e, di conseguenza, dei contribuenti esonerati dai principali obblighi dei sostituti di imposta.

Tali soggetti, infatti, non sono tenuti:

- a operare le ritenute fiscali sui compensi da loro erogati;
- all'invio della relativa Certificazione Unica al percipiente;
- alla compilazione della dichiarazione annuale modello 770.

In primo luogo si osserva come la semplificazione degli adempimenti a carico dei soggetti forfettari non fosse totale, in quanto tali soggetti, oltre ad essere tenuti ad effettuare le relative trattenute previdenziali, dovevano comunque comunicare nel cedolino paga i dati relativi all'imponibile fiscale ai percipienti, per consentire agli stessi di procedere all'autoliquidazione delle imposte dovute.

Peraltro, l'omesso invio della CU precludeva al lavoratore dipendente impiegato presso un soggetto "forfettario" la possibilità di accedere alla dichiarazione precompilata.

Sussistevano, altresì, dubbi se tale esonero dagli adempimenti dei sostituti di imposta si estendesse anche alle addizionali locali dell'IRPEF (le quali sono trattenute dal sostituto di imposta nell'anno fiscale successivo a quello di riferimento).

Per effetto di tale esonero, un soggetto entrato nel forfettario dal 2019 non sembrava tenuto ad effettuare alcuna trattenuta anche in relazione alle addizionali calcolate rispetto all'anno 2018, cioè in un anno in cui lo stesso era tenuto ai normali obblighi di sostituto di imposta.

Al fine di superare tali criticità, la norma in commento introduce per i soggetti forfettari la figura di sostituto di imposta "parziale", che è tenuto ad applicare i relativi adempimenti esclusivamente con riferimento ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati corrisposti (vale a dire l'obbligo di effettuazione e di versamento della ritenuta e di certificazione).

Diversamente, non devono essere operate le ritenute con riferimento alle erogazioni di redditi di natura diversa da quella indicata. A fronte di tale esonero, i soggetti "forfettari" devono compilare il quadro RS della dichiarazione annuale dei redditi, modello Unico, indicando il codice fiscale del percipiente il compenso non assoggettato a ritenuta.

In materia IVA, si accoglie con favore la disposizione che sancisce l'efficacia retroattiva della norma, contenuta nella Legge di Bilancio 2018, che aveva disposto la sanzione in misura fissa (in luogo della sanzione proporzionale pari al 90% dell'imposta detratta) per il cessionario/committente che esercita la detrazione dell'IVA erroneamente addebitata in misura superiore a quella dovuta. Così facendo, sono stati

fugati i dubbi interpretativi emersi a seguito dell'entrata in vigore della suddetta norma, confermando che la sanzione più mite debba applicarsi anche ai casi anteriori al 1° gennaio 2018. A tale riguardo, si rammenta che, mentre l'Agenzia delle Entrate attribuiva valore innovativo alla norma recata dalla Legge di Bilancio 2018, la Cassazione, con la sentenza n. 24001/2018, ne aveva confermato l'efficacia retroattiva con esclusivo riferimento all'applicazione della sanzione in misura fissa, disconoscendo, invece, il diritto alla detrazione dell'IVA.

Con il chiarimento operato con il DL Crescita si fugano finalmente tali dubbi interpretativi, dando sostanziale riconoscimento al principio comunitario di neutralità dell'imposta. Si rileva, infatti, che in caso di disconoscimento del diritto alla detrazione IVA, il cessionario/committente sarebbe restato inciso di un'imposta recuperabile solamente tramite un'azione diretta nei confronti del fornitore.

Effetti finanziari – Alla disposizione non sono ascrivibili effetti di gettito.

Incentivi per la valorizzazione edilizia (articolo 7)

L'articolo 7, al comma 1, dispone l'applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipocatastali in misura fissa pari a 200 euro per il trasferimento di interi fabbricati nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare. Al fine di ottenere l'applicazione dell'imposta agevolata, le imprese acquirenti devono, entro 10 anni, provvedere alla demolizione e ricostruzione degli stessi anche con variazione volumetrica, oppure devono eseguire interventi di ristrutturazione edilizia (ex articolo 3, comma 1, lettere b), c), e d) del DPR 3 giugno 2001, n. 380) che siano conformi alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica NZEB, A o B. Inoltre, a seguito di tali interventi è necessario che, nel medesimo termine di 10 anni, l'immobile sia alienato, anche se suddiviso in più unità immobiliari qualora l'alienazione riguardi almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato. In caso di mancato rispetto delle suddette condizioni, le imposte dovranno essere versate in misura ordinaria e sarà dovuta una sanzione pari al 30% delle imposte, nonché gli interessi di mora dalla data di acquisto del fabbricato. L'agevolazione è riconosciuta per gli acquisti effettuati

fino al 31 dicembre 2021.

Il comma 1-bis, introdotto in sede di conversione del DL Crescita, dispone l'applicazione delle imposte ipocatastali in misura fissa per le iscrizioni e annotazioni conseguenti l'apposizione di un vincolo sugli immobili delle imprese di assicurazione private in seno alle procedure di crisi aziendale (ex articolo 333 del DLGS 7 settembre 2005, n. 209 - c.d. CAP). Inoltre, è stato modificato l'articolo 188, comma 3-bis del CAP, concernente i poteri di intervento dell'IVASS nei confronti delle singole imprese assicuratrici. Nello specifico, si dispone che l'IVASS possa adottare anche misure preventive o correttive nei confronti delle singole imprese di assicurazione e riassicurazione ai fini della salvaguardia della stabilità del sistema finanziario nel suo complesso e del contrasto di rischi sistematici. Inoltre, l'IVASS potrà disporre limitazioni, restrizioni temporanee o differimenti per determinate tipologie di operazioni o di facoltà riconosciute ai contribuenti.

Osservazioni

Al fine di promuovere la riqualificazione edilizia, la norma in commento introduce una tassazione agevolata relativa all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale dovute sui trasferimenti immobiliari a favore di imprese di costruzione o ristrutturazione edilizia. Il risparmio fiscale conseguente deriva dall'assoggettamento alle imposte in misura fissa, pari a 200 euro l'una (per un totale di 600 euro), in luogo del versamento dell'imposta di registro in misura proporzionale, con aliquota del 9% e delle imposte ipotecaria e catastale per un importo di 50 euro ciascuna¹⁹.

L'agevolazione riguarda, come detto, esclusivamente i trasferimenti immobiliari fatti dalle imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare purché queste provvedano

¹⁹ Si ricorda che la misura fissa rappresenta generalmente l'imposta minima dovuta sugli atti soggetti a registrazione che, ordinariamente, è pari a 200 euro. L'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale fisse pari a 50 euro ciascuna, pertanto, è una deroga alla norma ordinaria ed è applicabile solamente ai trasferimenti immobiliari assoggettati all'imposta di registro corrisposta in misura proporzionale. Per tale ragione, la misura in commento non può essere considerata peggiorativa, con riferimento alle imposte ipocatastali, in quanto, agevolare i trasferimenti immobiliari prevedendo l'applicazione dell'imposta di registro fissa, non poteva che accompagnarsi all'applicazione delle imposte ipocatastali fisse in misura pari a 200 euro l'una.

a demolire e ricostruire i fabbricati acquistati e a rivenderli entro 10 anni. Appare condivisibile che, in sede di conversione, siano state riviste le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione, estendendola anche ai trasferimenti immobiliari sui quali si applica il trattamento di esenzione da IVA (sui quali, in deroga al principio di alternatività IVA-registro, è ordinariamente prevista l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale) e anche ai casi in cui la successiva rivendita riguardi solo il 75% dei fabbricati suddivisi in più unità immobiliari.

Considerato che la finalità della norma è quella di agevolare fiscalmente la riqualificazione edilizia, si ritiene, altresì, condivisibile che, in sede di conversione, sia stata contemplata la possibilità di effettuare sui fabbricati interventi, diversi dalla demolizione e ricostruzione, comunque mirati all'efficientamento energetico. È possibile, infatti, godere dell'agevolazione anche nei casi in cui sui fabbricati siano realizzati interventi di manutenzione straordinaria, di restauro, di risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, purché si consegua la classe energetica A o B, o la classe NZEB (Near Zero Energy Building) e sempre a condizione che il fabbricato sia alienato entro i 10 anni. Al riguardo, ci si interroga sulla necessità di imporre l'ulteriore condizione della rivendita dell'immobile, nel momento in cui il fabbricato sia stato comunque ricostruito o ristrutturato, adeguato alle classi energetiche di efficienza, e quindi, la finalità della norma sia stata conseguita. Peraltro, non si può ignorare che, in caso di mancato rispetto delle condizioni descritte, l'impresa sarà tenuta al versamento di una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta, al versamento delle imposte ordinarie e degli interessi di mora maturati per un decennio (dalla data di acquisto del fabbricato al momento in cui si potrebbe verificare il mancato rispetto della condizione).

Effetti finanziari – La RT stima oneri pari a 30 milioni di euro per il 2019 e a 40 milioni di euro annui per il 2020 e il 2021.

Esenzione dalla TASI per gli immobili merce (articolo 7-bis)

L'articolo 7 dispone l'esonero dal tributo per i servizi indivisibili (TASI) per i fabbricati costruiti e destinati alla vendita finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

La disposizione in commento riproduce una analoga proposta contenuta dall'articolo 19 nella PDL Ruocco, recante misure di semplificazione fiscale. La nuova disposizione si applica a decorrere dal 1° gennaio 2022.

Osservazioni

La disposizione in commento accoglie la richiesta, avanzata da tempo dall'Associazione Nazionale dei Costruttori Edili (ANCE) e Confindustria, di escludere gli immobili "invenduti" delle imprese edili dalle imposte locali, in quanto tali fabbricati non costituiscono beni patrimoniali, ma rappresentano il magazzino per tali imprese.

Ai fini IMU, tale principio generale era stato accolto, dal periodo di imposta 2014, a seguito dell'introduzione del comma 9-bis all'art. 13 del DL n. 201/2011 (norma istitutiva IMU), operata dall'art. 2, comma 2, del DL n. 102/2013.

Tale disposizione prevede che "... sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati".

Ai fini TASI, invece, fino alla modifica in commento, si prevedeva esclusivamente l'applicazione della TASI con aliquota ridotta dell'1 per mille, con facoltà del Comune di azzerare o aumentare fino ad un massimo del 2,5 per mille.

Effetti finanziari – La RT ascrive alla misura oneri finanziari per l'Erario, valutati in 15 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2022.

Sisma bonus acquisti (articolo 8)

L'articolo 8 estende le detrazioni previste per l'acquisto di immobili antisismici (c.d.

sisma bonus acquisti) anche alle unità immobiliari ricomprese nelle zone a rischio sismico 2 e 3, in luogo dell'attuale applicazione solo alla zona sismica 1.

In particolare, il DL Crescita in commento estende l'ambito territoriale agli interventi previsti dall'articolo 16, comma 1-septies, del DL 4 giugno 2013, n. 63 che riconosce all'acquirente dell'immobile nell'edificio ricostruito una detrazione pari al:

- 75% del prezzo di acquisto della singola unità immobiliare, come riportato nell'atto pubblico di compravendita, se dalla realizzazione degli interventi deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- 85% del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita, se la realizzazione degli interventi comporta una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a due classi di rischio inferiore.

Il diritto alla detrazione del prezzo di acquisto dell'immobile è riconosciuto all'acquirente purché l'immobile sia venduto entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori da imprese di ricostruzione e ristrutturazione immobiliare che abbiano demolito o ricostruito l'immobile alienato allo scopo di ridurre il rischio sismico.

La detrazione, ricordiamo, deve essere ripartita in cinque rate annuali di pari importo e la spesa su cui applicare la percentuale non può superare il limite di 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno.

Le zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 sono quelle individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 108/ dell'11 maggio 2006.

La ricostruzione dell'edificio può determinare anche un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, sempre che le norme urbanistiche in vigore permettano tale variazione.

Gli interventi, inoltre, devono essere eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

L'agevolazione originaria è riconosciuta per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al

31 dicembre 2021; l'estensione alle zone sismiche 2 e 3 riguarderà gli interventi dall'anno 2019 al 2021.

Si ricorda che l'agevolazione prevede, in luogo della detrazione, un meccanismo di trasferimento di un credito d'imposta dai soggetti beneficiari alle imprese che hanno effettuato gli interventi oppure ad "altri soggetti privati" (persone fisiche, anche se esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti). In ogni caso, è esclusa la facoltà di cessione del credito a banche e intermediari finanziari.

Osservazioni

L'estensione dell'agevolazione, operata con il DL Crescita, è volta a rafforzare interventi di rigenerazione urbana ed è da valutarsi positivamente. Tuttavia, come evidenziato anche dall'ANCE, l'attuale termine del 31 dicembre 2021 rischia di compromettere l'efficacia dell'incentivo, in considerazione del fatto che gli interventi di rigenerazione urbana (acquisto del vecchio immobile, progettazione, richiesta e rilascio del titolo edilizio abilitativo, realizzazione dell'intervento e successiva vendita del fabbricato riconosciuto), richiedono tempi ben più lunghi. Sarebbe, pertanto, auspicabile, un'estensione del termine di vigenza dell'agevolazione.

Effetti finanziari – La RT rappresenta che l'agevolazione interessa le spese sostenute per gli interventi effettuati dal 2019 al 2021 e che la legislazione vigente prevede, per gli anni successivi al 2021, la detrazione al 36% ripartita in dieci quote annuali di pari importo. Ai fini della stima, in assenza di dati specifici, si assume una spesa per interventi in oggetto pari a 120 milioni di euro annui.

	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033
IRPEF	-2,7	-31,9	-50,2	-65,7	-54,7	-54,7	-19	1,4	21,8	6,5	6,2	2,7	0,5	-1,3	0
IRPEF/IRES	0	6,2	3,5	3,5	-2,7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IRAP	0	1,0	0,5	0,5	-0,4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IVA	1,4	1,4	1,4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale	-1,3	-23,3	-44,8	-61,7	-57,8	-54,7	-19,0	1,4	21,8	6,5	6,2	2,7	0,5	-1,3	0

Interventi di efficienza energetica e rischio sismico (articolo 10)

L'articolo 10 introduce una nuova modalità di fruizione degli incentivi fiscali riconosciuti per interventi di riqualificazione energetica (c.d. Eco bonus) e di consolidamento anti-sismico (c.d. Sisma bonus).

Nel dettaglio, il comma 1 dell'articolo in commento inserisce il nuovo comma 3.1 all'articolo 14²⁰ del DL n. 63/2013, in materia di detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica. La nuova disposizione concede al soggetto avente diritto alle detrazioni di poter optare per uno sconto corrispondente all'importo detraibile anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi. A quest'ultimo, lo sconto viene rimborsato sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione, in cinque quote annuali di pari importo, senza l'applicazione dei limiti di compensabilità, ovvero senza l'applicazione del limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi (articolo 34, Legge 23 dicembre 2000, n. 388) pari a 700.000 euro, né del limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244). Al fornitore che ha operato l'intervento si concede, altresì, la possibilità di una successiva cessione del credito di imposta ma solo ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. In ogni caso, è esclusa la possibilità di cessione del credito ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

²⁰ Si ricorda che l'agevolazione per la riqualificazione energetica degli edifici prevede detrazioni IRPEF o IRES qualora si eseguano interventi finalizzati all'aumento del livello di efficienza energetica di edifici esistenti. In particolare, le detrazioni sono riconosciute se le spese sono state sostenute per:

- la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento;
- il miglioramento termico dell'edificio (coibentazioni - pavimenti - finestre, comprensive di infissi);
- l'installazione di pannelli solari;
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

Le percentuali di detrazione, dal 50% al 75% della spesa, variano a seconda che l'intervento riguardi la singola unità immobiliare o gli edifici condominiali e in base all'anno in cui è stato effettuato. Le percentuali possono aumentare all'80% e all'85% nel caso in cui gli interventi siano effettuati su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 e siano finalizzati, congiuntamente, alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica. L'ammontare delle detrazioni è da ripartire in 10 rate annuali di pari importo.

