



CONFINDUSTRIA

Legge di Bilancio 2019

LE PRINCIPALI MISURE FISCALI DI
INTERESSE PER LE IMPRESE

18 gennaio 2019

Nota di Aggiornamento



Nota di Aggiornamento

Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2018, è stata pubblicata la Legge 30 dicembre 2018, n. 145 - Legge di Bilancio 2019 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021).

La presente nota fornisce una ricognizione degli interventi di carattere fiscale, di maggior interesse per le imprese Associate, contenuti nel predetto provvedimento.

Si riserva di tornare sui temi di interesse con successivi approfondimenti.

Sommario

Sterilizzazione clausole di salvaguardia IVA (articolo 1, commi 2 e 5)	5
IVA agevolata dispositivi medici (comma 3)	8
IVA agevolata prodotti panetteria (comma 4)	10
Accise sui carburanti per coperture ACE (comma 6)	11
Deducibilità interessi passivi imprese immobiliari (commi 7-8).....	13
Estensione del regime forfetario (commi 9-11).....	14
Deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (comma 12).....	24
Imposta sostitutiva sui compensi derivanti da attività di lezioni private o ripetizioni (commi 13-16).....	27
Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni (commi 17-22)	29
Disciplina del riporto delle perdite per i soggetti IRPEF (commi 23-26)	31
Tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione (commi 28-34)	35
Imposta sui servizi digitali (commi 35-50).....	44
Abrogazione dell'aliquota IRES ridotta in favore di ENC operanti in particolari settori di interesse pubblico (commi 51-52)	52
Fatturazione elettronica e invio telematico dei corrispettivi per gli operatori sanitari (comma 53-54).....	55
Credito d'imposta adeguamento tecnologico per l'invio telematico dei corrispettivi (comma 55).....	57
Fatturazione elettronica per contratti di sponsorizzazione (comma 56).....	58
Accise autotrasporto (commi 57-58).....	59
Cedolare secca sul reddito da locazione di immobili ad uso commerciale (comma 59) ..	61
Proroga e rimodulazione della disciplina di maggiorazione dell'ammortamento - iperammortamento (commi 60-65)	62
Estromissione agevolata degli immobili strumentali (comma 66)	73
Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili (comma 67)	74
Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di sistemazione a verde (comma 68)	77
Modifica alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (commi 70-72)	78
Credito d'imposta riciclaggio plastiche miste (commi 73-77).....	88
Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 (commi 78-81)	90

Canone RAI (commi 89-90).....	93
Contributi dello Stato a società partecipate (commi 91-94)	95
Erogazioni liberali per interventi su edifici e terreni pubblici (commi 156-161)	96
Definizione agevolata debiti tributari contribuenti in difficoltà economica (commi 184-199)	98
Incentivi all’investimento in start-up innovative (commi 218-220).....	101
Cloud computing (comma 229)	103
Modifiche dei limiti all’uso del denaro contante (comma 245)	105
Detrazione per rimborso spese patenti dei giovani autotrasportatori (comma 291-295)	107
Dotazioni organiche del Ministero dell’Economia e delle Finanze (commi 348-349).....	108
Consultazione delle fatture elettroniche (commi 354).....	109
Blocco assunzioni (comma 399)	110
Sport bonus (commi 621-628).....	111
Riforma dei concorsi pronostici sportivi (commi 634-639).....	113
Esenzione dall’imposta di bollo per le Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche riconosciute dal CONI (comma 646)	115
Accise sulla birra (commi 689-691)	116
Zona Franca Urbana sisma Centro Italia (comma 759).....	117
Limite <i>de minimis</i> al credito d’imposta pubblicità (comma 762).....	119
Riduzione crediti d’imposta cinema ed editoria (comma 805)	120
Agevolazioni per la vendita al dettaglio di giornali e periodici (commi 806-809).....	122
Rivalutazione delle quote societarie (commi 940-950)	123
Esigenze emergenziali (commi 985-1024)	125
Disposizioni in materia di recupero di aiuti incompatibili in Abruzzo (comma 1010).....	127
Rimborso alle imprese del Piemonte danneggiate dall’alluvione del 1994 (commi 1013- 1014).....	128
Bonus/Malus emissioni di CO ₂ e detrazione per le infrastrutture di ricarica di veicoli elettrici (commi 1031-1047).....	129
Disposizioni in materia di giochi (comma 1051-1052)	134
Proroga della rideterminazione del valore di acquisto di terreni e partecipazioni (comma 1053-1054).....	137
Abrogazione dell’IRI (comma 1055).....	138
Deducibilità perdite su crediti IFRS 9 (commi 1067-1069)	140
Incentivi per alla rottamazione per l’acquisto di motoveicoli elettrici o ibridi (commi 1057- 1064)	141
Facoltà di applicazione dei principi contabili internazionali (commi 1070-1071).....	143

Deducibilità quote di ammortamento avviamento e beni immateriali (comma 1079).....	146
Abrogazione ACE (comma 1080).....	147
Interpretazione imposta di registro (comma 1084)	151
Misure in materia di IRAP (commi 1085-1086).....	153
Modalità di commisurazione della TARI (comma 1093)	154
Acconto cedolare secca (comma 1127)	155
Contributo di sbarco nel comune di Venezia (comma 1129)	156
Proroga aliquote TASI (comma 1133)	157
Modifiche alla sezione seconda della legge di Bilancio: definanziamento credito d'imposta beni strumentali nuovi	158

Sterilizzazione clausole di salvaguardia IVA (articolo 1¹, commi 2 e 5)

La Legge di Bilancio 2019 dispone, per il quarto anno consecutivo, la sterilizzazione delle c.d. clausole di salvaguardia - gli incrementi automatici delle aliquote IVA e delle accise sui carburanti previsti dall'articolo 1, comma 718, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, Legge di Stabilità 2015).

In particolare, l'articolo 1, comma 2, prevede che l'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto² per il 2019 sia decurtata di 1,5 punti percentuali; confermandola pertanto al 10%, in luogo del previsto aumento all'11,5%. Contestualmente, sempre per il 2019, il medesimo comma 2, conferma l'aliquota ordinaria del 22% disponendo il taglio dell'aumento previsto di 2,2 punti percentuali.

Per il 2020, con riguardo all'aliquota ridotta, nel silenzio della disposizione viene confermato l'aumento previsto al 13%, mentre in relazione all'aliquota ordinaria è stato disposto un ulteriore incremento di 0,3 punti, che porterà l'aliquota dal 22% al 25,2% (in luogo del 24,9% precedentemente previsto). Per il 2021, infine, viene disposto un ulteriore incremento di 1,5 punti dell'aliquota ordinaria, rispetto alle precedenti clausole; l'aliquota passerà dunque al 26,5% (dall'originario 25%)³.

Con riguardo alla clausola di salvaguardia in materia di accise sui carburanti (di cui alla lettera c) del richiamato comma 718), il comma 5 aumenta a 400 milioni di euro l'importo da reperire mediante rideterminazione delle aliquote d'accisa, a decorrere dall'anno 2020 (si passa dunque da 350 a 400 milioni).

Nelle tabelle sottostanti sono illustrati, in sintesi, gli effetti delle nuove disposizioni sulle clausole di salvaguardia previgenti:

¹ I commi richiamati nel seguito, ove non diversamente specificato, sono riconducibili all'articolo 1 della Legge di Bilancio 2019.

² Di cui alla tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/1972.

³ Tale incrementi sono stati disposti con l'emendamento n. 1.7000 presentato dal Governo nel corso dell'esame del DDL Bilancio in Senato.

Normativa previgente (come modificata da ultimo dal DL n. 148/2017 e dalla L. n. 205/2017 – Legge di Bilancio 2018)					
	2018	2019	2020	2021	2022
Aliquota ridotta	10%	11,5%	13%	13%	13%
Aliquota ordinaria	22%	24,2%	24,9%	25%	25%
Maggiori entrate da aumenti accise	-	-	350mln	350 mln	350 mln

Normativa modificata dalla Legge di Bilancio 2019					
	2018	2019	2020	2021	2022
Aliquota ridotta	10%	10%	13%	13%	13%
Aliquota ordinaria	22%	22%	25,2%	26,5%	26,5%
Maggiori entrate da aumenti accise	-	-	400 mln	400 mln	400 mln

Osservazioni

Per il quarto anno consecutivo la sterilizzazione delle clausole di salvaguardia consente di scongiurare un inasprimento dell'imposizione sui consumi che avrebbe determinato, nel 2019, effetti deleteri sul delicato equilibrio economico del Paese.

Il disinnescamento degli effetti delle clausole – fermamente sostenuto da Confindustria - continua ad impattare in maniera considerevole sui margini finanziari della manovra di bilancio. Diversamente da quanto stabilito nelle versioni iniziali del DDL Bilancio, il testo definitivo della Legge non reca alcuna riduzione delle clausole di salvaguardia future. Al contrario, l'entità degli inasprimenti automatici d'imposta previsti a decorrere dal 2020 rimane stabile solo per quanto concerne l'aliquota IVA ridotta (attesa al 13%), mentre sono ritoccati al rialzo, tanto l'aliquota IVA ordinaria quanto l'obiettivo di gettito legato all'incremento delle accise. Nel complesso, le nuove clausole di salvaguardia raggiungono consistenze significative, inedite e preoccupanti, rispetto alla dimensione finanziaria assunta finora. Nei prossimi anni dovranno essere scongiurati inasprimenti automatici dell'IVA e delle accise sui carburanti per un importo complessivo pari a circa 23,07 miliardi nel 2020 e 28,75 miliardi dal 2021. Su tali grandezze incide, peraltro, anche il ricalcolo eseguito quest'anno sugli effettivi impatti finanziari delle clausole di salvaguardia, volto a tenere conto nelle stime delle mutate dinamiche dei consumi e dunque del gettito

dell'imposta sul valore aggiunto rispetto al 2014 (anno in cui le clausole furono originariamente valutate). L'aggiornamento ha attribuito una perdita erariale di circa 2,9 miliardi di euro per un punto percentuale di aliquota ridotta, e di circa 4,37 miliardi per un punto di aliquota ordinaria. Le precedenti stime valutavano, invece, in circa 2,32 miliardi un punto di aliquota ridotta e in 4,09 miliardi un punto di aliquota ordinaria.

Sul piano meramente formale, si evidenzia che il comma 2 interviene direttamente in riduzione delle aliquote IVA applicabili nel 2019 e non, come accaduto costantemente nelle analoghe disposizioni varate negli scorsi anni, modificando l'entità delle aliquote indicate dall'articolo 1, comma 718, lett. a) e b) della Legge di Stabilità 2015, circostanza quest'ultima che, sebbene non impatti sulla sostanza, rende sicuramente più frammentaria e confusa la disciplina. Per quanto concerne le accise sui carburanti, le nuove disposizioni, al contrario, pur modificando il sopracitato comma 718, lett. c), lasciano inalterata l'indicazione della decorrenza per l'emanazione del provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Dogane al quale è affidato il compito di rideterminare le aliquote d'accisa, che resta fissata al 1° gennaio 2019, sebbene l'aumento più prossimo debba ora riguardare il 2020.

Effetti finanziari – Si riporta di seguito lo schema di sintesi degli effetti finanziari⁴ ascritti alle norme in commento, raffrontato alla situazione previgente:

Normativa previgente (aggiornata alla Legge di Bilancio 2018)				
	2019	2020	2021	2022
Aliquota IVA ridotta: - nel 2019 incremento dall'10% all'11,5% - dal 2020 incremento dal 11,5% al 13%	3.479	6.957	6.957	6.957
Aliquota IVA ordinaria: - nel 2019 incremento dal 22% al 24,2% - nel 2020 incremento dal 24,2% al 24,9% - dal 2021 incremento dal 24,9% al 25%	8.993	11.855	12.263	12.263
Accise	0	350	350	350
Totale	12.472	19.162	19.570	19.570

⁴ Gli impatti finanziari elencati nel presente documento sono mutuati dalle valutazioni ufficiali fornite nelle relazioni tecniche elaborate a corredo del DDL Bilancio 2019. Le grandezze, laddove non diversamente specificato, sono espresse in milioni di euro e in termini di competenza.

Effetti della Legge di Bilancio 2019				
	2019	2020	2021	2022
Aliquota IVA ridotta: - nel 2019 eliminazione incremento dal 10% all'11,5% - dal 2020 incremento dal 10% al 13%	-3.479	8.688	8.688	8.688
Aliquota IVA ordinaria - nel 2019 eliminazione incremento dal 22% al 24,2% - nel 2020 incremento dal 24,9% al 25,2% - dal 2021 incremento dal 25% al 26,5%	- 8.993	13.984	19.655	19.655
Accise - obiettivi di gettito	0	400	400	400
Totale	-12.472	23.072	28.753	28.753

Differenziale				
	2019	2020	2021	2022
Normativa previgente	12.472	19.162	19.570	19.570
Legge di Bilancio 2019	-12.472	23.072	28.753	28.753
Totale	0	3.910	9.183	9.183

IVA agevolata dispositivi medici (comma 3)

Il comma 3, dell'unico articolo della Legge, recando una disposizione di carattere interpretativo, chiarisce che nella voce n. 114 della Tabella A, parte III, allegata al Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito Decreto IVA) si intendono inclusi anche i dispositivi medici a base di sostanze utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, classificabili nella voce 3004 della Nomenclatura combinata di cui all'allegato 1 del Regolamento di esecuzione (UE) 2017/1925 della Commissione del 12 ottobre 2017.

Osservazioni

È da ritenersi positiva la norma in commento che accoglie la richiesta presentata da Confindustria al fine di ottenere un chiarimento in merito all'interpretazione della voce

tabellare n. 114, parte III, allegata al Decreto IVA, che individua i medicinali che godono dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10%. Fornendo un'interpretazione autentica, il comma 3 chiarisce che ai "dispositivi medici" individuati dalla voce 3004 si applica la medesima aliquota IVA ridotta applicabile agli altri medicinali menzionati dalla voce tabellare n. 114, in ragione del fatto che entrambi i prodotti soddisfano la medesima finalità terapeutica, distinguendosi solamente per il meccanismo d'azione coinvolto nel processo curativo. L'interpretazione fornita dalla norma risulta allineata con quanto disposto dalla normativa europea in base alla quale l'applicazione dell'aliquota ridotta debba essere circoscritta ai soli beni e servizi indicati nell'Allegato III alla Direttiva IVA 2006/112/CE. Al riguardo, si rileva che - in linea con i chiarimenti forniti dalla Corte di Giustizia europea nella causa C-360/11 - il n. 3) del suddetto allegato individua i "prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici" nell'ambito dei quali debbano intendersi compresi, non soltanto i medicinali ma, anche altri prodotti e preparazioni utilizzate ai medesimi fini curativi o di prevenzione. Pertanto, si apprezza che la norma in commento, al fine di fugare i dubbi operativi degli operatori coinvolti, rimandi esplicitamente alla voce 3004 della Nomenclatura che comprende, infatti, le preparazioni medicinali a base di erbe e di altre sostanze attive quali vitamine, minerali, amminoacidi essenziali o acidi grassi, condizionati per la vendita al minuto, confermandone l'equiparazione agli altri medicinali soggetti all'aliquota IVA del 10% (ex n. 114 della Tabella allegata al Decreto IVA).

Il carattere interpretativo della disposizione comporta la retroattività degli effetti sui comportamenti passati tenuti in coerenza con il chiarimento fornito. Merita segnalare che il comma 3 non esclude, in maniera esplicita, la possibilità di richiedere rimborsi d'imposta per comportamenti passati difformi al presente chiarimento; al contrario di quanto talvolta esplicitamente indicato in occasione di chiarimenti simili, come, ad esempio, quello recato dal successivo comma 4 della presente Legge di Bilancio, in materia d'applicazione dell'aliquota IVA alle cessioni dei prodotti della panetteria.

Effetti finanziari – Stante il carattere interpretativo della norma, la RT non attribuisce

effetti finanziari alla misura.

IVA agevolata prodotti panetteria (comma 4)

Il comma 4, modificando il comma 2 dell'articolo 75 della Legge del 30 dicembre 1991, n. 413, interviene sulla definizione dei prodotti della panetteria ordinaria, che godono dell'aliquota IVA agevolata al 4%, chiarendo che tale aliquota si applichi ai prodotti della panetteria che contengono sostanze quali destrosio e saccarosio, grassi e oli alimentari industriali ammessi dalla legge, i cereali interi o in granella e semi, i semi oleosi, le erbe aromatiche e le spezie di uso comune. La disposizione, come accennato, reca l'inciso che esclude la possibilità di chiedere rimborso o emettere note di variazione ai fini IVA al fine di recuperare maggiori imposte versate in passato.

Osservazioni

La disposizione in commento accoglie una richiesta, più volte manifestata da Confindustria, per dirimere le annose incertezze operative che accompagnano il settore della panificazione circa la corretta applicazione dell'aliquota IVA per i prodotti della panetteria ordinaria.

A tal fine, si è reso un chiarimento normativo volto a integrare la tipologia di sostanze utilizzate nella lavorazione di tali prodotti, al fine di tener conto anche dei nuovi ingredienti, oggi diffusamente utilizzati per sopperire alla scarsità di risorse sufficienti a soddisfare la domanda (es. olio di oliva) o per rispondere alle nuove esigenze dei consumatori, pur restando in una chiara accezione di panetteria ordinaria.

Al riguardo, si rammenta che il settore della panificazione è stato segnato dalla liberalizzazione sulla panificazione, mentre non era mai stato apportato alcun aggiornamento alla disciplina che riguardava il trattamento IVA; un ritardo che ha messo in serio rischio le attività dell'intera filiera produttiva e distributiva dei prodotti interessati, non solo per le incertezze applicative menzionate, ma soprattutto per gli inevitabili squilibri concorrenziali connessi ai prezzi differenti applicati dagli operatori coinvolti.

Per le ragioni suesposte, si ritiene positivo, nonché necessario, il chiarimento interpretativo fornito dal comma in commento che consentirà di allineare il trattamento agevolato IVA alle tecniche produttive già da tempo diffuse nel settore. Come anticipato, si evidenzia che la modifica intervenuta, avendo valenza di interpretazione autentica, legittima comportamenti passati conformi ai chiarimenti forniti, ma al contempo, la norma riporta un esplicito divieto di richiedere rimborsi d'imposta o emettere note di variazione ai fini IVA per recuperare la maggiore imposta eventualmente applicata in precedenza.

Effetti finanziari – Stante il carattere interpretativo della norma, la RT non attribuisce effetti finanziari alla misura.

Accise sui carburanti per coperture ACE (comma 6)

Il comma 6 abroga, a decorrere dal 1° gennaio 2019, le disposizioni di copertura finanziaria dell'articolo 19 del Decreto legge 24 giugno 2014, n. 91. Si ricorda che quest'ultima disposizione ha integrato, a partire dal 2014, la disciplina dell'Aiuto alla crescita economica (ACE)⁵, anch'essa oggetto di abrogazione ad opera della presente Legge di Bilancio⁶.

In particolare, il primo comma, lettera a), del citato articolo 19 ha istituito il meccanismo della c.d. "super-ACE", grazie al quale le società quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione di Paesi UE o SEE avrebbero potuto fruire, per tre periodi d'imposta, di una maggiorazione del 40% degli eventuali incrementi di capitale proprio validi ai fini ACE.

Tale incentivo, subordinato all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)⁷, non è, tuttavia, mai entrato in vigore.

La lettera b), del primo comma, dell'articolo 19 ha, invece, introdotto la possibilità per

⁵ Di cui all'articolo 1, del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201.

⁶ Vedi infra, comma 1080.

⁷ Cfr. art. 19, comma 2 del DL n. 91/2014.

i contribuenti in possesso di eccedenze ACE di convertirle in un credito d'imposta da utilizzare in diminuzione dell'IRAP.

L'onere finanziario delle descritte disposizioni è stato quantificato, dall'abrogando comma 3 dell'articolo 19, in 27,3 milioni di euro nel 2015, 55 milioni nel 2016, 85,3 milioni nel 2017, 112,3 milioni nel 2018, 140,7 milioni nel 2019, 146,4 milioni nel 2020 e 148,3 milioni a decorrere dal 2021. A tali oneri si sarebbe dovuto provvedere mediante corrispondente riduzione del Fondo per lo Sviluppo e la Coesione per gli importi indicati fino al 2018 e, successivamente, dal 2019, mediante un incremento dell'aliquota delle accise sui carburanti, da disporre con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane.

Osservazioni

In coerenza con l'abrogazione della disciplina dell'Aiuto alla crescita economica disposta dalla presente Legge, la misura in commento elimina la copertura finanziaria relativa alle norme che nel 2014 avevano introdotto due meccanismi agevolativi ancillari a detta disciplina: la c.d. "super-ACE" per le società quotate e la possibilità di convertire le eventuali eccedenze di rendimento nozionale in crediti IRAP.

A fronte della mancata entrata in vigore della c.d. "super-ACE" per le società quotate, non si ravvisano particolari criticità derivante dalla soppressione delle relative norme di copertura finanziaria.

Per quanto concerne la trasformazione delle eccedenze ACE in crediti IRAP, merita, invece, osservare che il comma 1080 della presente Legge, stabilendo la disciplina transitoria delle eccedenze maturate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, sembra far salva tale possibilità, richiamando espressamente l'articolo 3, comma 2, del DM 3 agosto 2017.

Si ricorda che la Circolare n. 21/E del 3 giugno 2015 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono essere trasformate in credito IRAP unicamente le eccedenze ACE di periodo; pertanto, gli effetti finanziari dell'esercizio di tale opzione potranno essere accertati, da ultimo, in relazione all'esercizio 2018, rendendo non più necessaria la copertura finanziaria dei periodi successivi.

Effetti finanziari – La RT attribuisce alle norme in commento effetti finanziari in termini di minori entrate per l’Erario pari a 140,7 milioni nel 2019, 146,4 milioni nel 2020 e 148,3 milioni a decorrere dal 2021.

Deducibilità interessi passivi imprese immobiliari (commi 7-8)

Il comma 7, introdotto con il maxiemendamento al Senato, precisa che nei confronti delle imprese immobiliari, nelle more della realizzazione del processo di revisione della normativa sulla fiscalità diretta ed indiretta del settore, continua a trovare applicazione l’articolo 1, comma 36 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008).

Nel merito, tale disposizione prevede che non si applicano alle società immobiliari di gestione che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare⁸ i limiti e le regole di deducibilità degli interessi passivi previsti dall’art. 96 del TUIR, relativamente agli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Il comma 8 autorizza la copertura finanziaria dell’estensione della misura per le annualità 2020 e 2021.

Osservazioni

La misura conferma la possibilità per le imprese immobiliari di gestione, di dedurre integralmente dal proprio reddito di impresa gli interessi passivi originati da finanziamenti garantiti da ipoteca o acquisiti in locazione finanziaria, relativi all’acquisizione di immobili destinati alla locazione (abitativi o strumentali per natura), in deroga alle regole ordinarie di deduzione dettate dall’articolo 96 del TUIR.

Tale misura, introdotta in via transitoria dall’articolo 1 comma 36 della Legge

⁸ L’Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n.323/E del 2007, chiarisce che con tale definizione si vuole fare riferimento alle società:

- il cui valore dell’attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e;
- i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione.

Finanziaria 2008 in attesa della futura riforma della tassazione diretta ed indiretta del settore immobiliare, a seguito della sua mancata realizzazione, aveva assunto natura strutturale per le imprese immobiliari.

Merita ricordare che tale deroga è venuta meno per effetto delle modifiche apportate alla disciplina di deducibilità degli interessi passivi dell'art. 96 del TUIR dall'articolo 1 del Decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142, che recepisce la Direttiva (UE) 2016/1164 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (cd. ATAD 1).

In particolare, nel decreto si prevedeva l'applicazione delle nuove limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi anche agli interessi passivi relativi a finanziamenti ipotecari contratti dalle società immobiliari di gestione per l'acquisizione di immobili destinati alla locazione⁹.

Con l'intervento in commento, in parziale correzione con quanto indicato nel DLGS n. 142/2018, si conferma, a beneficio esclusivo delle società immobiliari di gestione, l'esclusione degli interessi passivi relativi alla costruzione e ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa (c.d. immobili merce), dalle nuove regole di deduzione degli interessi passivi dettate dalla Direttiva ATAD.

Estensione del regime forfetario (commi 9-11)

Il comma 9 dispone un'estensione del regime di tassazione forfetaria per gli imprenditori individuali e i professionisti di ridotte dimensioni, introdotto dall'articolo 1, commi da 54 a 89 della Legge di Stabilità 2015. Tale disciplina rispondeva, tra gli altri, all'obiettivo di razionalizzare i regimi semplificati allora vigenti, in linea con i principi direttivi contenuti nella Legge delega di riforma fiscale approvata pochi mesi prima (Legge 11 marzo 2014, n. 23)¹⁰.

⁹ Tale decreto prevede, altresì, l'estensione delle regole di deducibilità anche agli interessi passivi capitalizzati nel costo di fabbricazione del bene di cui all'art. 100, comma 1, lett. B) del TUIR (ivi compresi quelli relativi agli interessi sui prestiti contratti per la costruzione o ristrutturazione di immobili –merce).

¹⁰ In particolare, l'articolo 1, comma 1, lettera b) della Legge delega prevedeva "l'istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive".

Il citato regime forfetario ha, di conseguenza, sostituito, dal 1° gennaio 2015, le seguenti misure di favore per le piccole attività economiche:

- il regime delle nuove attività (articolo 13, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 - Legge Finanziaria 2001);
- il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (articolo 27, commi 1 e 2, del Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98);
- il regime dei minimi (articolo 1, commi da 96 a 115 e 117, della Legge Finanziaria 2008).

Nel dettaglio, il regime introdotto nel 2015 ha consentito la determinazione forfetaria del reddito imponibile delle persone fisiche titolari di partita IVA (esercenti attività di impresa, arti e professioni) di dimensioni minime, con conseguente assoggettamento ad un'imposta con aliquota del 15%, sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali locali e dell'IRAP. Ulteriori semplificazioni avevano riguardato l'applicazione dell'IVA e l'assolvimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

La Legge di Bilancio 2019 interviene, ora, sui requisiti soggettivi per l'accesso al regime forfetario, come definiti dai commi 54 e 55 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2015, ampliando la platea dei potenziali beneficiari.

In particolare, le modifiche apportate al comma 54 elevano a 65.000 euro il limite massimo dei ricavi o dei compensi, conseguiti o percepiti nell'anno precedente, per l'applicazione del regime forfetario. Tale soglia, a differenza di quanto previsto nella precedente disciplina, è valida per tutti i settori economici di svolgimento dell'attività: il limite dei 65.000 euro sostituisce, pertanto, i precedenti limiti annui di fatturato differenziati sulla base del codice ATECO 2007 corrispondente all'attività economica esercitata dal contribuente (che, per comodità, si riportano nella tabella seguente):

Settore economico	Limite dei ricavi/compensi anno 2018 (in euro)
Industrie alimentari e delle bevande	45.000
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	50.000
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	40.000
Commercio ambulante di altri prodotti	30.000

Costruzioni e attività immobiliari	25.000
Intermediari del commercio	25.000
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	50.000
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	30.000
Altre attività economiche	30.000

Ai fini della determinazione dei ricavi, occorre fare riferimento, secondo il principio di cassa, alle componenti reddituali effettivamente incassate; il limite unico di 65.000 euro dovrà, inoltre, essere ragguagliato, in caso di avvio dell'attività in corso d'anno.