Il comma 2 inserisce il nuovo comma 1-octies all'articolo 16²¹ del DL n. 63/2013, che introduce una disciplina per il contributo anticipato dal fornitore, analoga a quella descritta al comma 1 in materia di interventi di efficienza energetica, anche per gli interventi di adozione di misure antisismiche. In analogia a quanto disposto per il beneficiario delle detrazioni per efficienza energetica, anche il soggetto avente diritto alle detrazioni per il Sisma bonus può optare, in luogo delle stesse, per uno sconto sul corrispettivo dovuto anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a questo rimborsato sotto forma di credito d'imposta da recuperare in compensazione in 5 quote annuali. Il fornitore che ha effettuato gli interventi antisismici ha facoltà di cedere il credito di imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. È esclusa in ogni caso la possibilità di cessione ad istituti di credito e a intermediari finanziari.

Si ricorda che l'articolo 8 del DL Crescita, come precedentemente commentato, estende le detrazioni previste per gli interventi di rafforzamento antisismico realizzati

²¹ Si ricorda l'articolo 16 del DL 63/2013 prevede che per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, per interventi di adozione di misure antisismiche, le cui procedure di autorizzazione sono state attivate a partire dal 1° gennaio 2017, spetta una detrazione del 50%. La detrazione va calcolata su un ammontare complessivo massimo di 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno e deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo, nell'anno in cui sono state sostenute le spese e in quelli successivi. Si può usufruire di una maggiore detrazione nei seguenti casi:

- quando dalla realizzazione degli interventi derivi una riduzione del rischio sismico, che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore, la detrazione spetta nella misura del 70% delle spese sostenute;
- se dall'intervento deriva il passaggio a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'80% delle spese sostenute;
- per le spese sostenute per gli interventi antisismici effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, nel caso di passaggio a una classe di rischio inferiore, la detrazione spetta nella misura del 75% delle spese sostenute;
- per le spese sostenute per gli interventi antisismici effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, nel caso di passaggio a due classi di rischio inferiore, la detrazione spetta nella misura dell'85%.

Se gli interventi per la riduzione del rischio sismico che danno diritto alle più elevate detrazioni del 70% o dell'80% sono effettuati nei comuni che si trovano in zone classificate a rischio sismico 1, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, chi compra l'immobile nell'edificio ricostruito può usufruire di una detrazione pari al:

- 75% del prezzo di acquisto della singola unità immobiliare, come riportato nell'atto pubblico di compravendita, se dalla realizzazione degli interventi deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- 85% del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita, se la realizzazione degli interventi comporta una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a due classi di rischio inferiore.

mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici anche all'acquirente delle unità immobiliari ricomprese nelle zone classificate a rischio sismico 2 e 3.

Il comma 3 stabilisce che con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, siano definite le modalità attuative delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2, comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione da effettuarsi d'intesa con il fornitore.

In ultimo, il comma 3-ter estende la possibilità di cessione del credito, con le stesse modalità precedentemente esposte, ai beneficiari della detrazione per gli interventi di realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia come disposto dall'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del TUIR.

Osservazioni

Merita osservare che la norma in commento durante l'iter parlamentare di conversione in legge del decreto, ha subito delle rilevanti modifiche. In particolare, è stata introdotta la possibilità per i fornitori che hanno effettuato gli interventi applicando lo sconto al beneficiario, di optare per la cessione del credito d'imposta maturato ai propri fornitori di beni e servizi, in luogo dell'utilizzo in compensazione.

La modifica, che risponde parzialmente a quanto richiesto da Confindustria, si è resa necessaria per attenuare il rischio di una restrizione della concorrenza nell'offerta di servizi di riqualificazione energetica e consolidamento anti-sismico a danno delle piccole e medie imprese che spesso non dispongono della capienza fiscale necessaria per poter compensare i crediti acquisiti. La disposizione originaria all'interno del DL Crescita avrebbe, quindi, avvantaggiato gli operatori di maggiori dimensioni e capacità finanziaria con una conseguente distorsione delle dinamiche del mercato relativo con l'effetto di restringere le possibilità di offerta per i consumatori finali.

Effetti finanziari - La RT, ai fini della stima, ipotizza che la norma determini un

incremento pari all'1% delle spese annue sostenute per gli interventi in oggetto e si ipotizza che un ulteriore 1% sia relativo alle spese agevolate dalla legislazione vigente. Applicando i dati e la metodologia utilizzati nelle relazioni tecniche a corredo degli ultimi interventi di proroga delle agevolazioni citate, nell'ipotesi che la norma entri in vigore a partire dall'anno di imposta 2019, la RT giunge a stimare i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro):

	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
<i>IRPEF/IRES</i>	0,8	8,5	9,6	11,8	10,2	10,2	5,7	3,2	0,6	2,5	2,5	-1,9	0
<i>Credito</i>	-15,2	-15,2	-15,2	-15,2	-15,2	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale	-14,4	-6,7	-5,6	-3,4	-5	10,2	5,7	3,2	0,6	2,5	2,5	-1,9	0

Modifiche alla disciplina degli incentivi per la rottamazione e per l'acquisto di veicoli non inquinanti (articolo 10-bis)

L'articolo 10-bis interviene sull'incentivo riconosciuto per l'acquisto di motocicli elettrici ed ibridi nuovi, con contestuale rottamazione di analoghi mezzi maggiormente inquinanti, introdotto, per il solo 2019, dall'articolo 1, commi 1057-1064 della Legge di Bilancio 2019.

Le nuove disposizioni sostituiscono il comma 1057 della richiamata disciplina, riscrivendone parzialmente il contenuto. Viene ampliato l'accesso all'agevolazione, ricomprendendovi l'acquisto di un veicolo elettrico o ibrido di qualsiasi tipologia tra quelli classificati con la lettera "L" dall'articolo 47, comma 2, lett. a) del DLGS n. 285/1992 - Nuovo codice della strada. Si tratta, nel dettaglio, dei veicoli a due, tre ruote o quadricicli di qualsiasi cilindrata e velocità massima. Si ricorda che la previgente disposizione includeva i soli veicoli classificati nelle categorie L1 ed L3 (veicoli a due ruote) fino ad una potenza pari o inferiore agli 11kw.

L'ampliamento delle categorie ammissibili in acquisto si riflette simmetricamente sulle categorie di veicoli che è possibile riconsegnare per la rottamazione. In relazione alla rottamazione è ora prevista la possibilità di riconsegnare anche veicoli euro 3 o veicoli

oggetto di ritargatura obbligatoria ai sensi del DM 2 febbraio 2011.

L'agevolazione, che in base al previgente comma 1057 spettava purché alla data di acquisto del nuovo veicolo il richiedente risultasse proprietario o intestatario del veicolo riconsegnato da almeno 12 mesi, prevede ora la facoltà di riconsegnare anche veicoli di cui risulti proprietario/intestatario, per il medesimo arco temporale, un familiare convivente.

Sul piano degli obblighi documentali posti in capo alle imprese costruttrici o importatrici dei veicoli agevolati (articolo 1, comma 1062, Legge di Bilancio 2019) viene aggiunta la possibilità di acquisire e conservare il certificato di cessazione dalla circolazione rilasciato dalla motorizzazione civile, in luogo di quello relativo alla cancellazione per demolizione rilasciato dallo sportello telematico dell'automobilista.

Osservazioni

La disciplina agevolativa in commento, salvo proroghe, esaurirà il suo arco temporale di vigenza nel 2019. Si osserva che la stessa ha avuto concreta attuazione con il DM 20 marzo 2019, pubblicato in GU del 6 aprile 2019, n. 82. Il DL Crescita in commento interviene in corso d'anno, modificando significativamente il perimetro oggettivo dell'agevolazione e correggendo alcuni aspetti procedurali emersi nei primi mesi di vigenza. Di conseguenza, la misura assumerà una connotazione applicativa sostanzialmente stabile per un periodo relativamente contenuto (il restante semestre del 2019).

Gli interventi effettuati sulla normativa lasciano impregiudicati elementi di particolare rilievo, come l'intensità dell'agevolazione (30% del prezzo d'acquisto, IVA esclusa, fino ad un massimo di 3.000 euro per ciascun contribuente); le modalità di riconoscimento dell'incentivo (sconto sul prezzo da parte del venditore, compensato a quest'ultimo dai produttori/venditori che lo recuperano mediante credito d'imposta); e l'autorizzazione complessiva di spesa (10 milioni di euro nel 2019).

A quest'ultimo riguardo, il significativo ampliamento del perimetro oggettivo, pur restando ferma l'intensità del beneficio, potrebbe incrementare il tiraggio della misura,

contribuendo a determinare al termine dell'anno crediti d'imposta (in capo ai produttori/importatori) per un ammontare complessivo superiore ai 10 milioni di euro stimati e autorizzati in spesa. Si ricorda che la disciplina vigente (art. 1, comma 1063, Legge di Bilancio 2019) prevede che il Ministero dell'Economia e delle Finanze monitori possibili scostamenti rispetto allo stanziamento previsto, agendo se opportuno in base all'articolo 17, comma 13, della Legge n. 196/2009, con iniziative volte ad assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione.

Effetti finanziari – Alle modifiche non sono stati ascritti ulteriori effetti finanziari rispetto a quanto precedentemente previsto, in ragione della presenza di un tetto di spesa predeterminato in 10 milioni di euro nel 2019 dall'articolo 1, comma 1063, Legge di Bilancio 2019.

Aggregazioni d'imprese (articolo 11)

L'articolo 11 costituisce una riedizione, per le operazioni di aggregazione di imprese realizzate dalla data di entrata in vigore del DL Crescita al 31 dicembre 2022, del c.d. "bonus aggregazioni".

In presenza di operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda, la norma in esame consente il riconoscimento fiscale dell'avviamento e del maggior valore attribuito ai beni strumentali, materiali e immateriali, fino al tetto massimo di 5 milioni di euro.

Il beneficio spetta a condizione che il soggetto risultante dall'operazione straordinaria sia uno dei seguenti soggetti passivi IRES: società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperativa; società di mutua assicurazione; società europea o società cooperativa europea residenti nel territorio dello Stato.

Oggetto dell'agevolazione sono i maggiori valori di avviamento e quelli attribuiti ai beni strumentali materiali e immateriali delle imprese che partecipano alla fusione o scissione, che vengono riconosciuti ai fini fiscali senza il pagamento di alcuna imposta

sostitutiva di affrancamento.

Rispetto alle disposizioni contenute nelle precedenti misure analoghe (v. DL n. 5 del 2009) viene espressamente indicato l'avviamento tra i valori affrancabili.

L'applicabilità del beneficio è espressamente subordinata alle seguenti condizioni:

- a. imputazione in bilancio del disavanzo di concambio in corrispondenza dei maggiori valori emersi; e
- b. ammontare complessivo dei valori gratuitamente affrancabili che non può, in ogni caso, superare i 5 milioni di euro.

L'agevolazione si applica, ai sensi del comma 2, anche alle operazioni di aggregazione effettuate attraverso conferimenti di azienda, con gli stessi limiti temporali e quantitativi già descritti.

Il comma 3 individua i requisiti necessari per la fruizione del bonus aggregazioni:

- le imprese partecipanti all'aggregazione devono operare da almeno due anni;
- sono escluse le aggregazioni di partecipazioni appartenenti al medesimo gruppo societario e quelle tra soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% ovvero per i quali esista un rapporto di controllo anche indiretto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) del codice civile.

Il maggior valore attribuito all'avviamento e ai beni strumentali viene riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dall'esercizio successivo a quello dell'operazione di aggregazione.

Ai sensi del comma 4, il beneficio si applica qualora le imprese interessate all'aggregazione si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione, nelle condizioni richieste dai precedenti commi.

Il comma 5 dispone l'applicazione della normativa generale prevista per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, rimborsi, sanzioni e contenzioso tributario.

I commi 6 e 7 recano disposizioni di natura antielusiva, prevedendo la decadenza

dall'agevolazione in specifiche ipotesi, quali lo svolgimento di un'ulteriore operazione straordinaria da parte della società risultante dall'aggregazione o la successiva cessione dei beni oggetto dell'affrancamento gratuito. Nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza, la società è tenuta a liquidare e versare le imposte dovute sul maggior reddito, relativo anche ai periodi d'imposta precedenti, senza applicazione di sanzioni ed interessi. Resta ferma, ai sensi del comma 6, la possibilità per il contribuente di proporre apposita istanza di interpello.

Osservazioni

La norma in commento ripropone - con riferimento alle operazioni di aggregazione aziendale effettuate nel periodo 1° maggio 2019-31 dicembre 2022 - un regime agevolativo specifico, già noto al nostro ordinamento, avente l'obiettivo dichiarato di incentivare le operazioni di aggregazione aziendale e favorire, in tal modo, la crescita dimensionale delle imprese.

Analoghi incentivi avevano trovato spazio nella (Legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, commi da 242 a 249 e, successivamente, nel DL 10 febbraio 2009, n. 5 (articolo 4); l'impianto normativo odierno ricalca, invero, quello del 2009.

La norma agevolativa prevede che si considera fiscalmente riconosciuto, entro il limite di 5 milioni di euro, il maggior valore dell'avviamento e dei beni strumentali materiali ed immateriali per effetto dell'imputazione a tali poste di bilancio del disavanzo da concambio che emerge da operazioni di fusione e di scissione, nonché dei maggiori valori iscritti sulle medesime poste dalla società conferitaria, in caso di conferimento di azienda (o ramo d'azienda).

Giova, in primo luogo, rimarcare che la norma non pone limiti dimensionali per l'ammissione al peculiare regime di affrancamento gratuito che è, quindi, potenzialmente fruibile sia dalle piccole e medie che dalle grandi imprese; questo aspetto, fermo restando il limite massimo di 5 milioni di importo affrancabile gratuitamente, potrebbe vanificare, in parte, le finalità della norma, che dovrebbe essere destinata prevalentemente alle piccole realtà imprenditoriali, favorendone la crescita dimensionale.

Per quanto concerne gli aspetti territoriali, la norma impone che il soggetto risultante dall'aggregazione sia residente nel territorio nazionale; la norma non pone, invece, limitazioni rispetto alle società partecipanti alle operazioni che possono, pertanto, essere anche soggetti non residenti (ma solo in qualità di soggetti incorporati, fusi o scissi).

Per il resto, riteniamo che il chiarimento di alcuni profili applicativi della disciplina possa essere affidato a precedenti interpretazioni rese dall'Agenzia delle Entrate, a corredo delle citate norme previgenti.

Quanto ai profili di applicazione temporale, ad esempio, per l'individuazione del momento di realizzazione dell'operazione (al fine di verificare il rispetto dei limiti temporali posti dalla disciplina) si possono richiamare le indicazioni contenute nella circolare AE n. 16/E del 21 marzo 2007, che ha identificato questo momento con la data in cui l'operazione stessa è "perfezionata". Più in particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che con riferimento alle operazioni di fusione e di scissione, tale momento coincide con la data di efficacia giuridica delle medesime operazioni ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 2504-bis, comma 2, e dell'articolo 2506-quater, comma 1, del codice civile. In relazione ai conferimenti d'azienda, invece, tale momento coincide con la data di iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale presso il registro delle imprese, ai sensi dell'articolo 2436, comma 5, del codice civile.

L'Agenzia ha, peraltro, chiarito che l'operazione di fusione, scissione o conferimento deve realizzare necessariamente una effettiva aggregazione aziendale, non ritenendo, quindi, sufficiente la mera creazione di un'azienda di dimensioni maggiori. La medesima circolare ha fornito chiarimenti anche su una disposizione analoga a quella attualmente contenuta nel comma 4 dell'articolo in commento, precisando che la congiunzione "o" assume funzione non disgiuntiva ma aggiuntiva. Ne deriva che il beneficio potrà essere concesso solo a condizione che le imprese partecipanti alle descritte operazioni di aggregazione aziendale possiedano i requisiti soggettivi e oggettivi (richiesti ai fini del riconoscimento fiscale) non solo al momento in cui viene posta in essere l'operazione di fusione, scissione o conferimento ma anche nel corso dei due anni precedenti l'operazione stessa.