Dal 1° gennaio 2019 sono abrogati gli altri due vincoli previsti per l'accesso al regime forfetario, consistenti nel:

- sostenimento di spese per prestazioni di lavoro accessorio o dipendente e per compensi erogati ai collaboratori, per un importo annuo non superiore a 5.000 euro lordi;
- possesso di uno stock di beni strumentali, al lordo degli ammortamenti, di costo complessivo non superiore, alla data di chiusura dell'esercizio, a 20.000 euro.

Con riguardo all'individuazione dei ricavi da prendere a riferimento per la verifica della predetta soglia di accesso, il nuovo comma 55, della Legge n. 190 del 2014 precisa che:

- non rilevano gli eventuali componenti positivi indicati dal contribuente nella dichiarazione fiscale ai fini della disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)¹¹;
- nel caso di esercizio contemporaneo di più attività, contraddistinte da differenti codici ATECO, ai fini della verifica della sussistenza del requisito del fatturato si assume la somma dei ricavi imputabili alle singole attività svolte¹².

¹¹La previsione originaria faceva, invece, riferimento ai ricavi ed ai compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore, sostituiti proprio dagli ISA, quale strumento presuntivo di accertamento per i soggetti di ridotte dimensioni.

¹²Secondo la disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2018, invece, si assumeva il limite più elevato dei ricavi e compensi, relativi alle diverse attività esercitate.

Viene confermata l'esclusione dal regime forfetario, già stabilita dalle lettere a), b) e c) del comma 57, dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2015, per i seguenti soggetti titolari di partita IVA:

- non residenti, ad eccezioni dei soggetti UE o SEE (Liechtenstein, Norvegia e Islanda) che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo;
- persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali a fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, terreni edificabili o mezzi di trasporto nuovi;

Vengono modificate, inoltre, le fattispecie di esclusione di cui alle lettere d) e d-bis) del medesimo comma 57.

Per evitare artificiosi frazionamenti dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, la Legge di Bilancio 2019 esclude dal regime forfetario anche gli imprenditori o i professionisti che partecipano, contemporaneamente, anche a società di persone, imprese familiari o associazioni, di cui all'articolo 5 del TUIR (es. associazioni professionali). Con il maxi emendamento è stata, invece, circoscritta l'esclusione prevista per i soggetti che partecipano a società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, ai soli soci di controllo, diretto o indiretto, delle medesime società o associazioni, ove le stesse esercitino attività economiche dirette o indirette riconducibili a quelle attività imprenditoriali o professionali oggetto dell'agevolazione.

Viene resa, altresì, più stringente la disposizione di contrasto alla conversione di rapporti di lavoro dipendente in "finte partite IVA": a tal fine, viene effettuata una riscrittura della dell'articolo 1, comma 57, lettera d-bis) della Legge di Stabilità 2015, volta ad escludere dal regime forfetario i soggetti che esercitano prevalentemente attività di impresa o professionale nei confronti dei medesimi datori di lavoro¹³ con i quali era stato instaurato un rapporto di lavoro dipendente o assimilato nei due precedenti periodi di imposta, a prescindere dal limite reddituale della prestazione di

¹³Ovvero dei soggetti direttamente o indirettamente a loro riconducibili.

lavoro svolta¹⁴.

Il regime forfetario è un incentivo a carattere strutturale che, a differenza delle precedenti misure di favore per i contribuenti minimi, non prevede un limite massimo di età o una scadenza temporale. Tale regime, inoltre, costituisce il metodo ordinario di tassazione per le persone fisiche titolari di partita IVA che rientrino nel citato limite di fatturato di 65.000 euro. Tali soggetti, pertanto, non dovranno esercitare specifiche opzioni o presentare comunicazioni all’Agenzia delle Entrate (salvo l’obbligo di inviare una comunicazione telematica all’INPS qualora il contribuente intenda fruire del regime agevolato anche ai fini contributivi).

Resta ferma la possibilità per tali contribuenti di disapplicare o fuoriuscire dal regime forfetario tramite comportamento concludente, ossia continuando ad applicare le regole di tassazione ordinaria ai fini delle imposte dirette e dell’IVA. Tale scelta dovrà, in ogni caso, essere comunicata all’Agenzia delle Entrate barrando un apposito campo nel quadro VO della dichiarazione annuale IVA, pena l’applicazione di una sanzione per violazione formale (da 250 a 2.000 euro). L’opzione, vincolante per un triennio, si rinnova in questo caso tacitamente per ogni anno successivo.

Le modifiche previste dalle lettere h) e i) del comma 9 in commento, introducono misure di coordinamento formale relative al regime contributivo agevolato, a cui possono aderire i soggetti che possiedono i requisiti per l’accesso al regime di tassazione forfetaria (subordinatamente, come accennato, all’invio di apposita comunicazione all’INPS). L’agevolazione consiste nella possibilità di assumere, quale base di calcolo contributiva, il reddito forfetario determinato ai fini delle imposte sui redditi¹⁵.

La lettera l) modifica, invece, il comma 87 della Legge di Stabilità 2015, recante disposizioni per favorire il passaggio al forfetario dei soggetti che, nel periodo di

¹⁴La lettera d-bis) del comma 57 dell’articolo 1 della Legge di Stabilità 2015, nella sua formulazione originaria, prevedeva una soglia reddituale, che precludeva l’accesso al regime forfetario ai percipienti redditi di lavoro dipendente o assimilati, di importo superiore a 30.000 euro nell’anno precedente. Tale limite non operava nelle ipotesi in cui il rapporto di lavoro dipendente era cessato nel corso dell’anno precedente a quello di ingresso nel regime forfetario.

¹⁵Con riferimento alle aliquote contributive si applicano regole differenziate per tipologia di contribuente (è prevista, ad esempio, una riduzione del 35% della contribuzione dovuta per la gestione separata degli artigiani e dei commercianti).

imposta in corso al 31 dicembre 2014, aderivano alle precedenti misure di favore per le piccole imprese. Nel merito, le modifiche operate consentono di estendere da tre a cinque anni il periodo transitorio – che prevede una tassazione al 5% anziché al 15% - per continuare ad applicare il regime forfetario alle nuove iniziative economiche.

Restano invariate le ulteriori disposizioni della disciplina del regime forfetario con riferimento agli altri effetti ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dei contributi previdenziali.

L'imposta sostitutiva, che per i soggetti "forfetari" è ordinariamente applicabile nella misura del 15%, come detto è applicata in misura ridotta al 5%, per cinque anni, alle nuove attività, a condizione che:

- il contribuente non abbia già esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività professionali o di impresa;
- la nuova attività non costituisca mera prosecuzione di un'altra attività precedentemente svolta come lavoro dipendente o autonomo¹⁶;
- in caso di prosecuzione di attività svolta da un altro soggetto (es. cessione dell'attività o successione), l'ammontare dei ricavi e dei compensi realizzati dal cedente o dal *de cuius* nel periodo precedente all'accesso al forfetario non sia superiore al limite di 65.000 euro.

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è determinata applicando all'ammontare dei ricavi/compensi percepiti nell'anno i seguenti coefficienti di redditività, diversificati per categorie di attività in base al codice ATECO 2007 come esposto nella tabella che segue:

Settori economici	Codici attività ATECO 2007	Coefficienti Redditività
Industrie alimentari	10-11	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari	47.81	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 – 42 – 43) - (68)	86%
Intermediari del commercio	46.1	62%

¹⁶Escluso il caso in cui l'attività precedente consista nel periodo formativo obbligatorio ai fini dell'esercizio dell'attività professionale.

Attività dei servizi di alloggio e ristorazione	(55 – 56)	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi	(64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88)	78%
Altre attività economiche	(01-02-03)	67%

Nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, il soggetto dovrà determinare l'imponibile forfetario applicando ai ricavi e compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività.

Il reddito forfetario così computato rileva anche ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12, comma 2 del TUIR, ma non per la spettanza delle detrazioni stabilite con riferimento alle singole categorie reddituali (es. detrazione per redditi di lavoro autonomo) di cui all'articolo 13 del TUIR.

La determinazione forfetaria del reddito comporta l'esclusione della rilevanza fiscale dei componenti negativi "effettivamente" sostenuti, nonché di eventuali deduzioni determinate in applicazione di altre agevolazioni. A titolo esemplificativo, i soggetti "forfetari" non possono accedere a:

- agevolazioni per investimenti in beni materiali strumentali nuovi (c.d. iperammortamento);
- regime opzionale di tassazione previsto per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi (c.d. *patent box*).

Sono, altresì, previste specifiche semplificazioni fiscali:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili;
- esonero dall'obbligo di operare le ritenute fiscali;
- esclusione dall'applicazione di strumenti presuntivi di accertamento (ISA).

I contributi previdenziali obbligatori sono deducibili integralmente dal reddito forfetario e, per l'eventuale eccedenza, dal reddito complessivo IRPEF.

I contribuenti che adottano il regime forfetario non addebitano l'IVA in fattura ai propri clienti e non esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni.

Conseguentemente, il soggetto che applica il regime forfetario emetterà fattura senza recare l'addebito dell'imposta, indicando espressamente nel documento che l'operazione non è soggetta ad IVA, in quanto rientrante nel regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della Legge di Stabilità 2015.

Inoltre, tali soggetti sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico, in conformità all'autorizzazione rilasciata all'Italia dal Consiglio Europeo (Decisione UE n. 2018/593), che esclude le piccole imprese da tale obbligo.

I soggetti che applicano il regime forfetario sono, altresì, esclusi dai seguenti adempimenti IVA:

- registrazione delle fatture emesse, dei corrispettivi e degli acquisti;
- presentazione della dichiarazione annuale;
- tenuta e conservazione dei registri e documenti;
- comunicazioni delle liquidazioni periodiche.

I contribuenti che applicano il forfetario restano soggetti agli obblighi di numerazione, conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, certificazione dei corrispettivi, integrazione con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta delle fatture per le operazioni in cui risultano debitori di imposta e relativo versamento entro il 16 del mese successivo.

Il passaggio dal regime ordinario a quello forfetario comporta, altresì, l'obbligo di rettificare l'IVA detratta sugli acquisti effettuati negli anni precedenti a quello di ingresso nel regime agevolato, ai sensi dell'articolo 19-bis2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

La rettifica dovrà essere eseguita nella dichiarazione IVA riguardante l'ultimo anno di applicazione del regime ordinario, con riferimento all'imposta detratta per:

- gli acquisti di beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati (es. rimanenze di magazzino);
- le acquisizioni di beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, qualora non sia trascorso un determinato periodo temporale, come di seguito individuato:
(i) entro quattro anni dall'anno di entrata in funzione, per i beni diversi dai fabbricati; (ii) entro dieci anni dall'anno di acquisto o ultimazione, per i beni

immobili.

L'eventuale imposta a debito dovuta a seguito della rettifica dovrà essere versata in un'unica soluzione da parte del contribuente forfetario (es. per i soggetti che entrano nel regime forfetario dal 2019, l'IVA oggetto di rettifica dovrà essere versata entro il prossimo 16 marzo 2019).

Osservazioni

La Legge di Bilancio 2019 estende la platea dei soggetti beneficiari del regime forfetario di tassazione dei contribuenti di ridotte dimensioni, introdotto dalla Legge di Stabilità 2015, lasciando sostanzialmente immutate le modalità applicative dell'agevolazione ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IVA e dei contributi previdenziali.

Il nuovo regime forfetario risulta particolarmente conveniente per i soggetti che hanno conseguito un reddito imponibile effettivo (dato dalla differenza analitica tra ricavi e costi) superiore a quello determinato forfetariamente, anche se una valutazione complessiva richiederebbe di soppesare anche l'impatto derivante dalla preclusione alla fruizione di eventuali agevolazioni sugli investimenti (es. per le imprese individuali, l'iperammortamento).

Con riferimento ai profili IVA, la convenienza dell'adesione al forfetario sembra essere più dubbia. L'esonero dall'applicazione dell'imposta sulle operazioni attive previsto, sebbene comporti una semplificazione degli adempimenti (es. esclusione dall'obbligo di fatturazione elettronica), genera un aggravio finanziario per il contribuente, in ragione della mancata detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, nonché dell'obbligo di procedere a rettifica dell'imposta assolta sugli acquisti di merce e beni strumentali effettuati negli anni precedenti (es. investimenti in beni strumentali per i quali si è fruito del superammortamento).

Peraltro, si osserva che l'autorizzazione al regime forfetario ai fini IVA è stata concessa a livello europeo in via temporanea "...fino all'entrata in vigore di una direttiva che modifichi gli articoli da 281 a 294 della Direttiva CE 2006/112 relativi al regime speciale per le piccole imprese, ovvero fino al 31 dicembre 2019, se questa

data è anteriore”. Per l’applicazione del regime forfetario oltre il 31 dicembre 2019 sarebbe, dunque, necessario richiedere una nuova autorizzazione.

Tra le criticità legate al regime forfetario, in quanto misura strutturale, (si evidenzia il rischio di un implicito favore al mantenimento di una dimensione ridotta di impresa tale da assicurare la permanenza nel regime di favore, a discapito di una organica crescita dimensionale delle attività economiche e professionali.

L’innalzamento della soglia unica di accesso a 65.000 euro cambia sostanzialmente la natura dell’agevolazione, non più circoscritta alle sole attività economiche marginali, ma estesa ad una quota rilevante di persone fisiche titolari di partita IVA, finora in regime ordinario IRPEF.