Da ultimo, la norma reca una specifica disciplina di decadenza dall'agevolazione qualora la società risultante dall'aggregazione effettui ulteriori operazioni straordinarie, ovvero ceda i beni iscritti o rivalutati nei primi quattro periodi di imposta dall'effettuazione dell'operazione straordinaria, fatta salva la possibilità di presentare interpello disapplicativo ai sensi dell'articolo 11, comma 2, dello Statuto del Contribuente. La previsione di un meccanismo di recapture è finalizzata ad evitare che la società beneficiaria del bonus possa traslare il beneficio fiscale ad altro soggetto privo dei requisiti, in tal modo aggirando le condizioni necessarie per la fruizione. Sul punto va, peraltro, ricordato che la già menzionata circolare AE n. 16/2017, proprio per tali finalità antiabuso, ha ritenuto che anche eventuali operazioni straordinarie o atti dispositivi effettuati dai soci possono comportare la decadenza dall'agevolazione.

Gli stringenti vincoli posti dalla disciplina e il limitato importo del riconoscimento fiscale rendono la misura poco attrattiva.

Effetti finanziari – La RT, considerando l'ipotesi di esenzione fino a 5 milioni di euro, ha ricostruito i maggiori valori oltre tale soglia individuando da un lato minore imposta sostitutiva e dall'altro maggiori valori che si traducono in deduzioni fiscali per maggiori ammortamenti validi ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive. Di seguito gli effetti di competenza della misura (in mln di euro):

Competenza	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Imposta sostitutiva	-5,5	-5,5	-5,5	-5,5	0	0	0	0	0	0
IRES	-4,6	-9,1	-13,7	-18,2	-22,8	-18,2	-13,7	-9,1	-4,6	0
IRAP	-0,8	-1,5	-2,3	-3,0	-3,8	-3,0	-2,3	-1,5	0,8	0
Totale	-10,8	-16,1	-21,4	-26,7	-26,6	-21,3	-15,9	-10,6	-5,3	0

Modifica all'articolo 177 del TUIR in materia di scambio di partecipazioni (art. 11-bis)

L'articolo in esame, introdotto durante l'iter di conversione del decreto, inserisce il nuovo comma 2-bis nell'articolo 177 del TUIR.

Tale norma disciplina lo scambio di partecipazioni attuato con lo schema di conferimento, attraverso il quale la società conferitaria acquisisce il controllo di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1 del codice civile, ovvero lo integra in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, della società le cui quote partecipative sono scambiate.

In tali casi la normativa vigente prevede che ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, il valore di realizzo delle partecipazioni conferite è valutato in base al corrispondente aumento del patrimonio netto contabile della società conferitaria (regime c.d. "di realizzo controllato").

Si prescinde, quindi, dall'ordinario criterio del valore normale di cui all'articolo 9 del TUIR, per fare riferimento all'aumento di patrimonio netto contabile della conferitaria. In buona sostanza i riflessi reddituali dell'operazione in capo al soggetto conferente dipendono dal comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

Il nuovo comma 2-bis estende tale regime anche alle ipotesi in cui la società conferitaria non acquisisca il controllo di diritto, né lo integri in virtù di un obbligo legale o di vincolo statutario, solo ove ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5% o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni (c.d. holding), le predette percentuali si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'articolo 55 del TUIR.

Tali percentuali sono determinate, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa in caso di gruppi societari caratterizzati da una struttura a catena.

Con riferimento all'applicazione della disciplina di *participation exemption* (di cui all'articolo 87 del TUIR), la condizione dell'ininterrotto possesso (c.d. holding period) decorre dal primo giorno del sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite, in luogo del dodicesimo mese previsto dalla normativa vigente.

Si considerano cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente (criterio LIFO).

La predetta disposizione, tenuto conto che è stata introdotta durante l'iter di conversione in legge del decreto, deve intendersi applicabile alle operazioni di conferimento effettuate a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione (cioè, a decorrere dal 30 giugno 2019).

Osservazioni

La disposizione in esame, come illustrato dalla relazione tecnica, è volta ad estendere il c.d. regime di realizzo controllato di cui all'articolo 177, comma 2, del TUIR previsto per i conferimenti di partecipazioni anche ai casi in cui le partecipazioni non integrano o non accrescano il requisito del controllo della conferitaria, bensì si vanno ad aggiungere alle partecipazioni di controllo già detenute.

Tale norma risolve alcune perplessità che erano sorte a seguito dell'emanazione della Direttiva n. 2005/19/CE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi.

Con riferimento alla definizione di scambio partecipativo ai fini del regime comunitario, infatti, la Direttiva europea aveva ricompreso nell'ambito della disciplina anche "... l'operazione mediante la quale una società acquisisce nel capitale sociale di un'altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferire la maggioranza dei diritti di

voto di questa società o, se dispone già di tale maggioranza, acquisisce un'ulteriore partecipazione, in cambio dell'assegnazione ai soci di quest'ultima, in contropartita dei loro titoli, di titoli rappresentativi del capitale sociale della prima società ...”.

Diversamente, il legislatore italiano nell'integrare la disposizione sugli scambi di partecipazioni interni di cui all'art. 177 del TUIR (per uniformità rispetto alle modifiche apportate agli scambi intracomunitari di cui all'art. 178, comma 1, lettera e) del TUIR) ha esteso l'applicabilità del regime di realizzo controllato ai soli casi in cui la società conferitaria incrementi la partecipazione di controllo, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario.

Tale scelta aveva sollevato alcuni dubbi in dottrina, perché sembrava che il legislatore avesse recepito in modo più restrittivo quanto previsto dalla Direttiva UE.

La norma in commento supera tali criticità estendendo il regime di realizzo controllato agli scambi di partecipazioni tramite conferimento alle ipotesi in cui la conferitaria già possedeva il controllo della società conferita, purché la riallocazione delle partecipazioni:

- *sia effettuata in società interamente partecipate dal conferente (indipendentemente dalla acquisizione del controllo sulla conferita); e*
- *le stesse rappresentino una percentuale di diritti di voto o al capitale o al patrimonio almeno superiore a quelle soglie utilizzate per distinguere le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate.*

Da ultimo, merita osservare che l'estensione del regime di realizzo controllato al conferimento di partecipazioni non di controllo, previsto dalla norma in commento, è parzialmente compensato dall'inasprimento del periodo minimo di possesso (da 12 a 60 mesi), ai fini dell'accesso al regime di participation exemption sulle plusvalenze emergenti dalla successiva cessione delle partecipazioni conferite.

Effetti finanziari – La RT non ascrive alla misura oneri finanziari, in quanto la stessa misura è finalizzata a favorire - in fattispecie limitatissime - all'interno di gruppi perfettamente integrati la riallocazione di partecipazioni qualificate volte ad attuare il mero riassetto della governance.

Fatturazione elettronica San Marino (articolo 12)

L'articolo 12 del DL Crescita dispone che le speciali modalità di fatturazione previste per le operazioni effettuate da e verso gli operatori di San Marino dal Decreto del Ministro delle Finanze del 24 dicembre 1993 siano eseguite con modalità elettronica. Restano salve le disposizioni di esonero dall'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica per taluni soggetti. La norma affida a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate l'emanazione delle regole attuative.

Osservazioni

Nell'attuale contesto in cui vige l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica tra soggetti residenti e stabiliti nel territorio dello Stato si ritiene apprezzabile la norma in commento che introduce una modalità di fatturazione elettronica anche con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti di San Marino. Le modalità tecniche per adempiere alla fatturazione elettronica sono demandate a un decreto di prossima emanazione che dovrà tenere conto degli accordi siglati con la Repubblica di San Marino (ex articolo 71, DPR n. 633/1972). Tuttavia, si auspica che il processo di fatturazione che verrà delineato resti fedele alle regole tecniche, oggi adottate nel territorio dello Stato, che si basano sulla trasmissione e ricezione delle fatture tramite il Sistema di Interscambio. Questo consentirà agli operatori italiani di evitare di implementare nuove procedure e soprattutto di tenere una doppia modalità di fatturazione distinguendo i casi in cui la controparte è italiana da quella sammarinese. Si rammenta, peraltro, che la speciale procedura di fatturazione fino ad oggi adottata nei confronti degli operatori di San Marino – disciplinata dal Decreto del Ministero delle Finanze del 24 dicembre 1994 – comporta di dover emettere la fattura in quadruplica copia e di doverle presentare all'Ufficio di San Marino per la timbratura e il versamento dell'imposta. È immediato intuire che tale procedura appare quantomeno articolata e probabilmente superata rispetto alle nuove procedure di documentazione fiscale e ai nuovi sistemi gestionali sempre più automatizzati, oggi utilizzati dalle imprese.

Infine, si rammenta che consentire la fatturazione elettronica per le operazioni

effettuate nei confronti degli operatori di San Marino permetterà di evitare la compilazione del c.d. esterometro. Per le ragioni esposte, si ritiene che la norma in commento apporti una modifica che muove un ulteriore passo verso la completa automazione del processo di documentazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA; si auspica, pertanto, che le modalità attuative che verranno emanate tengano conto delle procedure già adottate dalle imprese e non generino ulteriori aggravii negli adempimenti.

Effetti finanziari – La norma ha natura procedurale, pertanto non comporta effetti finanziari.

Termini per l'emissione della fattura (articolo 12-ter)

L'articolo 12-ter modifica i termini di emissione delle fatture di cui all'articolo 21, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, disponendo che le fatture debbano essere emesse entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione²².

Osservazioni

In merito al termine di emissione delle fatture immediate, oggetto della norma in commento, si rammenta che sono, altresì, intervenute recenti modifiche (ad opera dell'articolo 11 del DL 23 ottobre 2018, n. 119), al fine di rispondere all'esigenza di adeguare la normativa IVA al nuovo sistema di fatturazione elettronica. L'emissione di fatture in formato elettronico, infatti, comporta il dover utilizzare strumenti informatici e l'attivazione di specifiche procedure non sempre esperibili il medesimo giorno dell'effettuazione dell'operazione (come disposto dalla precedente formulazione dell'articolo 21 del DPR n. 633/1972). Nella consapevolezza delle mutate condizioni, il legislatore aveva condivisibilmente concesso un tempo più ampio per emettere fattura che, dal 1° luglio 2019, si sarebbe dovuto estendere fino a 10 giorni dall'effettuazione

²² Il testo riprende la formulazione dell'articolo della PDL Ruocco.

dell'operazione in base alla formulazione del suddetto articolo 11 del DL n. 199/2018. Al riguardo, Confindustria aveva evidenziato sin da subito che tale modifica non avrebbe risolto in modo esaustivo tutte le difficoltà tecniche riscontrate dagli operatori e che, in taluni periodi dell'anno (es. chiusure aziendali), vi sarebbero state comunque difficoltà ad adempiere alla fatturazione entro 10 giorni; per tale ragione era stato suggerito di concedere un tempo ancora più ampio, purché fosse in ogni caso rispettata la corretta liquidazione dell'imposta. La norma in commento aumenta a 12 i giorni concessi per l'emissione della fattura, probabilmente ritenendolo un termine idoneo a evitare che i tempi necessari per il controllo e l'invio dell'esito della trasmissione da parte di SdI, anche per le operazioni effettuate negli ultimi giorni del mese, si sovrappongano con i tempi della liquidazione periodica.

Tuttavia, non si può ignorare che le criticità a suo tempo segnalate dagli operatori non si potranno risolvere solo concedendo 2 giorni di tempo in più; pertanto, si ritiene che la norma in commento sia stata un'occasione mancata per introdurre un'opportuna e reale semplificazione.

Per completezza, si rammenta che, contestualmente alla modifica del termine di emissione delle fatture, il DL n. 119/2018 aveva, altresì, imposto l'obbligo di indicare in fattura anche la data di effettuazione dell'operazione, qualora non coincida con la data di emissione. Tale previsione aveva allarmato non poco gli operatori che vedevano nella norma la minaccia di un ennesimo adeguamento dei propri sistemi contabili. Di tale preoccupazione, Confindustria si è fatta portavoce durante i confronti con l'Agenzia delle Entrate; la segnalazione è stata recepita nella circolare AE n. 14 del 17 giugno 2019. In tale documento, l'Agenzia ha chiarito che la data di emissione delle fatture elettroniche veicolate, tramite il Sistema di Interscambio, è inequivocabilmente attestata dal sistema di trasmissione del file al SdI. Ne consegue che sia da ritenersi corretto indicare nel campo data della fattura elettronica, il momento di effettuazione dell'operazione ai fini IVA, mentre la predisposizione e trasmissione del file potrà avvenire in uno qualsiasi degli undici giorni successivi.

Merita evidenziare che l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate non si estende alle fatture cartacee o analogiche veicolate tramite sistemi diversi dal SdI. Tali

fatture devono riportare come data fattura quella di emissione del documento e, nel caso non coincida con l'effettuazione dell'operazione, tale ultima data dovrà essere separatamente indicata.

Effetti finanziari – Alla disposizione non sono ascrivibili effetti di gettito.

Comunicazioni delle liquidazioni periodiche (articolo 12-quater)

L'articolo 12-quater modifica l'articolo 21-bis, comma 1, del DL 31 maggio 2010, n. 78 che definisce le scadenze dei termini di presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA. Nella precedente formulazione, l'articolo 21-bis definiva tali scadenze, rimandando a quelle in vigore per la trasmissione dei dati delle fatture, oggetto del precedente articolo 21; adempimento che è stato eliminato a seguito dell'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica.

La norma ripropone le scadenze, già vigenti, in base alle quali la comunicazione delle liquidazioni periodiche deve essere presentata entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, salvo quella del secondo trimestre (aprile-giugno) per il quale la scadenza è fissata al 16 settembre (invece del 31 agosto). Infine, si introduce la possibilità di presentare la comunicazione delle liquidazioni periodiche del quarto trimestre all'interno della dichiarazione annuale IVA, da presentarsi entro il 28 febbraio 2019.

Osservazioni

La disposizione in commento apporta una modifica necessaria all'articolo 21-bis del DL n. 78/2010 al fine di esplicitare, nella norma dedicata, i termini per la presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche. Si tratta di un adempimento introdotto contestualmente alla trasmissione telematica dei dati delle fatture (c.d. nuovo spesometro) la cui disciplina istitutiva rinviava a quella dello spesometro al fine di individuare i termini di presentazione della comunicazione delle liquidazioni. Inoltre, l'articolo 12-quater del DL Crescita in commento ha introdotto la possibilità di

presentare la comunicazione delle liquidazioni periodiche del quarto trimestre, all'interno della dichiarazione annuale IVA, con scadenza il 28 febbraio dell'anno successivo.

La modifica operata dal DL Crescita ha l'obiettivo di semplificare gli oneri degli operatori che, altrimenti, sarebbero stati soggetti ad un doppio adempimento di comunicazione con scadenza nel medesimo giorno. Sebbene si condivida la finalità dell'intervento, è d'obbligo evidenziare che la norma in commento non elimina l'adempimento di comunicazione delle liquidazioni periodiche, non ne modifica la scadenza né, tanto meno, incide sugli altri adempimenti di liquidazione e versamento dell'imposta. Per tale ragione, si coglie l'occasione per evidenziare che, anche a fronte degli sforzi richiesti alle imprese per adeguarsi ai nuovi adempimenti, sarebbe opportuno introdurre dei meccanismi di semplificazione fiscale più strutturali che consentano di agevolare e alleggerire realmente il lavoro delle imprese.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 12-quinquies)

Il comma 1 dell'articolo 12-quinquies modifica l'articolo 2, comma 6-ter del DLGS 5 agosto 2015, n. 127 che prevedeva la possibilità di individuare specifiche zone del territorio dello Stato nelle quali consentire di continuare a certificare i corrispettivi mediante scontrino e ricevuta fiscale. Con le disposizioni in esame, tale previsione è stata sostituita per introdurre, per tutti gli operatori, un termine più ampio per la trasmissione telematica dei corrispettivi che potrà avvenire entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione. La modifica ha riguardato solo i termini di trasmissione telematica, mentre restano immutati quelli di memorizzazione elettronica e di liquidazione periodica dell'imposta. Inoltre, per i primi 6 mesi di vigenza del nuovo adempimento - che partono dal 1° luglio 2019, per i soggetti con volume d'affari superiore ai 400.000 euro, e dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti – è stata prevista la disapplicazione delle sanzioni in caso di trasmissione telematica dei corrispettivi

entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Il comma 2 dell'articolo 12-quinquies modifica la probabilità di vincita dei premi legata alla lotteria dei corrispettivi aumentandola dal 20% al 100% in caso di pagamento del corrispettivo mediante carta di debito o di credito, rispetto alle transazioni pagate tramite contanti.

Il comma 3 dell'articolo 12-quinquies proroga fino al 30 settembre il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA in scadenza nel periodo compreso tra il 30 giugno e il 30 settembre, per i soggetti che esercitano attività per i quali sono stati approvati gli indici di affidabilità sintetica e che dichiarano ricavi o compensi non superiori al limite stabilito.

Il comma 4 estende la disposizione del comma 3 anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese soggette agli ISA.

Osservazioni

Si apprezza che la norma in commento consenta di trasmettere telematicamente i corrispettivi giornalieri entro un termine più ampio che, in linea con quanto è stato disposto per l'emissione della fattura, è stato definito pari a 12 giorni rispetto al termine di effettuazione dell'operazione. Tale modifica consentirà agli operatori che svolgono attività per cui l'immediato utilizzo del registratore telematico non è sempre agevole (si pensi, a titolo esemplificativo, alle attività svolte al di fuori della propria sede o alle attività esercitate in luoghi con scarso accesso alla rete internet) di potersi adoperare al fine di adempiere alla trasmissione telematica in un momento successivo. Merita osservare che la modifica ha riguardato esclusivamente la trasmissione telematica, lasciando invariati gli obblighi e i termini di memorizzazione elettronica e di liquidazione dell'imposta. Tuttavia, si ritiene che le motivazioni che hanno portato alla modifica in commento siano valide anche per l'adempimento di memorizzazione elettronica dei corrispettivi che, al pari della trasmissione telematica, potrebbe risultare complessa da adempiersi con cadenza giornaliera, laddove non si possa utilizzare il registratore telematico. Si ritiene, pertanto, che il termine più ampio avrebbe dovuto riguardare entrambi gli adempimenti di memorizzazione e trasmissione, fermo

restando il rispetto dei termini di liquidazione periodica dell'imposta. La stessa riflessione può estendersi alla disposizione, contenuta nella norma in commento, che prevede la disapplicazione delle sanzioni in caso di tardiva trasmissione telematica, per il primo semestre di vigenza del nuovo obbligo.

Il legislatore, consapevole delle difficoltà tecniche che accompagnano il processo di adeguamento a un nuovo adempimento, ha concesso una "mini proroga" all'adempimento di trasmissione telematica ritenendola non sanzionabile se eseguita entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. In tal modo, si concede agli operatori un tempo più ampio e maggiore flessibilità per riorganizzare le procedure interne senza il rischio di subire sanzioni in caso di (fisiologici) ritardi o errori. Tuttavia, come rilevato in precedenza, la trasmissione telematica dei corrispettivi è preceduta dall'obbligo di memorizzazione elettronica degli stessi che, come detto, non è stato oggetto di alcuna proroga. Tale apparente incongruenza è stata immediatamente condivisa con l'Agenzia delle Entrate la quale è stata, altresì, informata delle difficoltà che stanno affrontando gli operatori, nel reperire e/o attivare il c.d registratore telematico, strumento necessario per adempiere sia alla trasmissione telematica, sia alla memorizzazione elettronica. Il risultato di tale confronto è stato il chiarimento, contenuto nella circolare AE n. 15 del 29 giugno 2019, nella quale si fornisce una precisazione dedicata, però, ai soli operatori che non hanno ancora attivato il registratore telematico. L'Agenzia delle Entrate, oltre a confermare il termine più ampio per la trasmissione telematica nei primi sei mesi di vigenza dell'obbligo, chiarisce che sia, altresì, possibile assolvere alla memorizzazione elettronica degli stessi mediante l'emissione di scontrino o ricevuta fiscale. Tale modalità di memorizzazione è consentita solamente fino al momento di attivazione del registratore telematico e, comunque, non oltre il primo semestre di regime sanzionatorio provvisorio. Da tale specifica, si evince che la possibilità sia riconosciuta tanto ai soggetti con volume d'affari superiori ai 400.000 euro, assoggettati all'obbligo dal 1° luglio 2019, quanto agli altri soggetti che partiranno il prossimo 1° gennaio 2020. Merita chiarire che, nonostante la memorizzazione elettronica possa essere sostituita dallo scontrino o ricevuta fiscale per i primi 6 mesi, la trasmissione telematica deve, in ogni caso, avvenire entro il mese successivo all'effettuazione. Le procedure per

adempiere alla trasmissione telematica durante questo periodo di attesa di fornitura o di attivazione del registratore telematico sono state indicate nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 236086 del 4 luglio 2019.

Approfittando delle procedure informatiche implementate per consentire la fatturazione elettronica, l'Amministrazione finanziaria prevede la possibilità di adempiere alla trasmissione telematica mediante sistemi di cooperazione applicativa tramite rete internet, oppure utilizzando i sistemi di trasmissione tra terminali in remoto, basati su protocollo SFTP. Alternativamente, è possibile utilizzare una procedura web, disponibile nell'area riservata "Fatture e corrispettivi" nel sito dell'Agenzia delle Entrate, per compilare i dati dei corrispettivi complessivi giornalieri distinti per aliquota IVA o regime di ventilazione²³. Gli stessi dati dei corrispettivi complessivi giornalieri o, a scelta, i singoli corrispettivi giornalieri possono essere riepilogati in un unico file da caricare all'interno dell'area riservata. Tutte le procedure indicate saranno disponibili entro il 29 luglio 2019. Si tratta, come detto, di procedure alternative aventi carattere di provvisorietà; tuttavia, si osserva, tali procedure potrebbero rivelarsi di grande utilità anche a regime, in special modo per gli operatori che effettuano operazioni ex articolo 22 del DPR n. 633/1972 soggette all'obbligo di trasmissione telematica in via residuale (es. soggetti esonerati per l'attività principale, soggetti che effettuano operazioni soggette a fatturazione, ecc.).

Un ultimo aspetto sul quale si vuole spendere una riflessione concerne l'integrale sostituzione del comma 6-ter, del DLGS n. 127/2015 con la versione appena commentata, che ha eliminato tout-court la possibilità di introdurre degli esoneri mirati ai soggetti che operano in zone territoriali non supportate da adeguate infrastrutture tecnologiche e di rete. A onor del vero, nelle settimane precedenti l'emanazione del decreto in commento, associazioni e operatori erano stati informati dell'imminente emanazione del decreto di esonero, documento ormai non più atteso. Al riguardo, ci si interroga sulle ragioni che hanno portato all'attuale formulazione della norma e si ipotizza che il legislatore abbia ritenuto sufficiente aumentare il termine per la trasmissione telematica per dare modo a tutti gli operatori di assolvere al nuovo

²³ Articolo 24, DPR n. 633/1972.

obbligo. Tuttavia, si ritiene che il differente grado di sviluppo delle infrastrutture presenti nel territorio dello Stato, che aveva motivato la possibilità di prevedere degli esoneri, sia ancora una realtà e rappresenti una criticità strutturale che, difficilmente, potrà essere risolta concedendo un termine più ampio per adempiere; termine, peraltro, comune a tutti gli operatori.

Infine, la norma interviene sulla lotteria degli scontrini; iniziativa introdotta da alcuni anni²⁴ ma spesso rimandata e ad oggi non ancora avviata. La lotteria rappresenta uno strumento di contrasto all'evasione fiscale, in base al quale ci si avvale della collaborazione dei privati consumatori, motivandoli a richiedere la documentazione fiscale delle vendite di beni e servizi, al fine di partecipare all'estrazione dei premi in palio. Per perseguire tale scopo, la norma in commento ha aumentato le probabilità di vincita dei premi, laddove gli acquisti siano pagati tramite strumenti elettronici che, rispetto agli acquisti pagati in denaro, sarà maggiore del 100%, ossia il doppio delle probabilità (rispetto al 20% previsto dalla precedente formulazione).

Appare positiva la proroga al 30 settembre 2019 dei termini di versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, nonché dei versamenti IVA, scadenti dal 30 giugno al 30 settembre 2019.

Una richiesta in tal senso era stata avanzata da tutte le associazioni di categoria e dai professionisti, in ragione del ritardo nel rilascio, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della versione definitiva del software ISA 2019 (avvenuto soltanto lo scorso 10 giugno in prossimità del versamento del saldo 2018) che consente a imprese e professionisti di calcolare il proprio indice sintetico di affidabilità fiscale nelle dichiarazioni dei redditi relative al periodo di imposta 2018.

Peraltro, si osserva come tale proroga risultava un atto obbligato da parte dell'Agenzia delle Entrate anche alla luce delle modifiche apportate all'art. 6 dello Statuto del Contribuente dall'art. 4-septies del DL Crescita commentato in un precedente paragrafo.

Le nuove disposizioni precisano ora la necessità di rendere disponibile, oltre “ai

²⁴ Commi 540-544 della Legge n. 232 del 2016 (Legge di bilancio 2017)

modelli dichiarativi, le istruzioni e ogni altra comunicazione”, anche “i servizi telematici, la modulistica ed i documenti di prassi amministrativa”, con idonee forme di comunicazione e pubblicità. Quanto al profilo temporale, viene specificato che la documentazione deve essere rilasciata “almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l’adempimento” cui la stessa è riferita.

Effetti finanziari – La RT non attribuisce alcun effetto finanziario alle modifiche concernenti l’obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi alla lotteria nazionale, mentre attribuisce un effetto finanziario di 1,5 milioni di euro dovuto alla proroga dei versamenti in materia di studi di settore.

Cessione dei crediti IVA trimestrali (articolo 12-sexies)

L’articolo 12-sexies, comma 1, modifica la norma che disciplina le garanzie a favore dell’Erario in caso di cessione del credito IVA ex articolo 5, comma 4-ter del DL del 14 marzo 1988, n. 70 aggiungendo il riferimento ai crediti chiesti a rimborso in sede di liquidazione trimestrale.

Il comma 2 precisa che la modifica si applica ai crediti chiesti a rimborso in seguito al 1° gennaio 2020.

Osservazioni

L’articolo in commento modifica la norma che disciplina le garanzie che debbono essere poste a favore dell’Erario da parte del cessionario del credito IVA e le altre disposizioni a carico del soggetto cedente, aggiungendo che il credito IVA ceduto possa anche essere quello chiesto a rimborso risultante dalle liquidazioni trimestrali. Così facendo, si sancisce implicitamente la possibilità di cedere i crediti IVA trimestrali, operazione finora riservata ai soli crediti annuali IVA.

Si tratta di una disposizione più che condivisibile, che recepisce in norma un orientamento, già condiviso da dottrina²⁵ e giurisprudenza²⁶ che, in più occasioni, hanno evidenziato l'irragionevolezza di un differente trattamento tra un credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale e uno risultante dalla liquidazione periodica e già oggetto di richiesta di rimborso. Di opinione contraria, invece, è sempre stata l'Amministrazione finanziaria che, forte di un'interpretazione letterale del suddetto articolo 5, DL n. 70/1988, ha sempre sostenuto la cedibilità dei soli crediti annuali perché risultanti dalla dichiarazione annuale IVA (circolari AE nn. 6/2006 e 49/2006).

La disposizione in commento, oltre a superare la suddetta discriminazione tra crediti, appare condivisibile in quanto concede agli operatori che si trovano in una situazione di fisiologico credito IVA, di poter recuperare liquidità in tempi più brevi. Si rammenta, infatti, che a seguito dell'introduzione, nel nostro ordinamento, di strumenti antifrode quali il meccanismo del reverse charge e, in special modo, dello split payment, numerosi operatori si ritrovano ad accumulare ingenti crediti IVA che riescono a recuperare solamente tramite la procedura del rimborso.

Di tale criticità, Confindustria è stata più volte portavoce nei confronti delle istituzioni, al fine di evidenziare l'urgenza di introdurre soluzioni mirate per tali operatori e di ridurre, il più possibile, i tempi necessari per il rimborso. Sebbene tali tempi siano stati ridotti – a seguito dell'introduzione del rimborso prioritario per chi si avvale delle somme del conto fiscale – a oggi, le reali tempistiche non risultano ancora adeguate e spingono taluni operatori all'indebitamento, al fine di fronteggiare alla mancanza di liquidità. Nello scenario descritto, non può che apprezzarsi una norma che offre una strada alternativa - e potenzialmente più celere - per consentire agli operatori di recuperare liquidità finanziaria senza dover attivare la procedura e attendere i tempi del rimborso IVA.

²⁵ Vedasi Circolare Assonime n. 39 del 20 dicembre 2018 e AIDC di Milano, Norma di comportamento n. 164.

²⁶ Vedasi la Corte d'appello di Venezia del 2 ottobre 2013, n. 2252 e la Corte di Cassazione del 24 giugno 2015, n.13027.

Effetti finanziari – Alla disposizione non sono ascrivibili effetti di gettito.

Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento IVA (articolo 12-septies)

L'articolo 12-septies, comma 1 modifica la disciplina concernente gli acquisti in sospensione d'imposta da parte degli esportatori abituali (di cui all'articolo 1 del DL 29 dicembre 1983, n. 746) ribadendo l'obbligo (già presente nella precedente formulazione) di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione conforme al modello approvato. L'Agenzia delle Entrate rilascia apposita ricevuta telematica alla quale è attribuito un protocollo di ricezione che deve essere riportato nelle fatture o bollette doganali riguardanti gli acquisti o le importazioni effettuati in sospensione in virtù della predetta dichiarazione. È stato eliminato, pertanto, l'obbligo di consegnare al fornitore la dichiarazione con allegata la ricevuta di trasmissione telematica. La norma conferma che i dati delle dichiarazioni ricevute dall'Agenzia delle Entrate sono messi a disposizione dell'Agenzia delle Dogane per le relative verifiche.

È stato abrogato il comma 2 dell'articolo 1, DL n. 746/1983 che imponeva la redazione della dichiarazione in duplice copia, l'annotazione su specifico registro e la conservazione per entrambi i soggetti coinvolti (esportatore abituale e fornitore).

Il comma 2 dell'articolo 12-septies modifica la sanzione (ex articolo 4-bis del DLGS n. 471/1997) comminata al fornitore dell'esportatore abituale che fattura in sospensione d'imposta senza aver preventivamente verificato la dichiarazione. La sanzione passa da quella fissa, che va da 250 euro a 2000 euro, a quella proporzionale che va dal 100% al 200% dell'imposta. Si tratta della medesima sanzione oggi dovuta da chi effettua operazioni senza applicare l'imposta in assenza di una dichiarazione. Le modalità attuative della presente disposizione sono demandate a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da adottare entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del DL Crescita (ossia entro il 29 agosto 2019). Le disposizioni del presente articolo entrano in vigore dal periodo d'imposta 2020.