La discriminazione fiscale tra le diverse categorie reddituali (lavoratori dipendenti, soggetti a tassazione progressiva IRPEF; lavoratori autonomi e imprenditori, soggetti a tassazione proporzionale al 15%) appare particolarmente accentuata e, nel dettato della disposizione o nella relazione di accompagnamento, non vi è alcuna certezza che la revisione del regime forfetario possa rappresentare il primo passo di una riforma complessiva dell’IRPEF incentrata sull’introduzione di una aliquota unica (c.d. “flat tax”) per la generalità dei contribuenti.

Un’altra criticità emerge nell’ambito dei controlli fiscali applicabili ai soggetti aderenti a tale regime: come rilevato in occasione dell’introduzione del regime forfetario (Cfr. Banca d’Italia, Audizione parlamentare alla Legge di Stabilità 2015), tale disciplina di favore potrebbe accrescere il rischio che alcuni soggetti occultino parte dei loro ricavi/compensi al fine di rispettare formalmente i requisiti dimensionali per l’accesso e il mantenimento dell’agevolazione.

L’attività di verifica dell’Amministrazione finanziaria sul superamento delle predette soglie potrebbe essere, per di più, indebolita dalla riduzione degli obblighi informativi (es. esclusione dall’obbligo di fatturazione elettronica) posti a carico dei soggetti confluiti nel regime.

L’eliminazione degli ulteriori due requisiti di accesso al regime forfetario (costo del personale e stock dei beni strumentali), sebbene motivata dal fatto che la loro permanenza - a fronte dell’innalzamento della soglia del fatturato - poteva indurre a

fenomeni elusivi (quali, ad esempio, l'occultamento di acquisti di beni strumentali, non detraibili ai fini IVA, per non superare le predette soglie), di fatto snatura l'impostazione originaria della disciplina, che pareva creare una connessione tra gli elementi che potevano agire da "indici" indiretti di capacità contributiva (costo del personale o investimenti) e le soglie di ricavi entro cui applicare il regime di favore. Si tratta di elementi che, peraltro, potevano arginare fenomeni palesemente in contrasto con la ratio del regime: compito ora rimesso esclusivamente all'azione dell'Amministrazione finanziaria.

Effetti finanziari – La RT attribuisce alla norma in commento i seguenti effetti finanziari netti, derivanti dal minor gettito IRPEF, solo parzialmente compensato dall'imposta sostitutiva e dagli ulteriori effetti in materia di IRAP, IVA ed entrate contributive:

	2019	2020	2021	2022	2023
IRPEF	0	-2.999,2	-1.713,8	-1.713,8	-1.713,8
Add. Com.	0	-119,5	-119,5	-119,5	-119,5
Add. Reg.	0	-59	-45,4	-45,4	-45,4
IRAP	0	-156,5	-84,6	-84,6	-84,6
Imp. Sos	0	2.145,6	1.226,1	1.226,1	1.226,1
IVA	-385,2	-385,2	-385,2	-385,2	-385,2
Rettifica IVA	+231,3	0	0	0	0
Contrib.	-177	-242	-248	-254	-261
Totale	- 330,9	-1.815,8	-1.370,4	-1.376,4	-1.383,4

	2024	2025	2026	2027	2028
IRPEF	-1.713,8	-1.713,8	-1.713,8	-1.713,8	-1.713,8
Add. Com.	-119,5	-119,5	-119,5	-119,5	-119,5
Add. Reg.	-45,4	-45,4	-45,4	-45,4	-45,4
IRAP	-84,6	-84,6	-84,6	-84,6	-84,6
Imp. Sos	1.226,1	1.226,1	1.226,1	1.226,1	1.226,1
IVA	-385,2	-385,2	-385,2	-385,2	-385,2
Rettifica IVA	0	0	0	0	0
Contrib.	-267	-274	-281	-288	-295
Totale	-1.389,4	-1.396,4	-1.403,4	-1.410,4	-1.417,4

Deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (comma 12)

Il comma 12, modificando l'articolo 14, comma 1 del Decreto legislativo 14 marzo

2011, n. 23 (recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale), dispone l'innalzamento dal 20% al 40% della percentuale di deducibilità dal reddito di impresa e di lavoro autonomo (IRPEF ed IRES) dell'IMU relativa agli immobili strumentali. Resta confermata, invece, l'indeducibilità della medesima imposta ai fini IRAP.

Osservazioni

La misura in commento interviene sul regime di deducibilità parziale dell'IMU relativa agli immobili strumentali, elevando dal 20% al 40% la quota dell'imposta deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Le modifiche apportate in materia di deducibilità dell'IMU, in conformità alla disciplina del citato DLGS n. 23/2011, devono intendersi, peraltro, applicabili anche all'imposta municipale immobiliare (IMI) della Provincia autonoma di Bolzano, nonché all'imposta immobiliare semplice (IMIS) della Provincia autonoma di Trento¹⁷.

Merita ricordare che, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, del TUIR, si considerano strumentali gli immobili utilizzati dal possessore esclusivamente nell'esercizio dell'arte, professione o impresa commerciale. Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 10/E del 14 maggio 2014 (par. 8.1), è esclusa la deducibilità dell'IMU relativa a immobili adibiti all'uso promiscuo.

Nella medesima circolare, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti sul meccanismo applicativo della norma: in particolare, è stato precisato che l'IMU è deducibile nell'esercizio in cui avviene il pagamento, ai sensi dell'articolo 99 del TUIR. Pertanto, si ritiene che l'IMU versata tardivamente nell'anno successivo rispetto a quello di competenza (es. anno 2018), sia deducibile esclusivamente nel periodo di imposta in cui avviene il versamento (es. anno 2019), sebbene la misura abbia decorrenza dal 1° gennaio 2019.

Si osserva che la misura, anche se solo in parte conforme alle richieste più volte avanzate da Confindustria in relazione ad una integrale deducibilità dell'imposta, rappresenta, comunque, un positivo segnale di attenzione, in direzione di un

¹⁷ Rispettivamente regolate dalla Legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3 e dalla Legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14.

alleggerimento e di una razionalizzazione del prelievo sugli immobili utilizzati nell'attività di impresa (gravati da IMU, TASI e TARI).

In particolare, i prelievi a carattere patrimoniale (IMU e TASI) continuano impropriamente ad incidere su asset che costituiscono fattori della produzione e che, in quanto tali, concorrono alla realizzazione di redditi già assoggettati a tassazione.

In un'ottica di applicazione coerente del principio di capacità contributiva, secondo cui tutti i costi – compresi quelli fiscali – che gravano sull'impiego dei fattori produttivi e che sono necessari per la produzione del reddito o del valore aggiunto devono considerarsi pienamente deducibili, è auspicabile che l'intervento in commento costituisca soltanto un passaggio intermedio verso il riconoscimento della piena deducibilità.

Peraltro, dal confronto con le forme di imposizione patrimoniale esistenti negli altri Paesi europei emerge come la disciplina italiana costituisca un “unicum” nel panorama internazionale, posto che negli ordinamenti esteri viene riconosciuta la piena deducibilità dal reddito d'impresa dei tributi patrimoniali corrisposti sugli immobili produttivi¹⁸.

Ad ogni buon conto, giova segnalare che la presente Legge di Bilancio non ripropone le norme, costantemente inserite nelle precedenti manovre, che disponevano il c.d. “blocco degli aumenti della fiscalità locale” (si veda l'articolo 1, comma 26, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 - Legge di Stabilità 2016; l'articolo 1, comma 37, Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - Legge di Bilancio 2018). È auspicabile che tale omissione non incida sull'entità dell'imposizione locale a carico delle imprese, la frammentazione e le distorsioni sul piano territoriale che potrebbero derivarne rischierebbero infatti di erodere o compromettere i potenziali benefici di interventi quali quello qui in commento.

Effetti finanziari – La RT ascrive alla misura in commento oneri finanziari pari a

¹⁸ La relazione sull' “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*).

166,9 milioni di euro l'anno, a decorrere dal 2019.

Imposta sostitutiva sui compensi derivanti da attività di lezioni private o ripetizioni (commi 13-16)

Il comma 13 introduce, a partire dal 1° gennaio 2019, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali locali, con aliquota del 15%, applicabile ai compensi derivanti da lezioni private e ripetizioni impartite da docenti titolari di cattedre in scuole di ogni ordine e grado. L'imposta sostitutiva, da versare entro i termini del saldo IRPEF, può essere disapplicata dai contribuenti mediante opzione per la tassazione con modalità ordinarie.

Per i profili attinenti alla liquidazione, all'accertamento, alla riscossione, ai rimborsi, alle sanzioni, agli interessi e al contenzioso sull'imposta, si fa espresso rinvio alle modalità stabilite per le imposte sui redditi (comma 15). Mentre, per quanto concerne l'esercizio dell'opzione di disapplicazione e le modalità di versamento del saldo e dell'acconto della nuova imposta, le norme rimandano ad un provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019 (comma 16).

Si specifica, inoltre (comma 14), che i dipendenti pubblici che svolgono l'attività di insegnamento a titolo privato sono tenuti a comunicare l'esercizio di tale attività didattica extra-professionale all'amministrazione di appartenenza, per la verifica di eventuali situazioni di incompatibilità.

Osservazioni

Le disposizioni contenute nei commi da 13 a 16, che introducono un'imposta sostitutiva sui redditi derivanti da servizi educativi ("attività di lezioni private e ripetizioni") sollevano diverse perplessità.

Si osserva, in primo luogo, come le norme in commento si aggiungano al già preoccupante processo di erosione della progressività IRPEF, in atto da tempo e ormai patologico, che Confindustria ha avuto, più volte, modo di stigmatizzare. Si tratta di disposizioni, peraltro, generiche e di dubbia interpretazione.

In particolare, desta perplessità la scelta di applicare l'imposta sostitutiva in favore

della platea dei “docenti titolari di cattedre nelle scuole di ogni ordine e grado”, escludendo, di fatto, soggetti che svolgano la medesima attività (“lezioni private e ripetizioni”) in carenza del requisito soggettivo, quali, ad esempio, docenti in pensione, supplenti, studenti, ricercatori, etc. Tale scelta rischia di configurare, nei fatti, una discriminazione nell’entità del prelievo basata sulle caratteristiche del percettore del reddito e non sulla natura del reddito percepito, che stride con la necessità di garantire l’equo trattamento fiscale dei contribuenti ed il rispetto del principio di capacità contributiva.

Inoltre, non operando all’interno di specifici limiti di reddito, il regime sostitutivo potrebbe incentivare comportamenti volti a simulare la percezione di redditi da servizi educativi che mascherano in realtà compensi o ricavi di altra natura, che non potrebbero beneficiare della tassazione agevolata.

Il perimetro dei soggetti tenuti all’applicazione dell’imposta sostitutiva appare ad ogni modo dubbio: il comma 13, menzionando le “scuole di ogni ordine e grado” sembrerebbe non limitarsi alle istituzioni pubbliche e ai relativi dipendenti (richiamati solo al successivo comma 14) ma mirare ad includere tutti “i docenti titolari di cattedre”, eventualmente anche in scuole private. D’altro canto parrebbero escluse, poiché non direttamente riconducibili alla categoria delle “scuole”, le istituzioni universitarie ed il relativo corpo docente.

In relazione all’ambito oggettivo appaiono per giunta indispensabili chiarimenti su cosa debba intendersi per “attività di lezioni private e ripetizioni”, posto che tali attività potrebbero idealmente essere svolte anche in relazione a materie e ambiti molto distanti da quelli per il quale il docente detiene una cattedra.

Effetti finanziari - La RT attribuisce alla norma una perdita di gettito IRPEF stimata in 17,1 milioni di euro l’anno (di cui 2,1 milioni per addizionali locali). L’assenza di effetti di gettito positivi per l’Erario, a fronte di una misura che sembrerebbe volta a favorire l’emersione di redditi non dichiarati attraverso l’alleggerimento del carico fiscale, appare peculiare e giustificabile, forse, unicamente da un approccio prudenziale del Legislatore.

Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni (commi 17-22)

Il comma 17 introduce dal 1° gennaio 2020, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali e dell'IRAP, con aliquota del 20%, per gli imprenditori individuali e gli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi o compensi compresi tra 65.001 euro e 100.000 euro, importi questi ultimi da raggiungere in caso di attività iniziata in corso d'anno.

Tale regime ha carattere opzionale (a differenza del regime forfetario per i soggetti di ridotte dimensioni di cui ai commi 5 e 6, oggetto di precedente commento, cui si fa rinvio); di conseguenza, i contribuenti che possiedono i predetti requisiti reddituali potranno esercitare una specifica opzione per fruire di tale regime sostitutivo, in luogo dell'ordinaria tassazione progressiva IRPEF.

Un'ulteriore differenza rispetto al regime forfetario per i contribuenti minimi, è data dal fatto che, in questo caso, il reddito imponibile è determinato in via analitica in base alle regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo e, inoltre, non sono previste agevolazioni ai fini contributivi.

Il comma 18 riproduce i criteri per la verifica del requisito di fatturato utilizzati per il regime forfetario, di cui al citato comma 5; di conseguenza, anche per il meccanismo in commento:

- a) non rilevano gli eventuali componenti positivi indicati dal contribuente nella dichiarazione fiscale ai fini degli ISA;
- b) nel caso di esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da differenti codici ATECO, ai fini della verifica della sussistenza del requisito del fatturato, si assume la somma dei ricavi imputabili alle singole attività svolte.

Sono, altresì, richiamate, al comma 19, le medesime cause di esclusione previste per il regime forfetario, già descritte in precedenza.

Con riguardo agli adempimenti richiesti ai sostituti di imposta, i successivi commi 20

e 21 dispongono che i contribuenti che applicano l'imposta sostitutiva:

- non subiscono le ritenute d'acconto da parte dei sostituti di imposta sui ricavi e compensi percepiti (es. bonifici corrisposti da contribuenti per interventi di ristrutturazione), a fronte del rilascio dell'attestazione che le somme percepite sono soggette al regime sostitutivo;
- non applicano le ritenute alla fonte sulle somme corrisposte, ma devono riportare, comunque, in dichiarazione dei redditi il codice fiscale dei soggetti percipienti.