Osservazioni

La modifica operata dall'articolo in commento apporta alcune semplificazioni alla procedura da seguire per effettuare acquisti o importazioni di beni e servizi in sospensione d'imposta da parte degli esportatori abituali. La norma dispone che l'esportatore abituale si debba limitare a trasmettere la c.d. dichiarazione d'intento all'Agenzia dell'Entrate, la quale rilascia una ricevuta telematica (già prevista nella precedente formulazione), con l'indicazione del protocollo di ricezione. Nella nuova formulazione si specifica la presenza del protocollo di ricezione sebbene tale protocollo fosse già assegnato a ogni ricevuta e, peraltro, consentiva di effettuare la verifica della dichiarazione da parte del fornitore. La norma in commento elimina l'obbligo di consegnare al fornitore la ricevuta con l'indicazione del protocollo ma quest'ultimo resta, comunque, obbligato a verificare la corretta trasmissione della dichiarazione d'intento. Non essendovi più l'obbligo di consegna, si ritiene, pertanto, che gli operatori potranno trasferirsi tali informazioni (intento di acquistare in sospensione d'imposta e protocollo di ricezione) nelle modalità che riterranno più semplici e immediate; tuttavia, restiamo in attesa delle indicazioni operative che verranno emanate.

Con riguardo alle modifiche del regime sanzionatorio nei confronti del fornitore che emette fattura senza aver verificato la corretta trasmissione della dichiarazione d'intento - che, come detto, è stata eguagliata a quella prevista nei casi di fatturazione in sospensione d'imposta in totale assenza della dichiarazione d'intento e, da fissa, è diventata proporzionale all'imposta non addebitata - si nutrono forti perplessità. L'intervento normativo, infatti, se da un canto ha operato una (forse apparente) semplificazione in capo all'esportatore abituale, dall'altro, ha aggravato la posizione del fornitore che, invece, non appare sollevato da alcun onere ed è, probabilmente, il soggetto meno responsabile di un'eventuale evasione d'imposta.

Le semplificazioni più rilevanti e attese, invece, riguardano l'eliminazione degli obblighi di numerazione, annotazione e conservazione della dichiarazione d'intento in capo all'esportatore abituale e al fornitore. Si tratta di adempimenti che impegnavano significativamente gli operatori coinvolti e che si ritengono ormai superflui nell'attuale

scenario basato su un processo di trasmissione telematica. Da una lettura stringente della norma parrebbe, altresì, superato l'obbligo di riportare in fattura "gli estremi" della dichiarazione d'intento (numero e data della dichiarazione d'intento) per la cui individuazione si rimandava a vecchi documenti di prassi²⁷, riferiti al precedente modello di dichiarazione, che avevano fatto sorgere non pochi dubbi sulla corretta modalità di compilazione della fattura. La nuova formulazione (dell'articolo 1, lettera c), DL n. 746/1983) dispone ora l'indicazione degli "estremi del protocollo di ricezione" che, essendo univoco per ogni dichiarazione d'intento, sarebbe sufficiente ad individuare inequivocabilmente il documento di riferimento. Tuttavia, rileviamo che nella RT del DL in commento si riporta nuovamente l'obbligo di indicare in fattura, o nella bolletta doganale, gli estremi della dichiarazione d'intento ricevuta. Si auspica che la corretta procedura sia indicata nel provvedimento attuativo di prossima emanazione.

Infine, accogliendo le richieste più volte presentate da Confindustria, è stato eliminato l'obbligo in capo al fornitore di riepilogare nella dichiarazione annuale IVA i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute, procedura laboriosa e non più giustificata considerato che tali informazioni sono già in possesso dell'Agenzia delle Entrate.

Effetti finanziari – Alla norma non si attribuiscono effetti finanziari.

Imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche (articolo 12-novies)

L'articolo 12-novies del DL Crescita dispone che, al fine di consentire il calcolo dell'imposta di bollo virtuale dovuta sulle fatture elettroniche, quando una fattura è inviata al Sistema di Interscambio, con l'indicazione che si tratta di un'operazione soggetta a imposta di bollo ma senza l'annotazione dell'assolvimento ex articolo 6, comma 2, del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014, l'Agenzia delle Entrate provvederà a integrare le fatture elettroniche con tale annotazione. Inoltre, si precisa che l'imposta resta comunque dovuta ai sensi del DPR

²⁷ Circ. AE n.41/2005, num. 5.1, e n.45/2005 num. 2.3.3.

n. 642/1972 (decreto istitutivo dell'imposta di bollo) anche laddove i dati indicati in fattura non fossero sufficienti per consentire il conteggio da parte dell'Agenzia.

Invece, in caso di mancato versamento dell'imposta conteggiata si applica una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del DLGS 18 dicembre 1997, n. 471. Tale disciplina riguarda le fatture elettroniche inviate dal 1° gennaio 2020. Le disposizioni attuative sono state demandate a un decreto del MEF.

Osservazioni

La norma in commento introduce una semplificazione alla procedura di compilazione delle fatture elettroniche per le quali è dovuta l'imposta di bollo, al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate il calcolo dell'imposta dovuta da ciascun operatore nell'arco di un trimestre.

Al riguardo, si ricorda che l'imposta di bollo sui "documenti informatici fiscalmente rilevanti" - tra cui ricadono anche le fatture elettroniche inviate al Sistema di Interscambio - deve essere assolta in modalità virtuale secondo quanto disposto dall'articolo 6, comma 2, del Decreto del MEF del 17 giugno 2014. Tale modalità di assolvimento configura una deroga alle ordinarie regole che, invece, impongono il versamento dell'imposta sin dall'origine, ossia dal momento di formazione del documento. Con esclusivo riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti, invece, è stato riconosciuto il versamento in via consuntiva, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, con versamento telematico, tramite F24²⁸. Con l'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica, l'inevitabile aumento dei documenti elettronici prodotti, quindi dell'ammontare dell'imposta dovuta in modalità virtuale, il legislatore ha ritenuto opportuno ridurre tale ampio termine e introdurre, per le sole fatture elettroniche veicolate tramite SdI, una scadenza trimestrale. Tramite l'emanazione del decreto ministeriale del 28 dicembre 2018, il termine di versamento

²⁸ Si ricorda che si tratta di una modalità di assolvimento diversa da quella del bollo virtuale ex articolo 15, del DPR n. 642/1972 che, invece, può essere applicata su qualsiasi documento previa richiesta di autorizzazione. I soggetti già autorizzati possono continuare ad assolvere all'imposta secondo la predetta procedura per tutti i documenti diversi dai documenti informatici fiscalmente rilevanti oggetto del Decreto MEF del 17 giugno 2014.

dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche è stato stabilito al giorno 20 del mese successivo a ogni trimestre. Inoltre, al fine di facilitarne il versamento, l'Agenzia delle Entrate provvede a conteggiare l'imposta dovuta sulla base dei dati indicati nelle fatture e informa il contribuente dell'importo dovuto nell'area riservata a ciascun operatore. Oltre alla natura dell'operazione - che è sicuramente il primo elemento che definisce l'assoggettamento ad IVA o all'imposta di bollo – i dati in fattura che identificano l'assoggettamento al bollo sono l'indicazione dell'importo dovuto e l'annotazione dell'assolvimento della stessa in modalità virtuale.

In occasione di alcuni incontri con l'Agenzia delle Entrate, avuti al fine di fornire contributi di semplificazione dell'obbligo di fatturazione elettronica, Confindustria ha evidenziato che tale annotazione - seppur obbligatoria in base a quanto sancito dall'articolo 6, comma 2, Decreto MEF del 17/06/2014 - nell'ambito del processo automatizzato di fatturazione elettronica appare, ormai, quale mero adempimento formale, essendo sufficiente la compilazione dell'importo del bollo per consentire il conteggio dell'imposta dovuta. Per tale ragione, si era suggerito di semplificare il processo di emissione, affinché l'eventuale mancata indicazione non fosse passibile di sanzione. Pertanto, si condivide la norma in commento che, accogliendo le nostre istanze, introduce una procedura automatizzata che provvede all'integrazione in fattura in caso di mancata indicazione dell'annotazione prevista dal citato decreto del 17/06/2014.

Effetti finanziari –.La RT stima un recupero di gettito pari a 57 milioni di euro per il 2020, primo anno di applicazione in cui si conteggiano 3 trimestri, e di 76 milioni di euro per il 2021.

Vendite di beni tramite piattaforme digitali (articolo 13)

L'articolo 13 introduce l'obbligo per le piattaforme digitali che facilitano la vendita a distanza di beni importati o di beni provenienti da altri Stati membri di comunicare, entro il mese successivo a ciascun trimestre, i seguenti dati:

- denominazione o dati anagrafici completi, la residenza o il domicilio, il codice identificativo fiscale e l'indirizzo di posta elettronica;
- il numero delle unità vendute in Italia;
- in alternativa, l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita.

Il comma 2, che nella precedente versione disponeva il primo invio dei dati nel mese di luglio 2019, è stato soppresso.

Il comma 3 stabilisce che, in caso di mancata o incompleta trasmissione dei suddetti dati, la piattaforma digitale è ritenuta debitrice d'imposta, a meno che non dimostri l'assolvimento da parte del fornitore.

Il comma 4 rimanda al 1° gennaio 2021 le disposizioni dell'articolo 11-bis, commi da 11 a 15, del DL n. 135/2018, in base alle quali si considera che le piattaforme digitali - che facilitano la vendita a distanza, verso privati consumatori, di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop importati da un territorio extra-UE e di valore inferiore ai 150 euro, oppure le cessioni degli stessi beni ceduti all'interno della UE da parte di un soggetto extra-UE – abbiano ricevuto e ceduto direttamente i beni.

Le piattaforme digitali dovranno trasmettere i dati delle suddette operazioni, effettuate dal 13 febbraio al 1° maggio 2019 (data di entrata in vigore del DL Crescita), nei termini e modalità stabiliti dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che dovrà essere emanato per definire le disposizioni attuative dell'articolo in commento.

L'articolo 13 si applica fino al 31 dicembre 2020.

Osservazioni

La norma in commento introduce una misura di compliance IVA che rappresenta il

primo passo verso il recepimento integrale della Direttiva 2017/2455 UE. L'articolo 2 della citata direttiva sposta sulle piattaforme digitali, o soggetti simili, che intermediano beni nella vendita a distanza, la responsabilità dell'assolvimento dell'imposta sui beni, di valore inferiore ai 150 euro, importati da un territorio extra-UE oppure le cessioni degli stessi beni ceduti all'interno della UE da parte di un soggetto extra-UE e destinati a un privato consumatore. La direttiva impone agli Stati membri il recepimento della disposizione entro il 1° gennaio 2021. Tuttavia, l'articolo in commento non recepisce fedelmente il contenuto della direttiva, ma si limita ad introdurre per le vendite online dei suddetti beni, un adempimento di comunicazione dei dati identificativi delle operazioni effettuate, specificando che, in caso di mancata trasmissione, la piattaforma è ritenuta debitore d'imposta (fatta salva la possibilità di dimostrare che l'imposta sia stata assolta dal fornitore).

Si precisa, peraltro, che l'ambito di applicazione inquadrato dall'articolo in commento investe anche i beni provenienti da altri Stati membri e, peraltro, non opera alcuna distinzione in base alla natura del cessionario o al valore dei beni stessi. La ragione sottostante l'introduzione di tale disciplina risiede nell'esigenza di combattere l'evasione dell'imposta connessa alle operazioni del c.d. e-commerce indiretto, aggravata dal fatto che la numerosità dei venditori che si avvalgono di tali canali rende spesso complesso anche solo individuare e rivalersi sui soggetti debitori di imposta. Diversamente, le piattaforme digitali sono soggetti meno numerosi e più affidabili e, pertanto, al fine di rendere più incisivo l'adempimento di comunicazione è stato, altresì, disposto che in caso di inadempienza, sia la piattaforma stessa tenuta all'assolvimento dell'imposta.

Inoltre, la misura in commento ha avuto la funzione di rimandare l'entrata in vigore della disciplina concernente le piattaforme digitali introdotta con l'articolo 11-bis, commi da 11 a 15, del DL n. 135/2018. Con anticipo, rispetto ai tempi individuati dalla citata direttiva, il DL n. 135/2018 aveva spostato la responsabilità dell'assolvimento dell'imposta in capo alla piattaforma digitale che intermedia la vendita online dei beni di valore inferiore ai 150 euro importati da territori terzi e dei beni ceduti nella UE da soggetti extra-UE, limitando la disciplina alle sole vendite di cellulari, tablet, laptop e simili. Merita osservare che l'entrata in vigore della disciplina, disposta al 13 febbraio

2019, avrebbe rappresentato una violazione delle indicazioni contenute nella direttiva, che ne impone il recepimento dal 1° gennaio 2021. Per tale ragione, si condivide l'intervento operato con l'articolo 13 che muove un primo passo verso il recepimento della direttiva e, al contempo, evita all'Italia il rischio di una segnalazione alla Commissione europea per aver richiesto agli operatori coinvolti di doversi adeguare anzitempo rispetto alle disposizioni comunitarie.

Effetti finanziari – La RT stima i seguenti effetti sul gettito (in mln di euro):

	2019	2020
Norma originaria	71,8	86,1
Proposta normativa	43,9	58,5
Differenza	-27,9	-27,6

Disposizioni in materia di locazioni brevi ed attività ricettive (articolo 13-quater)

L'articolo 13-quater del DL Crescita modifica la disciplina delle locazioni brevi di cui all'articolo 4 del DL n. 50/2017 (nota anche come "tassa Airbnb"), introducendo nuove regole per l'interscambio di dati utili al monitoraggio dell'imposta di soggiorno, prevedendo altresì la creazione di una banca dati pubblica delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi presenti sul territorio nazionale.

Vale la pena ricordare che la richiamata disciplina delle locazioni brevi, concepita dal legislatore in chiave anti-elusiva, ha previsto, a decorrere dal 1° giugno 2017, la facoltà di applicare il regime di cedolare secca (art. 3 DLGS n. 23/2011), con aliquota del 21%, sui redditi derivanti da contratti di locazione (sublocazione o concessione a terzi da parte del comodatario) di immobili ad uso abitativo, di durata non superiore a 30 giorni, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa, direttamente o per il tramite di intermediari o portali telematici.

Agli intermediari immobiliari e ai soggetti che gestiscono portali telematici per l'incontro della domanda e dell'offerta di strutture ricettive sono stati contestualmente attribuiti oneri di natura informativa, consistenti nella trasmissione periodica all'Amministrazione

finanziaria dei dati sui contratti intermediati. Inoltre, ai predetti soggetti - qualora incassino o intervengano nei pagamenti - è stato attribuito il ruolo di sostituti d'imposta per l'esercizio di una ritenuta pari al 21% sulle somme corrisposte ai beneficiari, nonché la responsabilità per l'assolvimento dell'imposta o del contributo di soggiorno (di cui, rispettivamente, all'art. 4 DLGS n. 23/2011 e all'art. 14, comma 16, lett. e) DL n. 78/2010).

La disciplina delle locazioni brevi prevede, altresì, che i soggetti non residenti, anche se privi di stabile organizzazione in Italia, debbano comunque adempiere agli obblighi sopra descritti, in qualità di responsabili d'imposta, provvedendo alla nomina di un rappresentante fiscale in Italia, da individuare tra coloro idonei ad agire in qualità di sostituto d'imposta ex art. 23 del DPR n. 600/1973.

L'articolo 13-quater del DL Crescita interviene su quest'ultimo profilo, stabilendo che, in assenza della nomina di un rappresentante fiscale, possano essere considerati solidalmente responsabili per l'effettuazione ed il versamento della ritenuta i soggetti eventualmente residenti in Italia ai fini fiscali, appartenenti al medesimo gruppo societario dell'entità non residente ed inadempiente.

Anche allo scopo di efficientare la gestione dell'imposta di soggiorno, l'articolo 13-quater, al comma 2, prevede che il Ministero dell'Interno possa trasmettere all'Agenzia delle Entrate, in forma anonima e aggregata per struttura ricettiva, i dati relativi alle generalità delle persone alloggiate, affinché possano essere condivisi con i Comuni per il monitoraggio dell'imposta ed essere utilizzati dall'Agenzia stessa, in combinazione con altre informazioni, per svolgere analisi del rischio fiscale. I criteri, i termini e le modalità dello scambio di dati sono rimessi ad un decreto interministeriale da adottare, entro 3 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Crescita in commento, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Nella prospettiva di un miglioramento dell'offerta turistica e per agevolare il contrasto a forme di irregolarità, anche fiscale, nel settore, i commi 4 e ss. dell'articolo 13-quater hanno disposto l'istituzione, presso il Ministero delle Politiche Agricole Alimentari, Forestali e del Turismo (MiPAAFT), di una banca dati delle strutture ricettive e degli immobili italiani destinati a locazioni brevi. La costituzione della banca dati comporterà

l'attribuzione di un codice identificativo alfanumerico a ciascun immobile. I titolari delle strutture, gli intermediari e i portali telematici dovranno esporre il predetto codice in tutte le comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione dei servizi ricettivi, a pena di sanzioni pecuniarie da 500 a 5000 euro, raddoppiabili in caso di reiterazione della violazione.

Con decreto del MiPAAFT, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Crescita in commento, saranno stabilite le norme per la realizzazione, la gestione e l'accesso alla banca dati. Con un decreto interministeriale (MiPAAFT di concerto con il MEF, sentita l'Agenzia delle Entrate ed il garante dei dati personali), da adottare entro 90 giorni dalla scadenza di cui sopra, saranno inoltre definite le modalità di accesso ai dati relativi al codice identificativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni

Le rilevanti novità introdotte dall'articolo 13-quater toccano nel complesso il comparto turistico-ricettivo.

Un primo punto di attenzione va riscontrato nelle modifiche recate al regime fiscale previsto per le locazioni brevi ex art. 4 del DL n. 50/2017. Tale regime è applicabile, in base a quanto disposto dal comma 1 del citato articolo 4, alle locazioni brevi intese come “contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”.

Il comma 3-bis del medesimo articolo 4 ha precisato che il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha facoltà di emanare un regolamento volto a definire quando le attività di locazione breve anzidette possano essere considerate, in via presuntiva, svolte in forma imprenditoriale, tenendo conto del numero di unità immobiliari locate e della durata delle locazioni effettuate nell'anno solare.

Tale regolamento avrebbe dovuto contribuire ad una più precisa demarcazione dell'ambito di applicazione del regime, posto che lo svolgimento dell'attività in forma imprenditoriale determina l'esclusione dallo stesso, influenzando anche sugli obblighi formalmente o informalmente a carico degli intermediari e dei portali (su cui attualmente ricade, indirettamente, il compito di verificare il tipo di attività dichiarato dai clienti, ai fini dell'applicazione della ritenuta). Il regolamento non risulta tuttavia ancora emanato. La sua assenza parrebbe influire ora anche con riferimento alle novelle introdotte dall'articolo in commento, considerando che il codice identificativo e la banca dati da costituire presso il MiPAAFT riguarderanno strutture ricettive e "immobili destinati alle locazioni brevi ai sensi dell'articolo 4 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50".

Preme evidenziare come le regole fiscali sulle locazioni brevi abbiano alimentato sin dalla loro introduzione forti controversie con alcuni operatori, sfociate in iter giudiziari non ancora conclusi. Il contrasto ha interessato principalmente i portali telematici che forniscono servizi di intermediazione, intervenendo anche nella gestione dei pagamenti relativi alle locazioni. Questi hanno, infatti, lamentato l'assoggettamento ad oneri di compliance sproporzionati rispetto ad obbligazioni tributarie soggettivamente imputabili ad altri (utenti/clienti del portale), nonché possibili disparità di trattamento relativamente all'esercizio della ritenuta che, paradossalmente, rischierebbe di penalizzare il ricorso a canali di pagamento tracciabili.

La disciplina fiscale delle locazioni brevi è stata, peraltro, indirizzata anche ad entità prive di autonoma soggettività tributaria italiana (soggetti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio) sollevando dubbi sul piano della sua applicabilità. Su tali profili è ora intervenuto nuovamente il legislatore, stabilendo che, qualora i soggetti non residenti non provvedano, come richiesto dalle norme previgenti, a nominare un rappresentante fiscale titolato ad agire in qualità di sostituto d'imposta in Italia, altri soggetti residenti ai fini fiscali ed appartenenti al medesimo gruppo dell'entità inadempiente possano essere chiamati a rispondere in solido per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute.

Dal punto di vista tecnico, suscita qualche riflessione la scelta di traslare l'onere di sostituzione in capo a soggetti che potrebbero non avere alcun rapporto con coloro che realizzano in concreto il presupposto impositivo (locatori). Le entità del gruppo residenti

in Italia potrebbero essere, infatti, potenzialmente prive degli elementi necessari ad assolvere l'onere di sostituzione (informazioni sul rapporto intermediato, intervento nel pagamento dei canoni, etc.).

Andrebbe individuato un meccanismo alternativo di accertamento e recupero dei ricavi non dichiarati dai locatori, senza stravolgere l'assetto della sostituzione di imposta.

Effetti finanziari – La RT non ha ascritto effetti di gettito né alle norme che modificano il regime fiscale delle locazioni brevi, né alle nuove forme di interscambio di dati tra amministrazioni volte al contrasto dell'evasione dell'imposta e del contributo di soggiorno. Le disposizioni che prevedono la creazione di una banca dati nazionale delle strutture ricettive comportano una spesa pari ad 1 milione di euro per il 2019, cui si provvede mediante corrispondente riduzione di fondi nella disponibilità del MiPAAFT.

Enti associativi assistenziali (articolo 14)

L'articolo 14 reca delle disposizioni di coordinamento tra alcune disposizioni fiscali in favore degli enti non commerciali di tipo associativo, di cui all'articolo 148, comma 3 del TUIR, e le modifiche apportate alle medesime misure dal Codice del Terzo Settore (ex articolo 89, comma 4 del DLGS n. 117/2017).

Nel merito, il Codice del Terzo Settore, nella versione vigente prima delle modifiche operate dal decreto in esame, prevedeva una limitazione all'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione fiscale in favore di taluni enti associativi, recata dall'articolo 148, comma 3 del TUIR. Tale disposizione, si ricorda, sancisce, l'esclusione da imposizione delle attività svolte dagli enti in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti (c.d. "decommercializzazione").

Per effetto di tale intervento, le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non avrebbero potuto più fruire della "decommercializzazione" dei corrispettivi specifici, dal periodo di imposta di piena operatività della riforma della fiscalità degli Enti del Terzo Settore di cui all'art. 104,

comma 2 del Codice del Terzo Settore²⁹. Tale momento è individuato nel periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea al regime di favore per gli Enti del Terzo settore e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del Registro degli Enti del Terzo Settore .

L'articolo 14 del DL Crescita, riformulando le citate disposizioni dell'art. 148 del TUIR e dell'art. 89 del Codice del Terzo Settore, ripristina la decommercializzazione dei corrispettivi specifici per gli enti assistenziali. Pertanto, tali soggetti potranno continuare a fruire delle citate misure fiscali anche successivamente alla piena operatività del Codice del Terzo Settore; ne saranno, invece, escluse le associazioni culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica.

Osservazioni

La misura in commento è volta a risolvere un problema di coordinamento tra la riforma della fiscalità degli Enti del Terzo Settore ed alcune misure fiscali previste per gli Enti non commerciali.

L'obiettivo originale della riforma era quello di ricondurre ad una unica disciplina agevolativa i molteplici regimi fiscali previgenti per gli enti non profit (Onlus, Organizzazioni di volontariato, Associazione di Promozione Sociale, imprese sociali ed Enti non commerciali), subordinandoli a precisi requisiti e condizioni (iscrizione al Registro Unico Nazionale degli enti del Terzo Settore o RUNTS).

Per tali ragioni, l'articolo 89 del Codice prevedeva, a decorrere dalla piena operatività della disciplina di maggior favore prevista per gli Enti del Terzo Settore, l'abrogazione di tali regimi fiscali (tra cui la decommercializzazione dei corrispettivi specifici per gli enti non commerciali di tipo associativo).

Tale intervento però non teneva conto che alcuni enti assistenziali, sottoposti a direzione e coordinamento o controllati da associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali, associazioni di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di

²⁹ In base all'interpretazione autentica fornita con l'articolo 5-sexies del DL n. 148/2017 (c.d. Collegato fiscale alla Legge di Bilancio 2018), e confermate dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nel corso di incontri con la stampa specializzata (Telefisco 2018).

datori di lavoro non possono accedere alla disciplina del Codice del Terzo settore (articolo 4, comma 2 del Codice).

Ciò avrebbe comportato a regime che, a titolo esemplificativo, gli enti e casse sanitarie, istituite da sindacati ed associazioni dei datori di lavoro, in conformità ad accordi collettivi, non avrebbero potuto accedere né alla “detassazione” prevista per le entrate degli Enti del Terzo Settore³⁰, né alla decommercializzazione dei corrispettivi specifici per gli enti associativi. Le medesime considerazioni potevano essere effettuate con riguardo ai fondi pensionistici integrativi o gli enti di formazione professionale.

Confindustria ha evidenziato come tale risultato fosse in palese contraddizione con la volontà del legislatore di favorire lo sviluppo ed il rafforzamento dei fondi sanitari integrativi (es. attraverso il welfare aziendale). Il DL Crescita, positivamente, risolve a titolo definitivo tale criticità con riguardo gli enti assistenziali.

Effetti finanziari - La RT conferma l'assenza di oneri finanziari per l'Erario da tale disposizione, in quanto le stesse ripristinano la disciplina previgente al Codice del Terzo Settore, senza che la stessa abbia ancora esplicitato i relativi effetti finanziari.

Definizione agevolata delle entrate locali (articolo 15)

L'articolo 15 estende la definizione agevolata delle entrate locali non riscosse, sia tributarie che patrimoniali, di cui all'articolo 3 DL n. 119/2018 (c.d. Decreto collegato alla Legge di Bilancio 2019), anche agli Enti territoriali che procedono alla riscossione coattiva delle loro entrate, inclusi i tributi locali, mediante ingiunzione di pagamento.

Il comma 2 precisa che gli Enti territoriali possono introdurre la definizione agevolata per le ingiunzioni fiscali notificate, dal 2000 al 2017, dagli enti stessi o dai loro concessionari della riscossione, iscritti all'Albo di cui all'art. 53 del DLGS n. 446/1997. Si attendono conferme di prassi sull'applicabilità della definizione anche agli atti notificati dalle società

³⁰ Per gli Enti del Terzo Settore vengono introdotti benefici non previsti dalle previgenti norme tributarie e un regime fiscale opzionale per la determinazione del reddito d'impresa basato sui coefficienti di redditività (una percentuale variabile che si applica al reddito imponibile su cui viene poi calcolata l'imposta).

“in house” dei Comuni, di cui all’articolo 52, comma 5 del DLGS n. 446/1997, posto che la disposizione non li menziona espressamente.

Il beneficio consiste nell’esclusione dal pagamento delle sanzioni, mentre restano comunque dovuti la quota capitale e gli interessi.

Tale facoltà dovrà essere esercitata dagli enti territoriali entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del DL Crescita (quindi doveva avvenire entro il 1° luglio 2019), con un apposito provvedimento in cui saranno definite le modalità applicative della definizione agevolata.

Il comma 2 prevede che tale provvedimento dovrà stabilire:

- il numero delle rate in cui può essere ripartito il pagamento la scadenza che non può superare il 30 settembre 2021;
- le modalità con cui il debitore manifesta la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata;
- i termini per la presentazione dell’istanza nella quale il debitore indica il numero delle rate con le quali intende effettuare il pagamento nonché la pendenza di eventuali contenziosi aventi ad oggetto i debiti oggetto dell’istanza con impegno a rinunciare al contenzioso in corso;
- il termine entro il quale l’ente territoriale o il concessionario della riscossione trasmette ai debitori la comunicazione nella quale sono indicati l’ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione agevolata, quello delle singole rate e la scadenza delle stesse.

La presentazione dell’istanza sospende i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme dovute. In caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento dell’unica rata, ovvero delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento del dovuto, la definizione agevolata non si intende perfezionata e si procede al recupero degli importi oggetto di definizione.

Il comma 5, al fine di definire l’ambito oggettivo della definizione agevolata richiama quanto stabilito dai commi 16 e 17 dell’art. 3 del DL n. 119/2018.

Resta confermata, quindi, l'esclusione dalla definizione agevolata per le seguenti tipologie di debiti: somme dovute a titolo di recupero di aiuti di stato, crediti derivanti da pronunce di condanne della Corte dei conti, le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali. Con riguardo alle violazioni del Codice della strada è possibile definire esclusivamente gli interessi.

Osservazioni

Con l'intervento in commento viene eliminata una disparità di trattamento tra contribuenti, riguardo le modalità di definizione agevolata dei tributi locali non assolti, che si era venuta a creare in base alla disciplina di "pace fiscale" introdotta dall'articolo 3 del DL n. 119/2018 (c.d. rottamazione-ter).

Come evidenziato già in sede di emanazione del decreto collegato all'ultima manovra di Bilancio, infatti, accedevano alla definizione esclusivamente i contribuenti che risiedevano in Comuni che avevano affidato all'Agenzia delle Entrate-Riscossione la riscossione coattiva dei propri tributi mediante ruoli.

Tale strumento di "pace fiscale" restava precluso, invece, per i contribuenti residenti in Comuni che procedevano alla riscossione coattiva dei loro tributi direttamente mediante ingiunzione di pagamento.

Con la disciplina di definizione agevolata dei tributi locali introdotta dal DL Crescita tale criticità viene superata, sebbene permangano alcune differenze rispetto alla normativa prevista dal DL n. 119/2018.

In primo luogo, la disposizione in commento riconosce ai contribuenti che accedono alla definizione agevolata l'abbuono delle sole sanzioni, ma la disposizione non disciplina gli interessi di mora.

Inoltre, il periodo massimo di rateizzazione delle somme dovute per la definizione agevolata (la scadenza dell'ultima rata decisa dai Comuni non può superare il 30

settembre 2021) risulta inferiore a quello previsto per la rottamazione-ter che ha riconosciuto la possibilità di rateizzare fino al 2023.

Infine, nella disciplina dettata dall'articolo 15 del DL Crescita risulta assente una disposizione volta ad escludere la decadenza dalla definizione agevolata in caso di ritardi brevi nel versamento di una rata (es. cinque giorni), come previsto dal comma 14-bis dell'articolo 3 del DL n. 119/2018.

Effetti finanziari – La RT non stima oneri finanziari per lo Stato, in quanto si tratta di entrate non riscosse e considerato che l'introduzione della definizione agevolata costituisce una facoltà per gli Enti territoriali

Efficacia deliberazioni regolamentari entrate locali (articolo 15-bis)

L'articolo 15-bis modifica le modalità di trasmissione delle deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli Enti locali, sostituendo il comma 15 dell'articolo 13 del DL n. 201/2011 (c.d. Salva Italia) ed aggiungendo gli ulteriori commi da 15-bis a 15-quinquies.

Il novellato comma 15 prevede che, a decorrere dall'anno di imposta 2020, i Comuni dovranno inviare tutte le delibere regolamentari e tariffarie relative alle proprie entrate tributarie al MEF - Dipartimento delle finanze, esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo delle stesse nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico. Con riferimento alle delibere relative alle entrate tributarie delle province e delle città metropolitane, tale obbligo si applica a decorre dal periodo d'imposta 2021.

I Comuni dovranno utilizzare un formato elettronico standard per l'invio delle predette deliberazioni - stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e sentita l'Agenzia per l'Italia Digitale - in grado di consentire il recupero automatizzato delle informazioni utili per l'assolvimento degli adempimenti relativi al pagamento dei tributi.

Il nuovo comma 15-bis precisa che tale decreto interministeriale, da adottarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del DL Crescita, dovrà, altresì stabilire le modalità di attuazione, anche graduale, di tale adempimento da parte dei Comuni.

I successivi commi da 15-ter a 15-quinquies introdotti all'art. 13 del DL n. 201/2011, intervengono sulla data di efficacia delle delibere e regolamenti relativi a taluni tributi locali.