Infine, il comma 22 estende ai soggetti che applicano l'imposta sostitutiva il regime di esonero ai fini IVA previsto per il regime forfetario. Pertanto, anche tali soggetti potranno non applicare l'imposta in fattura ai propri clienti e non esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni; tuttavia, a differenza di quanto visto per i contribuenti in regime forfetario, quelli soggetti all'imposta sostitutiva in esame resteranno comunque obbligatoriamente tenuti alla fatturazione elettronica.

Osservazioni

La misura in commento, che entrerà in vigore solo a decorrere dal 1° gennaio 2020, introduce un nuovo regime agevolato per le persone fisiche titolari di partita IVA che abbiano conseguito ricavi tra i 65.001 e i 100.000 euro.

Come evidenziato dalle prime simulazioni effettuate dall'Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB), il regime sostitutivo ed il regime forfetario potrebbero interessare, cumulativamente, una platea potenziale pari a circa l'80% degli imprenditori individuali e dei lavoratori autonomi in attività.

Rispetto al regime forfetario riservato ai soggetti di minori dimensioni, il nuovo regime sostitutivo presenta due principali differenze: (i) costituisce un regime opzionale di tassazione rispetto al regime naturale IRPEF; (ii) il reddito imponibile è determinato analiticamente secondo le regole ordinarie del reddito di impresa e dei redditi di lavoro autonomo, e non in modo forfetario.

In particolare, il secondo profilo appare interessante, in quanto consentirà ai soggetti che opteranno per il meccanismo sostitutivo di cumulare il beneficio della tassazione agevolata con i vantaggi derivanti connessi a specifiche agevolazioni fiscali (es. iperammortamento).

Si segnalano, invece, forti perplessità sulla possibilità di applicare tale regime sostitutivo anche ai fini IVA: si ricorda, a tal proposito, che l'autorizzazione concessa all'Italia dalle istituzioni europee in merito all'introduzione del regime forfetario (Decisione CE n. 1988/2016 del 8 novembre 2016) è applicabile a soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 65.000 euro. Pertanto, ai fini dell'estensione dell'esenzione IVA ai contribuenti con ricavi fino a 100.000 euro si ritiene necessaria un'apposita, nuova, autorizzazione.

Appare, invece, ragionevole la scelta di mantenere l'obbligo di fatturazione elettronica, anche in considerazione del fatto che i soggetti con ricavi o compensi superiori a 65.000 euro sarebbero comunque tenuti a tale adempimento per l'anno di imposta 2019 e l'esclusione penalizzerebbe gli investimenti effettuati dalle imprese sulla digitalizzazione del processo di fatturazione.

Effetti finanziari – Alla norma in commento sono attribuiti i seguenti effetti finanziari:

	2020	2021	2022
IRPEF	-154,3	-2531,2	-1512,5
Add. Com.	0	-92,2	-92,2
Add. Reg.	0	-45,5	-35
IRAP	0	-141	-76,2
Imp. Sos	0	1915,1	1094,3
IVA	-234,3	-234,3	-234,3
Rettifiche detrazione IVA	-279,5	0	0
Totale	-109,1	-1129,1	-855,9

Disciplina del riporto delle perdite per i soggetti IRPEF (commi 23-26)

Il comma 23 modifica la disciplina del riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF, dettata dall'articolo 8 del TUIR.

La disposizione attualmente in vigore prevede che le perdite fiscali derivanti

dall'esercizio di impresa in contabilità semplificata¹⁹ e dall'esercizio di arti o professioni possano essere scomutate dai redditi di categorie differenti (es. redditi da lavoro dipendente). Tali perdite sono deducibili nel limite dell'ammontare del reddito complessivo, di cui all'articolo 6 del TUIR, senza possibilità di riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi (c.d. compensazione "orizzontale"). Le perdite fiscali derivanti dall'esercizio dell'attività di impresa in contabilità ordinaria possono, invece, essere computate in diminuzione esclusivamente dei redditi della medesima categoria, conseguiti nel periodo di imposta. L'eventuale eccedenza è riportabile negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (c.d. compensazione "verticale").

Rispetto alla disciplina sopra descritta, la Legge di Bilancio 2019 apporta due principali modifiche:

- con il primo intervento, viene superata la differenza di trattamento delle perdite fiscali legata al diverso regime contabile adottato dal soggetto IRPEF; viene esteso ai soggetti in contabilità semplificata il metodo di compensazione "verticale" delle perdite fiscali, in vigore per i soggetti in contabilità ordinaria;
- con un'ulteriore modifica, invece, si rende applicabile ai soggetti IRPEF (imprese individuali, società di persone, professionisti), il medesimo regime di riporto delle perdite fiscali vigente per i soggetti IRES, stabilito dall'articolo 84 del TUIR. Pertanto, anche per tali soggetti, le perdite fiscali conseguite in un determinato periodo di imposta saranno compensabili con i redditi della medesima categoria percepiti in periodi di imposta successivi, senza limiti temporali, in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascun periodo, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212), il comma 24 dispone che le predette modifiche si applicheranno retroattivamente, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (vale a dire dal periodo di imposta 2018 per le imprese con periodo di imposta coincidente con

¹⁹ Sia in forma individuale, sia attraverso la partecipazione a società di persone.

l'anno solare).

I successivi commi 25 e 26 stabiliscono alcune regole transitorie per l'applicazione del nuovo regime di riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF, con riferimento alle imprese in contabilità semplificata che applicano il regime di cassa, di cui all'articolo 66 del TUIR, introdotto dall'articolo 1, commi da 17 a 23 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (di seguito, Legge di Stabilità 2017). Nel dettaglio, anche in considerazione degli oneri finanziari derivanti dalla norma in commento, si prevede che:

- le perdite del periodo di imposta 2018 siano computabili in diminuzione dei redditi di impresa conseguiti nei periodi di imposta 2019 e 2020, in misura non superiore, rispettivamente, al 40% ed al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le perdite del periodo di imposta 2019 sono computabili in diminuzione dei redditi di impresa conseguiti nel periodo di imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi che trova capienza.

Si ammette, altresì, la deducibilità delle perdite maturate nel periodo di imposta 2017 (anno di entrata in vigore del regime per cassa) nelle annualità successive, come di seguito indicato:

- nei periodi di imposta 2018 e 2019, in misura non superiore, rispettivamente, al 40% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- nel periodo di imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi che trova capienza in essi.

Osservazioni

Come chiarito nella Relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2019, la riformulazione dell'articolo 8 del TUIR è volta a consentire ai soggetti IRPEF, a prescindere dal tipo di contabilità adottata, di riportare in avanti, senza limiti temporali, le perdite fiscali conseguite.

Ciò consente di superare le criticità riscontrate dalle imprese in contabilità semplificata in sede di applicazione del regime di cassa, introdotto dall'articolo 1, commi 18 e ss. della Legge di Stabilità 2017.

Tale regime, introdotto con l'obiettivo di semplificare le regole di tassazione dei redditi delle imprese di ridotte dimensioni, prevede, infatti, che il reddito sia determinato quale differenza tra i ricavi percepiti e le spese sostenute nel periodo di imposta, a cui vanno aggiunti alcuni componenti di reddito determinati secondo il criterio di competenza (es. ammortamenti). Non concorrono, invece, alla formazione del reddito le variazioni delle rimanenze finali di magazzino, in quanto incompatibili con il criterio di tassazione dei flussi di cassa generati dalle operazioni di acquisto e vendita di beni nell'ambito dell'attività d'impresa. Al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, la disciplina prevede per coloro che entrano nel regime di cassa, la possibilità di dedurre dal reddito di "cassa" l'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito nell'esercizio precedente, secondo il principio di competenza.

Tale disposizione ha generato alcune penalizzazioni per le imprese che avevano un importo significativo di giacenze finali al momento dell'ingresso nel regime di cassa, poiché, in base al previgente regime di deduzione delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF, le eventuali perdite fiscali non erano riportabili negli anni successivi e le eventuali eccedenze erano definitivamente perdute.

Posto che il regime di cassa costituisce il regime "naturale" di tassazione per tutte le imprese in contabilità semplificata - prive dei requisiti per l'adesione al regime forfetario –per evitare le predette penalizzazioni, tali soggetti venivano, di fatto, indotti ad adottare il regime di contabilità ordinaria, sacrificando, in tal modo, la finalità del regime di cassa, introdotto proprio con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese di ridotte dimensioni.

L'intervento operato con la Legge di Bilancio 2019, positivamente, risolve tale criticità, consentendo anche alle imprese minori il riporto illimitato delle perdite fiscali, sebbene entro un limite quantitativo prestabilito.

Effetti finanziari – Gli effetti finanziari della misura, relativi ai soli soggetti in

contabilità semplificata, tenendo conto degli impatti sulle imposte dirette e relative addizionali, vengono stimati come segue:

	2018	2019	2020	2021	2022
IRAP	0	0	0	0	0
IRES	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3
IRPEF	-73,6	-34,3	-66	-65,2	-65,2
Add. Reg.	-9,7	-5,9	-9	-8,8	-8,8
Add. Com.	-3,4	-2,1	-3,2	-3,1	-3,1
Totale	-84,4	-40	-75,9	-74,8	-74,8

Tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione (commi 28-34)

I commi da 28 a 34 introducono, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, un regime opzionale di tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali o per l'incremento dell'occupazione. L'incentivo, noto come "mini-IRES", si sostanzia in una riduzione di 9 punti percentuali dell'aliquota IRES, nel rispetto di determinate condizioni. Analogo incentivo è previsto per le imprese soggette ad IRPEF.

Più specificamente, vigente l'attuale aliquota IRES (24% ai sensi dell'articolo 77, TUIR), a decorrere dall'esercizio 2019, la quota di utili reinvestiti in: a) beni strumentali materiali nuovi di cui all'articolo 102, TUIR; e b) personale assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato, sarà assoggettata a tassazione IRES con aliquota del 15%.

Il comma 29 definisce l'ambito di applicazione della norma, precisando, innanzitutto, alla lett. a), che rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, al netto delle riduzioni del patrimonio netto, con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti. Non rientrano nel perimetro dell'agevolazione le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo

2433 del codice civile²⁰, in quanto derivanti da processi di valutazione.

Le successive lettere b) e c) del medesimo comma 29, si soffermano, invece, sulle nozioni di investimento e costo del personale, che rilevano ai fini dell'agevolazione.

La nozione di investimento include le fattispecie di realizzazione di nuovi impianti, completamento di opere sospese, ampliamento, riattivazione, ammodernamento di impianti esistenti in Italia e le acquisizioni, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato.

Sono specificatamente, invece, esclusi gli investimenti in immobili e veicoli (di cui all'articolo 164, comma 1, lett. b-bis, TUIR) dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'esercizio.

Per ciascun periodo di imposta, l'entità degli investimenti agevolati è data dall'importo degli ammortamenti fiscali (l'importo calcolato a norma dell'articolo 102, TUIR) dei beni strumentali materiali acquisiti dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, a condizione che questo costituisca un incremento rispetto alla differenza tra due parametri: il primo è calcolato in base al costo fiscalmente riconosciuto dello stock di tutti i beni strumentali materiali, al lordo delle quote di ammortamento relative a ciascun periodo di imposta; il secondo è determinato, invece, sulla base del costo fiscalmente riconosciuto dello stock di beni strumentali materiali posseduti nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, al netto delle relative quote di ammortamento.

Come visto, ai fini della determinazione di ciascun parametro e dell'entità degli investimenti, non si tiene conto di quelli in immobili e veicoli di cui all'articolo 164, lett. b-bis, TUIR).

Quanto, invece, al personale, rileva, in ciascun periodo di imposta, il maggior costo sostenuto per i lavoratori dipendenti impiegati prevalentemente (i.e. per la maggior parte del periodo di imposta) in strutture produttive situate in Italia, rispetto al

²⁰ La Relazione illustrativa al DDL Bilancio 2019 si riferisce, in realtà, all'articolo 2423, codice civile. Si avrà modo di commentare nel prosieguo tale distonia.

medesimo costo sostenuto nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 (rileva, a tal fine, il costo del personale classificabile nelle voci di cui all'articolo 2425, comma 1, lettera b) numeri 9) e 14) del codice civile).

L'incentivo è condizionato alla circostanza che il numero complessivo medio dei dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali, in ciascun periodo di imposta, risulti incrementato rispetto a quello dei dipendenti assunti al 30 settembre 2018.

La norma dispone, inoltre, la rilevanza, ai fini del calcolo dell'incremento, di eventuali diminuzioni occupazionali verificatesi, anche in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, codice civile, o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto.

I lavoratori dipendenti a tempo parziale sono computati nella base occupazionale in proporzione alle ore di lavoro effettivamente prestate rispetto a quelle previste dal CCNL. I soci lavoratori di società cooperative sono equiparati, ai fini dell'agevolazione in discorso, ai lavoratori dipendenti.

Per gli enti pubblici e privati diversi dalle società (articolo 73, comma 1, lett. c), TUIR) la base occupazionale – e, dunque, l'eventuale beneficio – riguarda esclusivamente il personale impiegato nell'attività commerciale. In caso di personale impiegato anche nell'attività istituzionale, per individuare la parte agevolabile, assume rilevanza il rapporto tra ricavi e proventi propri dell'attività commerciale e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi.

Specifiche disposizioni sono dettate per i soggetti che hanno assunto la qualifica di datore di lavoro dopo il 1° ottobre 2018, per i quali, ogni lavoratore dipendente costituisce incremento rilevante della base occupazionale.