Nel dettaglio, si precisa che le delibere relative a:

- i tributi comunali diversi dall'addizionale comunale IRPEF, dall'IMU e dalla TASI (es. imposta di pubblicità o TARI) e dall'imposta di soggiorno, acquistano efficacia dalla data di pubblicazione sul sito web del MEF, a condizione che avvenga entro il 28 ottobre dell'anno cui la delibera si riferisce. In caso contrario i versamenti dovranno essere effettuati sulla base degli atti adottati l'anno precedente (comma 15-ter);
- l'imposta di soggiorno ed il contributo di sbarco producono effetti dal primo giorno del secondo mese successivo a quello della loro pubblicazione sul sito web del MEF (comma 15-quater).

Restano, invece, immutate le norme relative alla data di efficacia delle delibere relative a:

- IMU e TASI, di cui al comma 13-bis dell'articolo 13 del DL n. 201/2011. Tali atti acquistano efficacia per l'anno di riferimento se pubblicati sul sito web del MEF entro il termine del 28 ottobre dell'anno medesimo. In caso di mancata pubblicazione entro detto termine, trovano applicazione i regolamenti e le delibere adottati per l'anno precedente;
- l'addizionale comunale all'IRPEF, di cui all'art. 14, comma 8 del DLGS n. 23/2011. Tali delibere, hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione, se pubblicati sul sito web del MEF entro il termine del 20 dicembre di ciascun anno. In caso di mancata pubblicazione entro tale termine, si applicano le aliquote stabilite per l'anno precedente.

Si dispone poi che, ai fini della pubblicazione, le delibere di variazione dell'aliquota dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile, derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, sono trasmesse con le modalità di cui al comma 15.

Osservazioni

La disposizione in commento prevede una sostanziale semplificazione degli adempimenti richiesti ai contribuenti, ai fini dell'assolvimento dei tributi locali, prevedendo un formato uniforme di predisposizione delle relative delibere comunali.

In base alla disciplina previgente ogni comune poteva inviare il testo delle proprie delibere e regolamenti in formato libero, spesso richiamando provvedimenti di annualità precedenti per la determinazione delle aliquote (e detrazioni) dei tributi locali, incrementando le difficoltà per i contribuenti nel calcolo degli importi dovuti.

A tale riguardo, preme sottolineare che la soluzione migliore a tale problematica resta l'introduzione dell'obbligo, in capo ai Comuni, di inviare ai contribuenti gli atti di liquidazione di tutti i tributi locali; tuttavia, la soluzione individuata con il DL Crescita, che pur Confindustria aveva sollecitato quale soluzione intermedia, può rappresentare un primo tentativo di semplificazione, a condizione che il formato standard per l'invio delle informazioni da parte dei Comuni sia particolarmente dettagliato (sarebbe utile, al riguardo, una distinzione per tipologia di immobile, aliquote e relative detrazioni vigenti per ciascuna annualità) e che l'interrogazione del database non sia macchinosa.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Credito d'imposta pagamenti elettronici distributori carburanti (articolo 16)

L'articolo 16 chiarisce che il credito d'imposta, pari al 50% delle commissioni addebitate, riconosciuto ai gestori degli impianti di carburante che ricevono il pagamento tramite strumenti elettronici (introdotto dall'articolo 1, comma 924, della Legge di Bilancio 2018) vale per tutte le cessioni di carburante effettuate nei confronti sia di esercenti attività d'impresa, arte e professioni, sia di consumatori finali.

Il secondo periodo dell'articolo 16 precisa che, qualora le commissioni addebitate relative alle cessioni di carburante non siano state distinte dalle commissioni relative alla cessione di altri beni, il credito d'imposta sarà pari al 50% delle commissioni addebitate

su una quota ottenuta tramite il rapporto del volume d'affari annuo derivante dalle cessione di carburante e volume d'affari complessivo.

Osservazioni

Si condivide il contenuto della norma in commento che, indirettamente, definisce l'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta riconosciuto ai gestori degli impianti di carburante sulle commissioni addebitate per le cessioni incassate tramite strumenti elettronici. Si ricorda, infatti, che la norma introduttiva del suddetto credito d'imposta (art. 1, comma 324, Legge di Bilancio 2018) si riferiva in modo generico alle transazioni effettuate dal 1° luglio 2018, facendo sorgere dubbi tra gli operatori se tale credito riguardasse tutte le transazioni fatte tramite strumenti elettronici nei confronti di tutti i clienti, oppure solamente le transazioni relative alle cessioni di carburante verso soggetti passivi IVA. Si ritiene che tali dubbi fossero più che legittimi considerato che il riconoscimento del credito d'imposta trae origine da un'altra disposizione, della stessa Legge di Bilancio 2018 - ossia l'articolo 1, comma 922 - che ha subordinato la detrazione IVA e la deduzione del costo del carburante al pagamento elettronico.

Una lettura combinata delle due disposizioni, pertanto, aveva indotto a ritenere che il credito d'imposta fosse destinato a compensare l'aumento del numero delle transazioni richieste dai soggetti passivi IVA per l'acquisto del carburante. Tramite la norma in commento, invece, si chiarisce che nel calcolo delle commissioni non debbano essere considerate le transazioni per la cessione di altri beni, ma esclusivamente le transazioni per le cessioni di carburante effettuate nei confronti di imprese e privati consumatori. Si ricorda che tale credito può essere utilizzato in compensazione a partire dall'anno d'imposta successivo a quello di maturazione, pertanto, stante la natura interpretativa della norma, si potrebbero valutare eventuali rettifiche al comportamento avuto nell'anno in corso relativamente al credito maturato nel 2018. Al riguardo, si chiarisce, inoltre, che nel caso in cui il gestore non abbia tenuto distinte le commissioni relative al carburante rispetto alle cessioni di altri beni, il calcolo del credito potrà desumersi dal rapporto del volume d'affari delle cessioni di carburante e il volume d'affari complessivo.

Effetti finanziari – Gli effetti finanziari della norma sono illustrati nella seguente tabella:

Cassa	2019	2020	2021	2022
Credito d'imposta	-17,3	-34,6	-34,6	-34,6
Effetti sulle imposte dirette	0	8,5	13,3	9,7
Totale maggiori oneri	-17,3	-26,1	-21,3	-24,9

Riapertura dei termini per gli istituti agevolativi (articolo 16-bis)

L'articolo 16-bis dispone la riapertura dei termini per presentare la dichiarazione di definizione agevolata dei ruoli affidati alla riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, di cui all'art. 3 del DL n. 119/2018 (c.d. *rottamazione-ter*).

Per effetto delle novità introdotte dal DL Crescita, la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione integrativa all'Agenzia delle Entrate - Riscossione viene posticipato dal 30 aprile al 31 luglio 2019. Sono esclusi i debiti già ricompresi in dichiarazioni di adesione presentate entro il 30 aprile 2019.

La riapertura della definizione agevolata seguirà le seguenti modalità:

- il pagamento delle somme dovute dovrà essere effettuato, a decorrere dal 30 novembre 2019, in unica soluzione ovvero in numero massimo di 17 rate consecutive³¹. Su tali rate sarà applicabile un tasso annuo di interesse, pari al 2%, a decorrere dal 1° dicembre 2019;
- l'Agente della Riscossione dovrà comunicare al contribuente entro il 31 ottobre 2019 l'ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione, nonché quello delle singole rate e delle relative scadenze;
- i contribuenti che non hanno versato tempestivamente le somme dovute in base alle precedenti discipline di definizione agevolata delle cartelle esattoriali - di cui all'art. 6 del DL n. 193/2016 e all'art. 1 del DL n. 148/2017 - potranno aderire versando quanto dovuto, entro il 30 novembre 2019, in unica soluzione, ovvero in numero massimo di 9 rate

³¹ La prima rata pari al 20% dell'importo totale definito, dovrà essere versata entro il 30 novembre 2019. Le 16 rate, pari ognuna al 5% dell'importo totale, avranno la seguenti scadenze: 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno. L'ultima rata dovrà essere versata entro il 30 novembre 2023.

consecutive³². Su tali rate sarà applicabile un tasso annuo di interesse, pari allo 0,30%, a decorrere dal 1° dicembre 2019.

Restano confermate le altre disposizioni applicative previste dalla c.d. rottamazione-ter.

Il comma 3 dispone che le disposizioni in commento non si applicano ai carichi affidati agli agenti della riscossione a titolo di risorse proprie tradizionali UE.

Osservazioni

La riapertura dei termini per la definizione agevolata dei ruoli (c.d. rottamazione-ter) per le istanze presentate entro il 30 luglio 2019 risponde alla chiara esigenza dell'Erario di recuperare maggiore gettito.

In quest'ottica, sarebbe stato utile intervenire anche sull'ambito oggettivo della definizione agevolata prevista dal DL n. 119/2018, ricomprendendo anche le cartelle notificate entro il 31 dicembre 2018.

Tale estensione avrebbe consentito all'Erario di ricavare un maggiore gettito dalla definizione agevolata, anche tenendo conto che la precedente rottamazione-bis si applicava alle cartelle notificate dal 1° gennaio 2000 fino al 30 settembre 2017 (ossia alle cartelle notificate fino a tre mesi precedenti il termine ultimo – 31 dicembre 2017 – previsto dalla successiva rottamazione-ter).

Inoltre, la scelta di non estendere il termine ultimo per il versamento dilazionato delle somme oggetto di rottamazione (fissato al 30 novembre 2023), potrebbe non favorire un incremento del tasso di adesione da parte dei contribuenti.

Effetti finanziari – Alla misura non sono ascrivibili effetti di gettito.

³² La prima rata pari al 20% dell'importo totale definito, dovrà essere versata entro il 30 novembre 2019. Le 8 rate, pari ognuna al 10% dell'importo totale, avranno la seguenti scadenze: 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno. L'ultima rata dovrà essere versata entro il 30 novembre 2021.

Disposizioni in materia di rifiuti e di imballaggi (articolo 26-bis)

L'articolo 26-bis reca un'agevolazione, sotto forma di abbuono sul prezzo e corrispondente credito d'imposta, per incentivare il riutilizzo e il riciclo degli imballaggi immessi nel mercato.

Il primo comma dell'articolo in esame consente all'impresa venditrice di riconoscere all'impresa acquirente un abbuono sul prezzo dei successivi acquisti, in misura pari al 25% del prezzo dell'imballaggio contenente la merce ed esposto nella fattura. L'abbuono è riconosciuto all'atto della resa dell'imballaggio stesso, da effettuarsi non oltre un mese dall'acquisto.

All'impresa venditrice che riutilizza gli imballaggi usati o che effettua la raccolta differenziata degli stessi, avviandoli alla fase del riciclo, è riconosciuto un credito d'imposta pari al doppio dell'importo degli abbuoni riconosciuti all'impresa acquirente, anche se tali abbuoni non sono stati utilizzati.

Il secondo comma del predetto articolo 26-bis riconosce il predetto credito fino ad un importo massimo annuale di 10.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 10 milioni di euro per il 2020.

Il credito, da indicare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento, è escluso espressamente dalla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito e dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il beneficio è fruibile esclusivamente in compensazione a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati riutilizzati gli imballaggi ovvero è stata effettuata la raccolta differenziata ai fini del successivo avvio al riciclo degli imballaggi stessi.

Viene precisato, inoltre, che ai fini della corretta fruizione del credito, il modello F24 è presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto del versamento.

Il terzo comma dell'articolo in esame, infine, demanda la definizione delle disposizioni attuative ad un decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'ambiente e della

tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in commento (quindi a partire dal 30 giugno scorso).

Osservazioni

L'introduzione del credito d'imposta in commento, come sottolineato nella relazione illustrativa del decreto, ha la finalità di incoraggiare l'aumento della percentuale di imballaggi riutilizzabili o avviati al riciclo, immessi sul mercato.

La misura si inserisce in un pacchetto di norme, presente all'interno del decreto, a sostegno di progetti volti allo sviluppo dell'economia circolare: tra gli altri, il successivo articolo 26-ter che introduce un'agevolazione fiscale sul costo di acquisto di prodotti da riciclo e riuso.

Si segnala, inoltre, che la Legge di Bilancio 2019 (articolo 1, commi 73-77) aveva già previsto un credito d'imposta nella misura del 36% delle spese sostenute dalle imprese per l'acquisto di prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili o derivanti dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio³³. Tale agevolazione necessitava di un decreto attuativo da emanare entro il 1° aprile che, tuttavia, non ha ancora visto la luce.

In via generale, le finalità che la norma in commento intende perseguire sono senz'altro da sostenere e da giudicare positivamente. Potrebbe, però, essere utile operare una razionalizzazione delle misure introdotte al fine di evitare sovrapposizioni degli ambiti oggettivi delle diverse disposizioni.

Effetti finanziari –. Agli oneri pari a 10 milioni di euro per l'anno 2021, si provvede mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal DL Crescita.

³³ Per un maggiore approfondimento si rimanda alla Nota di aggiornamento di Confindustria di commento alle principali misure fiscali della Legge di Bilancio 2019, pubblicata il 18 gennaio.

Agevolazioni fiscali sui prodotti da riciclo e riuso (articolo 26-ter)

L'articolo 26-ter riconosce, per l'anno 2020, un beneficio fiscale, sotto forma di credito d'imposta, a vantaggio di chi acquista prodotti da riciclo e da riuso.

Nello specifico, il primo comma riconosce un contributo pari al 25% del costo di acquisto di:

- a) semilavorati e prodotti finiti derivanti, per almeno il 75% della loro composizione, dal riciclaggio di rifiuti o di rottami;
- b) *compost* di qualità derivante dal trattamento della frazione organica differenziata dei rifiuti.

Beneficiari dell'agevolazione sono le imprese e i soggetti titolari di reddito da lavoro autonomo che acquistino i suddetti beni. Il contributo è riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, fino ad un importo massimo annuale di 10.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 10 milioni di euro per il 2020 (comma 2). Il credito spetta a condizione che i beni acquistati siano effettivamente impiegati nell'esercizio dell'attività economica o professionale svolta. Non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 73 della Legge di Bilancio 2019 (credito d'imposta per il riciclo di plastiche miste).

Qualora i prodotti riciclati siano acquistati e impiegati al di fuori dell'esercizio dell'attività economica o professionale, il terzo comma attribuisce ai soggetti che sostengono l'acquisto un contributo fino a un importo massimo annuale di 5.000 euro, nel rispetto del limite complessivo annuo di 10 milioni di euro. In questo caso, il contributo sarebbe anticipato dal venditore del bene come sconto e a questi rimborsato sotto forma di credito d'imposta di pari importo.

Entrambi i crediti di cui al primo e al secondo comma sono da indicare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento e sono esclusi espressamente dalla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito e dell'IRAP e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il beneficio è fruibile esclusivamente in compensazione a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati riutilizzati gli imballaggi ovvero è stata effettuata la raccolta differenziata ai fini del successivo avvio al riciclo degli imballaggi stessi.

Viene precisato, inoltre, che, ai fini della corretta fruizione del credito, il modello F24 è presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto del versamento.

Il quinto comma, infine, rimanda ad un decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dello sviluppo economico - da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in commento (quindi a partire dal 30 giugno scorso) - la definizione dei requisiti tecnici e delle certificazioni idonee ad attestare la natura e le tipologie di materie e prodotti oggetto di agevolazione nonché le modalità applicative della disciplina.

Osservazioni

Restano valide anche per questa agevolazione le osservazioni fatte per l'articolo 26-bis.

Si sottolinea l'impossibilità di cumulo con il credito d'imposta per l'acquisto di prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi nonché per l'acquisto di imballaggi biodegradabili e compostabili previsto dalla Legge di Bilancio 2019.

Effetti finanziari –.Agli oneri pari a 20 milioni di euro per l'anno 2021, si provvede mediante l'utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal DL Crescita.

Obblighi di informazioni erogazioni pubbliche (articolo 35)

L'articolo 35 prevede una riformulazione della disciplina di trasparenza delle erogazioni pubbliche introdotta dalla Legge 4 agosto 2017, n. 124, articolo 1, commi da 125 a 129.