Nel caso di imprese subentranti nella gestione – comunque assegnata - di servizi pubblici, anche gestiti da privati, il beneficio spetta solo con riferimento ai lavoratori assunti in incremento rispetto a quelli dell'impresa sostituita.

La norma, inoltre, puntualizza che l'aliquota ridotta può essere fruita unicamente nel rispetto delle previsioni dei contratti collettivi nazionali e delle norme in materia di

salute e sicurezza dei lavoratori.

Il comma 30 dispone in merito alla possibilità di riportare agli esercizi successivi gli elementi che danno diritto all'agevolazione. In particolare, la lettera a) del comma 30 stabilisce che possono essere riportati in avanti gli utili accantonati a riserva, nonché l'importo corrispondente alla somma degli investimenti e delle assunzioni agevolabili, qualora non trovino capienza nel reddito netto di periodo; tali eccedenze, pertanto, potranno essere considerate in incremento delle relative voci nell'esercizio successivo. La lettera b) dispone, invece, che possa essere rinviata a nuovo, la parte di utili accantonati a riserva che eccede la somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale agevolabile; la lettera c), infine, prevede che anche la somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale agevolabile, nel caso in cui ecceda gli utili accantonati a riserva, possa essere utilizzata in incremento delle medesime voci nell'esercizio successivo.

Il comma 31 reca le disposizioni applicabili alle società e agli enti²¹ che partecipano al consolidato nazionale o mondiale²² e precisa che ciascun soggetto partecipante determina l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta, che viene successivamente utilizzato dalla *fiscal unit*, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione.

Il comma 32, invece, detta le previsioni applicabili in relazione alle fattispecie di opzione per il regime di trasparenza fiscale²³: la determinazione dell'importo assoggettabile ad aliquota ridotta è effettuata dalla società partecipata e ciascun socio beneficia, poi, dell'agevolazione in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. La quota eventualmente non utilizzata dal singolo socio può fruire dell'aliquota ridotta nell'esercizio successivo.

Coerentemente, il comma 33 chiarisce che la disciplina finora illustrata si rende applicabile anche ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al reddito

²¹ Articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), TUIR.

²² Ai sensi, rispettivamente, degli articoli da 117 a 129 e da 130 a 142, TUIR.

²³ Articolo 115, TUIR.

d'impresa dichiarato da imprenditori individuali, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria. In tali casi, l'IRPEF è determinata applicando al reddito d'impresa le ordinarie aliquote, corrispondentemente ridotte di 9 punti percentuali a partire da quella più elevata.

Per le imprese in regime di contabilità semplificata la disciplina descritta si applica a condizione che le scritture contabili siano integrate da un apposito prospetto, che tenga conto della destinazione a riserva dell'utile d'esercizio e delle relative vicende.

Da ultimo, il comma 34 sancisce la cumulabilità dell'agevolazione in commento con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono la determinazione forfetaria del reddito.

Osservazioni

In termini generali, non si può non rimarcare come le disposizioni in commento, pur perseguendo il condivisibile intento di riduzione del carico fiscale sulle imprese, in funzione della loro capacità di autofinanziarsi e di effettuare nuovi investimenti ed assunzioni, appaiono estremamente complesse.

Queste regole vanno, peraltro, a sostituire, nell'intento del Legislatore, meccanismi agevolativi, temporanei o a regime, il cui funzionamento, relativamente più lineare, si era ormai consolidato; si pensi a misure quali il superammortamento e l'ACE che, nel complesso, generavano impatti finanziari a beneficio delle imprese, senz'altro maggiori, a fronte di dinamiche incentivate sostanzialmente simili.

Fatta questa doverosa premessa, si osserva, in primo luogo, che le nuove norme, pur essendo collocate al di fuori del TUIR, introducono un impianto strutturale di tassazione a doppia aliquota, opzionale, che riguarda il reddito d'impresa da qualsiasi soggetto prodotto.

Entrando nel merito delle disposizioni, si rileva che la scelta di ancorare il meccanismo alle ordinarie aliquote IRES e IRPEF, richiamando i corrispondenti articoli del TUIR, sembra presupporre che l'incentivo possa seguirne le sorti, qualora, in futuro, queste mutino, in aumento o in diminuzione. Occorrerà, peraltro, chiarire se la riduzione di 9 punti percentuali determini un'aliquota IRES al 15% anche per gli

enti creditizi e finanziari cui, ai sensi dell'articolo 1, commi 65-69, della Legge di Stabilità 2016, viene applicata una maggiorazione dell'aliquota di cui all'articolo 77, TUIR pari a 3,5 punti percentuali. Rispetto ai soggetti IRPEF, al contrario, il richiamo diretto alle aliquote di cui all'articolo 11 TUIR dovrebbe escludere la possibilità di diminuire, in applicazione del regime agevolativo, le aliquote di eventuali imposte sostitutive, anche quando queste sono applicabili a redditi determinati in via analitica (quale ad esempio L'imposta sostitutiva introdotta dai commi 17-22 della presente Legge di Bilancio).

Il regime agevolativo assume la produzione di utili di natura commerciale, accantonati a riserve, diverse da quelle non disponibili, come linea di partenza per l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali nuovi o per l'effettuazione di nuove assunzioni di personale dipendente. In tal senso, il meccanismo sembra sposare una logica simile a quella dell'ACE, da un lato agendo da riequilibratore implicito del trattamento fiscale tra capitale proprio e capitale di debito e, dall'altro, offrendo un sostegno a soggetti che comunque dispongono già di una redditività tale da consentire loro l'autofinanziamento degli investimenti.

Nel dettaglio, il primo requisito di applicazione della disciplina è che i soggetti (solari) che intendono fruirne, abbiano generato, nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018, un utile, conseguito nell'esercizio di attività commerciali e destinato a riserva. Detto utile fungerà da base di calcolo dell'agevolazione con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 (dichiarazioni 2020).

Tale profilo intertemporale evita, di fatto, la sovrapposizione tra la nuova disciplina ed i regimi vigenti al 31 dicembre 2018 (quali ad esempio l'ACE) che troveranno spazio nella dichiarazione del prossimo anno.

Il comma 29 dispone l'esclusione dal meccanismo agevolativo delle riserve non disponibili e degli utili "diversi da quelli realmente conseguiti", in quanto derivanti da processi valutativi. Con riguardo a questi aspetti, a fini interpretativi, possono essere senz'altro di supporto le indicazioni rese in riferimento alla disciplina dell'ACE, anch'essa ancorata al concetto di riserve diverse da quelle indisponibili.

Riguardo alla qualifica di utili realmente conseguiti, vale la pena segnalare sotto il profilo formale, una discrasia tra il testo della norma che cita l'articolo 2433 del

codice civile e la Relazione illustrativa al DDL Bilancio che rinvia, invece, all'articolo 2423 del codice civile, connesso alla redazione del bilancio di esercizio. Sebbene quest'ultimo riguardi (in particolare al comma 5) la costituzione di riserve indisponibili, si ritiene che il dubbio debba essere sciolto a favore dell'articolo 2433 che, al comma 2, menziona espressamente il concetto di "utili realmente conseguiti".

Appaiono estremamente articolate le disposizioni che qualificano gli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione. Ai sensi del comma 28, lettera a) sono considerati rilevanti unicamente gli investimenti in beni strumentali materiali nuovi. Tuttavia, la definizione più ampia della nozione di investimenti di cui alla lettera b) del comma 28 si apre facendo richiamo alle ipotesi di realizzazione, completamento, ampliamento, riattivazione e ammodernamento di impianti.

Con riferimento all'acquisizione dei beni strumentali nuovi non si rilevano particolari criticità, stante l'esperienza accumulata in relazione a precedenti agevolazioni che presupponevano la compresenza dei tre requisiti di strumentalità, novità e materialità dei beni acquisiti (es. iperammortamento, superammortamento, c.d. credito d'imposta Guidi-Padoan, e analoghi precedenti). Proprio la caratteristica della strumentalità renderebbe idealmente superfluo specificare a quali fattispecie di investimento il bene sia destinato (nuovo impianto, ampliamento, etc.); non è chiara, dunque, la necessità di definire, oltre all'acquisizione dei beni, l'elencazione delle varie tipologie di investimento realizzabili. Tale specifica, nonostante sembri volta ad ampliare il perimetro dell'agevolazione, potrebbe, in conclusione, ingenerare nuovi dubbi applicativi. Restano, infatti, irrisolte alcune criticità sorte in passato circa l'esatta individuazione dei coefficienti di ammortamento applicabili a determinate tipologie di investimento, quali, ad esempio, l'ammodernamento di beni e impianti preesistenti aventi autonomo coefficiente tabellare, effettuato utilizzando beni materiali nuovi a loro volta caratterizzati da diversa vita utile e conseguente coefficiente di ammortamento.

Le norme in commento chiariscono che debbano sempre considerarsi esclusi gli investimenti in immobili (strumentali o meno) e i veicoli, ma solo quelli di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b-bis) del TUIR.

Con riguardo al primo punto, si ipotizza che la preclusione relativa agli immobili

debba essere estesa anche alle componenti immobiliari nei casi di investimenti che non si limitano a beni amovibili, conformemente a quanto già chiarito dalla prassi amministrativa con riferimento alle passate agevolazioni riguardanti gli investimenti (si rimanda in questo caso, ad esempio, a quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate in relazione al superammortamento degli impianti fotovoltaici). Anche sul punto, la disciplina ripropone dubbi applicativi già noti, ricorrenti ove sia in discussione la presenza di un’eventuale componente immobiliare, ma non sembra deporre a favore di una maggior chiarezza la formulazione della norma in commento, che, come detto, richiama in qualità di “investimenti” la realizzazione o l’ampliamento di impianti, il completamento di opere sospese, etc.; voci queste che, di per sé, potrebbero sicuramente includere componenti immobiliari.

Per quanto concerne i veicoli, va rimarcato che l’esclusione parrebbe riguardare soltanto quelli assegnati ai dipendenti ad uso promiscuo per la maggior parte del periodo d’imposta (lettera b-bis) dell’articolo 164, comma 1, TUIR). Sono da ritenersi, dunque, a pieno titolo inclusi nel perimetro degli investimenti rilevanti ai fini dell’agevolazione i veicoli prettamente strumentali all’attività produttiva o adibiti ad uso pubblico (di cui alla lettera a) dell’articolo 164 TUIR) mentre appare anomala l’inclusione delle autovetture utilizzate dai titolari di reddito d’impresa classificate alla lettera b) dell’articolo 164 TUIR. Si ricorda, incidentalmente, che la disciplina del superammortamento, di cui le presenti norme rappresentano idealmente un superamento, includeva originariamente tutti i veicoli ad eccezione dei velivoli (si veda al riguardo l’allegato 3 alla Legge di Stabilità 2016) che parrebbero qui invece essere ricompresi (indipendentemente dalla tipologia, da turismo, da trasporto pubblico, per lavoro aereo, etc.).

In assenza di un’esplicita esclusione, dovrebbero, comunque, rientrare nel perimetro definitorio degli investimenti rilevanti quelli in beni strumentali per l’esercizio delle attività regolate (di cui all’articolo 102-bis del TUIR); il richiamo al solo articolo 102, TUIR (operato ai commi 3 e 24, lett. b)) parrebbe infatti finalizzato unicamente a qualificare l’ammortamento ai fini fiscali, e non ad escludere i predetti beni. Inoltre, come già accennato nel caso dei velivoli, si osserva che non viene riprodotta la specifica esclusione (sancita dal sopra richiamato allegato 3) riferita a taluni beni

tipicamente impiegati in attività regolate (condotte, condutture, materiale rotabile, etc.).

Il meccanismo di calcolo della quota di investimenti incrementale valida ai fini della fruizione dell'aliquota agevolata risulta particolarmente farraginoso.

La norma puntualizza, infatti, che per ciascun periodo d'imposta assume rilevanza l'importo degli ammortamenti fiscali - ex articolo 102 TUIR - dei beni strumentali materiali acquisiti dopo il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Detto costo ammortizzabile dovrebbe, quindi, includere, come sancito appunto dall'articolo 102, gli eventuali costi accessori capitalizzabili sui beni stessi (spese di spedizione, installazione, eventuale IVA indetraibile, etc.).

La rilevanza del costo ammortizzabile agisce nei limiti dell'incremento tra due parametri, il primo, dato dalla consistenza storica di tutti i beni materiali strumentali posseduti al 31 dicembre 2018, al netto delle quote di ammortamento relative a tale periodo (che rimane fisso); il secondo corrispondente alla consistenza di tutti i beni materiali strumentali posseduti nel periodo d'imposta di volta in volta considerato, assunto al lordo delle quote di ammortamento riferibili ai beni nuovi.

Va, peraltro, rilevato un aspetto legato al superammortamento: pur se l'agevolazione non è oggetto di proroga con la presente Legge di Bilancio 2019, nella considerazione dello stock ammortizzabile dei beni materiali acquisiti a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, assumono rilevanza anche i beni superammortizzabili ordinati entro il 31 dicembre 2018 e consegnati/acquisiti entro il primo semestre del 2019.

Per quanto concerne la parte dell'agevolazione relativa al costo del personale, come visto, rileva in ciascun periodo di imposta, il maggior costo sostenuto per i lavoratori dipendenti impiegati prevalentemente in strutture produttive situate in Italia, rispetto al medesimo costo sostenuto nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018. Questa previsione ha l'effetto, a nostro avviso ingiustificato, di precludere la rilevanza dei lavoratori impiegati in stabili organizzazioni estere di soggetti residenti.

È necessario, per poter fruire dell'agevolazione, che il numero complessivo medio dei dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali, in ciascun periodo di imposta, risulti incrementato rispetto a quello dei dipendenti assunti al 30 settembre

2018.

La norma ha opportunamente cura di precisare la rilevanza, ai fini del calcolo dell'incremento, di eventuali decrementi occupazionali verificatisi, anche in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, codice civile, o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto.

Il comma 29, lettera c) reca, peraltro, specifiche disposizioni in merito alle ipotesi di soggetti che assumono il ruolo di datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, nonché sulle ipotesi di subentro di nuove imprese nella gestione di servizi pubblici.

La spettanza dell'agevolazione è preclusa nelle ipotesi in cui si accerti il mancato rispetto, da parte del datore di lavoro, anche rispetto a lavoratori che non rientrino nella base di calcolo dell'IRES ridotta, delle prescrizioni dei contratti collettivi nazionali di lavoro e delle norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori. Si osserva, sul punto, che non è definito un eventuale meccanismo di recapture dell'agevolazione, nel caso in cui le predette violazioni siano oggetto di accertamento successivamente alla fruizione della "mini-IRES".

Effetti finanziari – La RT imputa alla misura i seguenti effetti:

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
IRES 15%	-980,2	-1.330,2	-1.680,1	-2.030,0	-2.030,0	-2.030,0
IRPEF 15%	-132,7	-180,1	-227,5	-274,9	-274,9	-274,9
Totale	-1.112,9	-1.510,3	-1.907,6	-2.304,9	-2.304,9	-2.304,9

Imposta sui servizi digitali (commi 35-50)

I commi da 35 a 50, aggiunti alla Legge di Bilancio con un emendamento governativo approvato durante l'esame del DDL Bilancio in Senato, introducono nel nostro ordinamento un'imposta sui servizi digitali (nel seguito ISD).

In particolare, il comma 36 stabilisce che siano soggetti passivi della nuova imposta gli esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, rispettino contemporaneamente i seguenti due requisiti dimensionali con riferimento ad un anno solare:

1. ammontare complessivo dei ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro;
2. ammontare dei ricavi da servizi digitali imponibili, realizzati nel territorio dello Stato, non inferiori a 5,5 milioni di euro.

Definendo l'ambito oggettivo, il comma 37 precisa che devono considerarsi ricavi imponibili quelli derivanti dai seguenti servizi:

- a) veicolazione mediante interfacce digitali di pubblicità mirate agli utenti delle medesime;
- b) messa a disposizione di un'interfaccia multilaterale che consenta agli utenti di entrare in contatto ed interagire, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Sono espressamente qualificati come esenti i ricavi derivanti da servizi imponibili prestati infragruppo (comma 38)²⁴.

I ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette.

Il periodo d'imposta è fissato in coincidenza con l'anno solare dal comma 40, che reca indicazioni anche in merito alla rilevanza territoriale dei ricavi imponibili. Nel dettaglio, viene stabilito che sono imponibili, in un determinato periodo d'imposta, i ricavi derivanti da servizi prestati ad utenti che, in detto periodo, risultano localizzati in Italia. Le regole di localizzazione variano in funzione delle tre diverse tipologie di ricavi imponibili sopra elencate:

- nel caso dei servizi pubblicitari (sopracitata lettera a), rileva il luogo in cui l'utente utilizza il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale sulla quale figura la pubblicità;

²⁴ Tra soggetti che si considerano controllati, controllanti o controllati dal medesimo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

- nel caso delle piattaforme multilaterali (sopracitata lettera b), qualora sia fornito un servizio che agevola la cessione di beni o la prestazione di servizi direttamente tra gli utenti (cd piattaforme di intermediazione), rileva il luogo in cui l'utente utilizza il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale e concludere un'operazione; qualora venga fornito un servizio diverso da quello di intermediazione, rileva il luogo in cui l'utente, utilizzando il dispositivo, ha effettuato l'accesso all'interfaccia digitale per aprire un conto (di cui ha la disponibilità per una parte o per l'intero periodo d'imposta).
- con riferimento alla trasmissione dei dati (lettera c) rileva il luogo in cui l'utente ha utilizzato il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale e generare i dati oggetto di trasmissione, indipendentemente dal periodo di generazione dei dati, rileva il periodo in cui questi vengono trasmessi.

L'aliquota dell'imposta è stabilita in misura pari al 3% e deve essere applicata sui ricavi conseguiti in ciascun trimestre. Il versamento è dovuto entro il mese successivo a ciascun trimestre. La dichiarazione, annuale, relativa all'intero ammontare dei ricavi, deve essere presentata entro 4 mesi dalla chiusura del relativo periodo d'imposta (entro aprile di ciascun anno solare).

I soggetti non residenti in Italia, privi di stabile organizzazione sul territorio dello Stato e sprovvisti anche di un numero identificativo ai fini IVA, che tuttavia integrano i requisiti soggettivi dell'imposta sui servizi digitali, sono tenuti a richiedere all'Agenzia delle Entrate un numero identificativo ai fini dell'ISD, con modalità che saranno stabilite con un futuro provvedimento direttoriale.

Il comma 43, al fine di assicurare l'applicazione dell'imposta, sancisce che i soggetti residenti in Italia, appartenenti a gruppi che integrano i presupposti impositivi in carenza di legami territoriali (di cui sopra), sono responsabili in solido con questi ultimi per l'assolvimento delle obbligazioni dell'ISD.

In relazione all'accertamento, alle sanzioni, alla riscossione e al contenzioso riguardante la nuova imposta viene sancita l'applicazione della disciplina vigente in materia di IVA, in quanto compatibile.

I commi 45 e 46 fanno rinvio, rispettivamente, ad un decreto interministeriale e a uno o più provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate per la definizione, nell’ordine, delle disposizioni attuative e delle modalità applicative dell’imposta.

Il decreto, in particolare, dovrà essere elaborato dal MEF, di concerto con il MiSE, sentita l’Autorità garante per le comunicazioni e quella per la protezione dei dati personali, nonché l’Agenzia per l’Italia Digitale, per essere emanato entro 4 mesi dall’entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019. Tale atto potrà introdurre anche modalità semplificate per l’assolvimento cumulativo dell’imposta da parte di un’unica società appartenente ad un gruppo d’imprese.

La decorrenza della disciplina dell’imposta sui servizi digitali è fissata, dal comma 47, dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta ufficiale del richiamato decreto attuativo.

Si prevede, infine, che dall’attuazione delle nuove regole non debbano derivare nuovi o maggiori oneri di finanza pubblica, che le amministrazioni coinvolte provvedano nell’ambito delle dotazioni e delle risorse già a loro disposizione e che il MEF relazioni annualmente al Parlamento in merito all’attuazione e ai risultati economici conseguiti. Nella nota di aggiornamento al DEF dovrà essere acclusa un’apposita relazione a cura del Dipartimento delle Finanze in merito all’attuazione e agli effetti finanziari della neo introdotta imposta.

Il comma 50, in conclusione, abroga i commi da 1011 a 1019 dell’articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 con cui era stata introdotta una precedente disciplina di tassazione dei servizi digitali (c.d. web-tax), mai entrata in vigore.

Osservazioni

Con l’introduzione “in extremis” delle norme in commento (ad opera dell’emendamento del Governo n. 1.7000 presentato in Senato) il Legislatore italiano manifesta la volontà di superare definitivamente il dibattito, ancora in corso a livello internazionale e comunitario, sulle modalità più opportune di tassazione della c.d. digital economy.

Nei fatti, tuttavia, la soluzione individuata ripropone, nel più circoscritto perimetro applicativo nazionale, una disciplina sostanzialmente identica a quella recentemente ipotizzata in ambito europeo, in particolare dalla proposta di direttiva della Commissione europea del 21 marzo scorso (COM(2018) 148 final), relativa alla tassazione dei ricavi derivanti da taluni servizi digitali²⁵.

Come noto, tale proposta, non è ancora riuscita a consolidare il necessario consenso unanime dei Paesi membri dell'Unione²⁶ e sin dal suo esordio è divenuta oggetto di animate discussioni in merito al perimetro oggettivo, alle modalità applicative, e più in generale, in relazione all'opportunità stessa del varo – solo in ambito UE - di un'imposta sui ricavi, in un frangente in cui, in sede OCSE, parrebbe approssimarsi una soluzione globale per l'inquadramento fiscale della digital economy che potrebbe assicurare, qualora tutti i paesi vi aderissero, maggiori garanzie e maggior coerenza col vigente modello di tassazione dei profitti²⁷.

Le forti similitudini tra la disciplina introdotta dalla presente Legge di Bilancio e le norme recate nella proposta di direttiva citata, rendono sovrapponibili le osservazioni già presentate da Confindustria in relazione al testo europeo, in occasione della Consultazione pubblica indetta dal MEF dal 16 maggio al 22 giugno 2018 in materia di tassazione della digital economy, alle quali si fa qui espresso rinvio per un maggior dettaglio²⁸.

²⁵ Tale proposta, si ricorda, è parte del più articolato pacchetto d'intervento presentato, sempre in data 21 marzo 2018, dalla Commissione europea congiuntamente alla Comunicazione "E' giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale", che include anche una proposta di direttiva in materia di presenza digitale significativa, una raccomandazione strettamente connessa a quest'ultima, ed un'estensiva analisi d'impatto delle proposte.

²⁶ Da ultimo il Consiglio ECOFIN del 3 dicembre 2018 ha di fatto confermato il mancato raggiungimento dell'unanimità richiesta a causa delle diverse posizioni assunte degli Stati membri, alcuni dei quali favorevoli, altri inclini ad una proposta con ambito oggettivo più limitato ed altri fermamente contrari all'iniziativa.

²⁷ Vale la pena ricordare, che nel momento in cui si scrive il Parlamento europeo ha peraltro adottato la propria opinione sulla proposta di direttiva in parola (e su quella relativa alla presenza digitale significativa), avanzando diverse proposte di modifica al testo che, tra l'altro, rimarcano la necessità di definire tale soluzione come temporanea, ovvero secondaria rispetto ad altre da adottare eventualmente su un piano più ampio di condivisione internazionale, o nella cornice della common consolidated corporate tax base (CCCTB), dossier che si ricorda, ha incrociato le proprie sorti con quello relativo alla tassazione della digital economy a livello europeo.

²⁸ Le osservazioni in parola sono reperibili nel documento intitolato "Iniziative europee per la tassazione dell'economia digitale. Contributo alla consultazione pubblica indetta dal Ministero dell'Economia e delle

Sul piano generale, si rimarca che la scelta di tassare i ricavi in luogo dei profitti potrebbe incidere in maniera disomogenea sulle imprese. A parità di ricavi, infatti, un'impresa soggetta all'ISD con margini di profitto contenuti subirebbe effetti economici relativamente più gravosi rispetto ad un'altra con redditività più elevata. La neo introdotta imposta, potrebbe, per giunta, generare distorsioni nell'allocazione degli investimenti all'interno del comparto digitale a svantaggio delle imprese italiane. Nonostante la presenza di ampie fasce di esclusione (per tutti coloro che operano al di sotto delle soglie dimensionali prefissate, dunque in particolare per PMI e start-up), gli investimenti da parte di gruppi di grandi dimensioni potrebbero comportare l'attrazione nell'orbita dell'ISD anche delle entità più piccole ed innovative, qualora queste siano residenti o operanti in Italia. Tale rischio appare aggravato dalla scelta di disporre la responsabilità in solido dei soggetti residenti per le obbligazioni riconducibili ai gruppi di appartenenza (cfr. comma 43).

Destano particolare preoccupazione le conseguenze dell'imposta in termini di traslazione economica. In considerazione della sua struttura (di fatto, un'imposta monofase sul consumo dei servizi digitali), nell'ISD i soggetti economicamente incisi risulterebbero sostanzialmente diversi da quelli percossi. Tanto sul piano dell'offerta pubblicitaria quanto su quello delle interfacce multilaterali, la presenza di grandi player in grado di gestire canali di diffusione di dimensione planetaria, in situazioni di concorrenza fortemente limitata, pare in grado di erodere ogni capacità dei singoli utenti (intesi come persone fisiche o imprese consumatrici dei servizi imponibili) di arginare sul piano negoziale gli effetti traslativi.

L'ISD potrebbe, dunque, da un lato svantaggiare i fornitori dei servizi digitali residenti in Italia e dall'altro comportare un maggior costo d'accesso ai servizi digitali stessi, sempre più fondamentali sul piano della competitività nel mercato globale, in particolar modo per tutte le imprese (oltre che per le persone fisiche) che vi accedono dall'Italia, indipendentemente dalla loro dimensione, dal settore in cui operano, dal modello di business adottato, dalla fase di sviluppo in cui si trovano o dal relativo

Finanze”, pubblicato sul sito istituzionale di Confindustria il 27 giugno 2018 e reperibile al seguente link: <https://bit.ly/2GCKH3B>.

livello di rischio fiscale.

Potrebbe quantomeno alleviare le distorsioni descritte la possibilità per i fornitori dei servizi imponibili di dedurre l'ISD dall'imposta sul reddito delle società, ma si osserva come tale deducibilità non sia esplicitata dalle norme in commento²⁹ e sembrerebbe, quindi, essere negata.

Preme sottolineare che le scarse disposizioni introdotte dipingono un quadro applicativo che si preannuncia estremamente complesso e che, analogamente a quello tracciato dalla più volte ricordata proposta di direttiva, parrebbe ignorare la necessità di minimizzare costi e adempimenti a carico degli operatori, necessità opportunamente segnalata anche dall'OCSE³⁰. La valutazione degli oneri applicativi meriterebbe, al contrario, un'attenta riflessione, non solo per quanto concerne quelli posti in capo alle imprese, ma anche, e soprattutto, sul lato dell'Amministrazione finanziaria, chiamata, dalle norme in commento, a compiere un'inverosimile attuazione di meccanismi d'imposta inediti e potenzialmente molto complessi³¹ ad invarianza di costi per le casse pubbliche e ferme restando le dotazioni organiche e strumentali già in essere.