La disposizione originaria prevedeva l'obbligo, per associazioni, fondazioni, onlus, cooperative sociali e imprese, di rendere noto l'elenco e l'ammontare di sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e di tutti i vantaggi economici che le stesse ricevono dalle pubbliche amministrazioni.

La nuova formulazione presente all'interno del DL in commento prevede importanti chiarimenti in merito.

Anzitutto, si delimita l'ambito oggettivo di applicazione degli obblighi di trasparenza a tutte le sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, "non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria". Con questa formulazione si chiarisce, pertanto, che ad essere escluse dal campo oggettivo di applicazione sono tutte le "misure generali", intese come le agevolazioni rivolte ai soggetti economici che non si qualificano come aiuti di Stato, poiché non rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, e tutte le somme ricevute a titolo di corrispettivo, retribuzione o risarcimento.

Inoltre, il DL in commento specifica che oggetto di pubblicazione sono le somme "effettivamente erogate" nell'esercizio finanziario precedente "dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del DLGS 30 marzo 2001, n. 165, e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del DLGS 14 marzo 2013, n. 33". Questo chiarisce che la rendicontazione dovrà essere effettuata secondo il criterio di cassa e che andranno rese pubbliche le somme ricevute dalla PA e dalle società di controllo pubblico (con l'esclusione di quelle quotate o meramente partecipate).

Inoltre, il DL Crescita prevede che, per tutti i soggetti destinatari della disciplina sulla trasparenza per le erogazioni pubbliche (associazioni, fondazioni, onlus, cooperative sociali e imprese), gli obblighi di trasparenza vengono assolti attraverso il rinvio al Registro Nazionale degli aiuti di Stato, a condizione che venga dichiarata l'esistenza degli aiuti nella nota integrativa del bilancio, oppure, nel caso di soggetti non tenuti alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

Inoltre, il DL Crescita contiene chiarimenti rilevanti circa la decorrenza degli obblighi pubblicitari.

Per i soggetti non aventi scopi di lucro (associazioni, fondazioni, onlus e cooperative sociali), la pubblicazione delle informazioni sui propri siti internet viene fissata al 30 giugno di ogni anno, mentre la disciplina ordinaria fissava tale termine al 28 febbraio di ogni anno.

Per quanto riguarda le imprese, la nuova disciplina chiarisce che l'obbligo di pubblicazione nella nota integrativa di bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato riguarda tutti i soggetti tenuti ad iscriversi al Registro delle imprese (art. 2195 del codice civile).

Per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e quelli comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa, viene precisato che essi assolvono agli obblighi pubblicitari mediante la pubblicazione, entro il 30 giugno di ogni anno, sui propri siti Internet o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

Pertanto, alla luce delle misure introdotte dal DL Crescita, l'adempimento degli obblighi pubblicitari per le imprese dovrà avvenire con i bilanci relativi all'esercizio 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019 per le imprese non tenute alla redazione della nota integrativa o che pubblicano il bilancio in forma abbreviata.

Il DL Crescita prevede un periodo di moratoria per l'applicazione del regime sanzionatorio, che comunque viene reso più graduale e proporzionato.

Più in dettaglio, il mancato assolvimento degli obblighi pubblicitari verrà sanzionato a decorrere dal 1° gennaio 2020 e la mancata indicazione delle erogazioni pubbliche ricevute comporterà l'irrogazione di una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un minimo di 2.000 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento degli obblighi di pubblicazione delle informazioni. Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che vi sia stata tale pubblicazione e il pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la sanzione della restituzione integrale delle somme ai soggetti eroganti entro i successivi tre mesi.

Tuttavia, rispetto alla disciplina previgente, il regime sanzionatorio viene esteso anche ai soggetti non aventi scopo di lucro, in contrasto con l'orientamento del Consiglio di Stato (parere n. 1449/2018), che aveva opportunamente escluso dall'ambito di applicazione della sanzione i soggetti non aventi fine di lucro.

Osservazioni

La valutazione dei chiarimenti apportati all'interno del DL in commento è da giudicarsi positiva.

Confindustria aveva da subito segnalato a Governo e Parlamento la scarsa chiarezza della disciplina originaria e che il suo mancato coordinamento con altre misure in materia di trasparenza avrebbe creato dubbi interpretativi e applicativi.

Le modifiche apportate rendono la disciplina in materia di trasparenza delle erogazioni pubbliche complessivamente meno onerosa per i soggetti destinatari degli obblighi e, come richiesto da Confindustria, rendono il quadro regolatorio più conforme al principio di proporzionalità e alla libertà d'iniziativa economica.

Tuttavia, restano perplessità in merito all'estensione del regime sanzionatorio anche ai soggetti non aventi fine di lucro.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Incentivo fiscale per promuovere la crescita dell'Italia meridionale (articolo 44-bis)

L'articolo 44-bis, aggiunto al DL in sede di conversione, prevede un'agevolazione per talune operazioni di aggregazione aziendale operate da società aventi sede legale nelle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Molise, Calabria, Sicilia e Sardegna, da cui risultino una o più imprese aventi, a loro volta, sede legale in una delle predette Regioni.

L'agevolazione consiste nella possibilità di trasferire al soggetto risultante dall'operazione di aggregazione le attività per imposte anticipate (*deferred tax assets*, DTA) delle singole imprese, trasformandole, poi, in un credito di imposta, a fronte del pagamento di un

canone annuo determinato applicando l'aliquota dell'1,5% alla differenza tra le DTA e le imposte versate.

L'agevolazione si applica ad aggregazioni di società, per le quali non sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ai sensi dell'articolo 17, DLGS n. 180/2015, ovvero lo stato di insolvenza ai sensi dell'articolo 5, RD n. 267/1942 o dell'articolo 2, comma 1, lett. b), DLGS n. 14/2019 (codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), a condizione che tali società abbiano sede legale, alla data del 1° luglio 2019, in una delle regioni del Sud.

Le aggregazioni rilevanti ai fini dell'agevolazione sono quelle realizzate mediante operazioni di fusione, scissione ovvero conferimento di azienda o di rami di azienda riguardanti più società, a condizione che il soggetto risultante abbia la sede legale in una delle Regioni citate e le aggregazioni siano deliberate dall'assemblea dei soci, o dal diverso organo competente per legge, entro 18 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Crescita; l'agevolazione non trova applicazione alle società legate tra loro da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359, codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

Il meccanismo delineato dal comma 2 dell'articolo 44-bis prevede che le attività per imposte anticipate dei soggetti partecipanti e relative a:

- a) perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84, TUIR;
- b) importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto ai sensi della disciplina ACE (articolo 3, comma 2, DM 3 agosto 2017); o
- c) perdite attese derivanti dalla prima adozione del principio contabile IFRS 9 deducibili in decimi (articolo 1, comma 1067, Legge di Bilancio 2019),

vengano trasformate, per un ammontare non superiore (per ciascun soggetto partecipante all'aggregazione) a 500 milioni di euro, in crediti d'imposta.

Ai fini del rispetto del limite, si trasformano dapprima le attività per imposte anticipate trasferite al soggetto risultante dall'aggregazione e, successivamente, le attività per imposte anticipate non trasferite dagli altri soggetti partecipanti.

La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è condizionata all'esercizio, da parte della società risultante dall'aggregazione di una specifica opzione (ai sensi dell'articolo 11, comma 1, DL n. 59/2016) e dell'impegno al versamento di un canone determinato annualmente, applicando l'aliquota dell'1,5% alla differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate.

La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta decorre dalla data di approvazione del primo bilancio della società risultante dall'aggregazione da parte dell'assemblea dei soci, o del diverso organo competente per legge, ed è ripartita in 4 rate di pari importo.

I crediti d'imposta in oggetto non sono produttivi di interessi, possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in compensazione o essere ceduti al valore nominale secondo quanto previsto dall'articolo 43-ter del DPR n. 602/1973; tali crediti, inoltre, non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile IRAP e devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi.

La norma (comma 5) precisa che la descritta agevolazione non può trovare applicazione alle operazioni alle quali partecipano soggetti che abbiano già partecipato a un'aggregazione o che siano risultanti da un'aggregazione alla quale è stata applicata la medesima agevolazione.

Dal periodo d'imposta in corso alla data in cui ha effetto l'aggregazione si verificano specifici effetti che derogano alle regole ordinarie di determinazione dell'imponibile; in particolare.

- non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite, nonché le eccedenze residue relative all'importo del rendimento nozionale valevole ai fini del calcolo dell'ACE, relative a DTA trasformate ai sensi delle norme in esame;
- non sono deducibili i componenti negativi corrispondenti alle DTA trasformate in credito d'imposta.

In caso di aggregazioni realizzate mediante conferimenti di aziende o di rami di azienda, alle perdite fiscali e all'eccedenza relativa all'ACE del soggetto conferente si applica l'articolo 172 del TUIR, riferendosi alla società conferente le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alla società conferitaria quelle riguardanti la società

risultante dalla fusione o incorporante e avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater, commi 1 e 2 codice civile.

L'efficacia della descritta normativa è, tuttavia, subordinata, secondo quanto precisato al comma 7 e ai sensi dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, alla preventiva comunicazione ovvero, se necessaria, all'autorizzazione della Commissione europea, al fine della valutazione della compatibilità con la disciplina sugli aiuti di Stato.

Osservazioni

In sede di conversione, è stata inserita nel corpo del DL Crescita una specifica agevolazione destinata alle operazioni di aggregazione societaria (mediante fusioni, scissioni o conferimenti di azienda), operate tra società aventi sede legale nelle regioni del Sud Italia.

Si tratta di una misura straordinaria, riferita solo ad alcune fattispecie di DTA - attività per imposte anticipate, iscritte solo nel primo bilancio della società risultate dall'aggregazione.

Le attività fiscali differite esprimono il potenziale futuro beneficio di un'impresa in termini di minori imposte dovute, in dipendenza di oneri rilevati nel bilancio dell'impresa in un esercizio ma che risultano deducibili dalla base imponibile in successivi periodi d'imposta; in particolare, nel caso degli istituti finanziari, le DTA possono essere rilevate contabilmente e valere ai fini del computo del patrimonio di vigilanza solo se in futuro si registreranno utili imponibili. È di tutta evidenza, invece, il beneficio immediato che consegue al riconoscimento di un credito di imposta.

Per questi motivi la norma potrebbe sollevare un problema di compatibilità con la disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato. La questione, peraltro, non è nuova al nostro ordinamento, in quanto già con l'approvazione del DL n. 225/2010, si era posto un tema di compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato della disposizione sulla convertibilità in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate. Nello specifico, l'articolo 2, commi da 55 a 57, del DL n. 225/2010 consentiva di trasformare in crediti di imposta le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio, al fine di arginare un divario

di incidenza delle imposte anticipate nei bilanci degli operatori italiani (in particolare banche) rispetto a quelli europei a seguito della modifica dei requisiti patrimoniali. In quell'occasione, la Commissione europea aveva richiesto allo Stato italiano che la trasformabilità in credito d'imposta della quota di DTA qualificate fosse concessa solo a fronte del versamento di un canone su tali DTA. In risposta a tale istanza, l'articolo 11 del DL n. 59 del 2016 aveva introdotto l'obbligo di versare un canone.

L'attuale previsione – probabilmente proprio nell'ottica di conformarsi a tale richiesta e di scongiurare eventuali rilievi da parte della Commissione europea, richiama l'articolo 11 del DL n. 59/2016 e impone, quindi, al soggetto risultante dall'aggregazione, il versamento di un canone, determinato annualmente applicando l'aliquota dell'1,5% alla differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate.

Merita osservare, infine, che la misura dovrà comunque essere sottoposta alla consueta procedura di notifica e successiva decisione da parte della Commissione europea prima della sua applicazione, e non potrà, invece, limitarsi alla sola comunicazione, riservata, invece, agli aiuti di Stato che rispettano le finalità, le condizioni e i limiti definiti all'interno del Regolamento (UE) 651/2014 che esonerano lo Stato membro dalla procedura di notifica ai sensi dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Effetti finanziari – Gli oneri derivanti dai commi 2, 4 e 8 dell'articolo 44-bis sono quantificati nella tabella in calce (valori espressi in mln di euro); a copertura di tali oneri, il comma 9 del medesimo articolo provvede mediante riduzione dei seguenti fondi: FISPE, Fondo speciale MEF, Fondo nuove politiche di bilancio, Fondo esigenze indifferibili, Fondo riaccertamento residui passivi perenti del MEF, Fondo di parte corrente riaccertamento residui passivi del MEF.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2020	2031	2032	2033
ONERI	73,8	103	102,2	103,2	36,3	35,5	34,7	34,5	34,1	33,9	24,35	0,55	0,15	0,12

Credito d'imposta partecipazione di PMI a fiere internazionali (articolo 49)

L'articolo 49 introduce un credito d'imposta per la partecipazione delle PMI alle fiere internazionali.

Ai sensi del primo comma, il credito è riconosciuto alle piccole e medie imprese italiane, esistenti alla data del 1° gennaio 2019, in misura pari al 30% delle spese sostenute per la partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore, nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (i.e. 1° maggio 2019) nel limite massimo di 60.000 euro. Il credito è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020.

Le spese agevolabili sono quelle relative all'affitto degli spazi espositivi e al loro allestimento; alle attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione connesse alla partecipazione. Tali spese devono essere sostenute per la partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero (comma 2).

Il credito d'imposta è riconosciuto nel rispetto delle condizioni e dei limiti della normativa UE in tema di aiuti *de minimis*, con specifico riferimento anche al settore agricolo, della pesca e dell'acquacoltura ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione (comma 3).

Il comma 4 affida ad un decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro il 30 giugno 2019 (60 giorni dalla data di entrata in vigore del DL in esame), il compito di stabilire le disposizioni applicative delle norme in commento.

Tale decreto disciplina:

- a) le tipologie di spese ammesse al beneficio, nell'ambito di quelle individuate al comma 2;
- b) le procedure per l'ammissione al beneficio, che avviene secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande, nel rispetto del limite massimo di risorse (5 milioni, di cui al comma 1);
- c) l'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore, che per effetto delle modifiche in Commissione si svolgono sia in Italia che all'estero, per cui è ammesso il credito di imposta;

- d) le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta, secondo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 6, del DL n. 40 del 2010.

Qualora l'Agenzia delle Entrate accerti, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'eventuale indebita fruizione, totale o parziale, del credito, ne dà comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico che, ai sensi delle disposizioni volte a contrastare l'uso illecito dei crediti di imposta (articolo 1, comma 6, del citato DL n. 40 del 2010), provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

Osservazioni

Con le modifiche apportate in sede di conversione del decreto l'agevolazione, inizialmente prevista per la partecipazione a fiere che si tengono all'estero, è stata positivamente estesa a quelle che si svolgono in Italia ed è stato, inoltre, eliminato il riparto del credito di imposta in tre quote annuali.

La misura rappresenta una prima risposta alle istanze di Confindustria e in tal senso non può che essere apprezzata; tuttavia, la decorrenza e la vigenza dell'agevolazione per un solo periodo di imposta, rischiano di mortificare la misura, dando riconoscimento a spese potenzialmente già sostenute dalle imprese - essendo riconosciuto per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso al 1° maggio - ma non supportate dal decreto attuativo che, ad oggi, deve ancora essere emanato.

Si segnala, inoltre, che l'importo massimo previsto per il credito d'imposta è di soli 5 milioni di euro che, ipotizzando l'utilizzo del limite massimo di spesa per impresa pari a 60 mila euro, potrebbe soddisfare un numero esiguo di imprese. Si tratta, dunque, di un intervento che andrebbe potenziato per poter incidere significativamente sull'aumento del numero delle imprese esportatrici e di conseguenza sull'export italiano.

Effetti finanziari – All'onere, pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020, si provvede ai sensi dell'articolo 50 del DL Crescita (Disposizioni finanziarie).