Entrando nel merito delle disposizioni, preme osservare che il testo varato dal Legislatore italiano, oltre a non considerare esplicitamente la possibile transitorietà dell'imposta³², omette alcuni punti di rilevanza tutt'altro che marginale contenuti nella proposta di direttiva comunitaria. Il riferimento è, innanzitutto, al mancato richiamo dei casi di esonero riportati dall'articolo 3, paragrafo 4, della proposta (relativamente alla fornitura diretta di contenuti digitali, ai servizi di comunicazione o di pagamento; alla fornitura di servizi di natura finanziaria di cui all'allegato I, sezione A della

²⁹ Anche la proposta di direttiva avanzata dalla Commissione europea, alla quale le neo introdotte disposizioni come detto si ispirano, omette nell'articolato chiarimenti in merito alla deducibilità dell'imposta, raccomandandola unicamente al considerando 27. Tale circostanza è stata tuttavia imputata all'impossibilità di includere, nel corpo di una proposta che poggia non senza difficoltà sull'articolo 113 del TFUE (armonizzazione delle imposte indirette), disposizioni atte ad incidere sulla fiscalità diretta dei vari Paesi membri.

³⁰ OECD (2018), *Tax Challenges Arising From Digitalisation* – par. 6.3, punto 457 e ss.

³¹ Si pensi alla necessità per l'amministrazione di condurre verifiche relativamente alla localizzazione degli utenti, eventualmente gestendo la mole informativa generata dai grandi player dell'economia digitale.

³² Transitorietà discussa in ambito europeo ed internazionale, anche nei termini di un'eventuale introduzione condizionata (sunrise clause).

direttiva 2014/65/UE e ai servizi di crowdfunding). Tale omissione è stata prontamente segnalata da Confindustria alle competenti Istituzioni in sede di definizione normativa, si auspica che la mancata menzione ai casi di esonero sia motivata dall'esigenza di snellire la normativa primaria e non dalla consapevole scelta di ricomprendere simili attività nell'ambito applicativo della nuova imposta³³.

Tra le maggiori criticità applicative vale la pena fare accenno alla necessità di definire concetti chiave, quali quello di "utente"³⁴ e di "gruppo".

Con riferimento ai ricavi imponibili relativi alla veicolazione dei messaggi pubblicitari permangono le difficoltà legate alla delimitazione accurata del perimetro della "pubblicità mirata agli utenti" e quelle connesse alle fattispecie in cui i soggetti che collocano i messaggi pubblicitari non sono proprietari delle interfacce tramite le quali detti messaggi sono veicolati.

Per quanto attiene ai ricavi imponibili delle piattaforme multilaterali, nelle due diverse tipologie individuate, si rimarcano, in particolare, le problematiche legate alla possibilità che l'imposta generi, in taluni casi, effetti a cascata; nonché quelle connesse al rischio di eccessiva discrezionalità nell'individuazione delle fattispecie imponibili in ragione della molteplicità di modelli di business esistenti (e degli eventuali casi di esonero disposti).

Anche per quanto concerne le fattispecie impositive riguardanti la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti restano irrisolte alcune criticità, tra cui quelle che sorgono dalla necessità di un'accurata individuazione dei dati la cui trasmissione a titolo oneroso integrerebbe i presupposti d'imposta (in particolare quando i dati sono generati dalle imprese in qualità di utenti), nonché quelle legate allo scollamento tra periodo di raccolta e periodo di trasmissione dei dati.

Problemi di entità certamente non trascurabile, infine, permangono con riferimento alle regole mediante le quali è definito il legame territoriale dei servizi digitali e

³³ La stessa considerazione vale per altri aspetti della proposta di direttiva, di sicura valenza esplicativa, che non vengono riproposti dalla normativa in commento (si veda ad esempio il comma 3 dell'articolo 3, della proposta di direttiva).

³⁴ In particolare chiarendo la distinzione tra utente imprese e utente persona fisica, circostanza che parrebbe condizionare anche le regole di localizzazione definite dalla disciplina in commento.

riguardo le modalità di verifica di detto legame, con particolare riferimento alla localizzazione degli utenti (da attuare nel rispetto della privacy degli utenti stessi e nel rispetto delle disposizioni nazionali ed europee in materia).

Per l'approfondimento di tutti questi punti, come accennato in precedenza, si fa rinvio al contributo fornito da Confindustria alla recente consultazione del MEF sulle proposte di tassazione dell'economia digitale avanzate in sede europea.

Effetti finanziari – La RT attribuisce all'intervento i seguenti effetti finanziari, calcolati tenendo conto del versamento trimestrale dell'imposta e dell'effettiva operatività della stessa, condizionata all'emanazione di un decreto interministeriale in corso d'anno.

	2019	2020	Dal 2021
Imposta sui servizi digitali	150	600	600

Abrogazione dell'aliquota IRES ridotta in favore di ENC operanti in particolari settori di interesse pubblico (commi 51-52)

I commi 51 e 52 abrogano l'articolo 6 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, che disponeva la riduzione alla metà dell'aliquota IRES in favore dei seguenti enti non commerciali, dotati di personalità giuridica, pubblica o privata:

- enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi, nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella

forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di “*in house providing*” e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

La modifica si rende applicabile a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Osservazioni

La disposizione abroga il regime agevolativo IRES in favore degli enti non commerciali operanti in particolare settori di interesse pubblico (sanità, assistenza sociale, beneficenza, istruzione, ricerca scientifica) specificatamente individuati dall'articolo 6 del DPR n. 601/1973. Tale elencazione aveva natura tassativa e non ammetteva interpretazioni estensive³⁵.

L'unica eccezione a tale regola è stata prevista per gli Enti ecclesiastici in Italia, che sono stati equiparati a Enti aventi finalità di beneficenza e di istruzione per dell'accesso all'aliquota IRES ridotta, in ragione dell'Accordo tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana del 18 febbraio 1984³⁶.

Merita ricordare come l'aliquota IRES ridotta si applica esclusivamente sui redditi derivanti dall'attività commerciale eventualmente svolta dall'ente non commerciale (in modo non prevalente, rispetto all'attività istituzionale per non perdere la qualifica di ENC), mentre non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in ogni caso, le seguenti entrate:

- i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di*

³⁵ Il Consiglio di Stato, con il parere del 24 ottobre 1995, aveva posto l'accento che “*l'elencazione contenuta nell'art.6 citato è di stretta interpretazione e non è consentito il ricorso al criterio ermeneutico estensivo o analogico*”. Ciò ha trovato conferma in successivi interventi di prassi dell'Agenzia delle Entrate. A titolo esemplificativo nella circolare 3 ottobre 2002, n. 76/E è stato chiarito che le Aziende sanitarie Locali (ASL) non sono inquadrabili come enti ospedalieri in senso stretto e non sono ammessi all'applicazione dell'aliquota ridotta.

³⁶ Agenzia delle Entrate (risoluzione 19 luglio 2005, n. 91/E).

sensibilizzazione;

- *i contributi, corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, convenzionato o in regime di accreditamento, di attività aventi finalità sociali in conformità a finalità istituzionali;*
- *le quote o i contributi corrisposti agli enti non commerciali aventi carattere associativo, di cui all'articolo 148 del TUIR, dagli associati o partecipanti per l'attività svolta in conformità a finalità istituzionali. Tale esenzione si estende, al rispetto di precise condizioni, anche ai corrispettivi specifici pagati da iscritti, associati o partecipanti, per le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.*

Per completezza si osserva che in aggiunta alle predette fonti di finanziamento per i soggetti no profit sono comunque esclusi dalla formazione del reddito imponibile anche:

- *i proventi derivanti dall'esercizio di attività direttamente connesse a quelle istituzionali per le ONLUS (es. vendita di pubblicazioni), purché non prevalenti a quelle derivanti dalle attività istituzionali ovvero superiori al 66% delle spese complessive dell'organizzazione (articolo 10 del Decreto legislativo n. 460 del 1997);*
- *i proventi derivanti dallo svolgimento di attività di interesse generale, svolte agli Enti del Terzo Settore, dietro pagamento di corrispettivi che non superino di oltre il 5% i costi effettivi (articolo 79 del Decreto legislativo n. 117 del 2017³⁷).*

Ciò premesso l'incremento della tassazione IRES ha comunque un impatto sugli utili derivanti dallo svolgimento di attività commerciali, che restano in ogni caso destinati al finanziamento dell'attività istituzionale, in vigenza del divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili ai fondatori, associati, lavoratori o amministratori e altri componenti

³⁷ In particolare, tra i principi e le finalità direttive della riforma del Terzo settore vi è proprio il compito di definire i limiti dell'attività di impresa svolta in forma non prevalente dall'Ente, assoggettato a precisi obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e di informazione.

degli organi sociali.

Effetti finanziari –La RT al maxiemendamento attribuisce alla misura in commento maggiori entrate per 118 milioni nel 2019 e 158 milioni a decorrere dal 2020.

Fatturazione elettronica e invio telematico dei corrispettivi per gli operatori sanitari (comma 53-54)

I commi 53-54 intervengono sul Decreto fiscale del 23 ottobre 2018, n. 119 convertito dalla Legge del 17 dicembre 2018, n. 136 al fine di definire le modalità di utilizzo dei dati trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria (STS) da parte degli operatori sanitari; adempimento che comporta il venir meno dell'obbligo di fatturazione elettronica (articolo 10-*bis*, DL n. 119/2018) e del futuro obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 17, DL n. 119/2018). Nello specifico, si definisce che tali dati potranno essere utilizzati solamente dalle amministrazioni pubbliche per l'applicazione delle disposizioni in materia tributaria e doganale oppure in forma aggregata per il monitoraggio della spesa sanitaria pubblica e privata complessiva. Per entrambi gli adempimenti si demanda a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (nel Decreto fiscale era stato previsto solo in tema di trasmissione dei corrispettivi) la definizione delle modalità attuative dell'adempimento di trasmissione al STS nonché eventuali limiti di utilizzo, anche temporali, e di tutela dei dati.

Inoltre, il comma 53 introduce il divieto assoluto per gli operatori sanitari di emettere fattura elettronica per le operazioni da inviare al STS mentre, la formulazione precedente dell'articolo 10-*bis* si limitava ad indicare l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica delle operazioni inviate al STS.

Osservazioni

*Le disposizioni in commento rappresentano l'immediata risposta alle indicazioni pervenute dal Garante della privacy nel provvedimento del 20 dicembre 2018, protocollo n. 9069072, con il quale è stata evidenziata la non conformità dell'articolo 10-*bis* del Decreto legge n. 119/2018 al Regolamento relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali (Regolamento del*

Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, n. 2016/679). Nel suddetto provvedimento il Garante, pur giudicando con favore la norma che esonera dall'obbligo di fatturare elettronicamente le operazioni i cui dati sono già trasmessi al STS, evidenzia che anche la fattura elettronica emessa in via facoltativa debba ritenersi non conforme alla normativa sulla privacy. Per tale ragione, nel provvedimento si sollecita un adeguamento della disciplina al fine di specificare l'assoluto divieto di fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie, anche nei casi in cui i dati di tali operazioni non siano trasmesse al STS, in virtù della manifesta opposizione riconosciuta agli soggetti interessati (così come previsto dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 31 luglio 2015). Come detto, il comma 53 risponde alle indicazioni del Garante, modificando la disciplina contenuta nell'articolo 10-bis del Decreto legge n. 119. In prima istanza, la disposizione in commento introduce il divieto assoluto di emettere fattura elettronica per le prestazioni sanitarie escludendo, pertanto, le fatturazioni facoltative. Inoltre, l'attuale formulazione si riferisce a tutte le prestazioni sanitarie i cui dati siano da inviare al STS (non, invece, ai dati che "sono inviati" al STS, della previgente formulazione) con la conseguenza che il divieto di fatturazione elettronica vige anche in caso di opposizione alla trasmissione dei dati al STS da parte del soggetto interessato.

Dalla modifica in commento ne deriva un esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica per gli operatori sanitari quasi totalitario. Tuttavia, occorre rammentare che la disciplina di esonero conserva un'accezione oggettiva, non invece soggettiva per l'operatore sanitario, pertanto, nei casi residuali in cui egli effettui, anche in via occasionale, un'operazione soggetta a fatturazione, diversa da quella sanitaria, sarà tenuto a emettere il documento in modalità elettronica.

Inoltre, così come era già stato disposto per il futuro obbligo di trasmissione dei corrispettivi, il comma 53 demanda la definizione delle modalità di trasmissione dei dati al STS a un decreto ministeriale con il quale potranno essere, altresì, individuate limitazioni alla trasmissione o altre misure necessarie a garantire la tutela dei dati e dei diritti dell'interessato. Al riguardo, si ritiene utile monitorare la fase di definizione dell'adempimento di trasmissione affinché sia conforme alla disciplina sulla

protezione dei dati delle persone fisiche e, al contempo, non gravoso per gli operatori.

Effetti finanziari –La RT non ascrive alle disposizioni effetti sui saldi di finanza pubblica.

Credito d'imposta adeguamento tecnologico per l'invio telematico dei corrispettivi (comma 55)

Il comma 55 modifica l'articolo 2, comma 6-quinquies del Decreto legislativo del 5 agosto 2015, n.127 che disciplina il futuro obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi disponendo che, il contributo riconosciuto a fronte dell'acquisto o adattamento del registratore telematico verrà erogato direttamente al soggetto che sostiene la spesa sotto forma di credito d'imposta. Tale credito d'imposta potrà essere utilizzato a decorrere dalla prima liquidazione periodica successiva al mese in cui è stata registrata la fattura di acquisto, a condizione che il corrispettivo sia stato pagato con strumenti tracciabili. Infine, si demanda la definizione delle modalità attuative a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 30 giorni dalla data del 1° gennaio 2019.

Osservazioni

La modifica alla disciplina della trasmissione telematica dei corrispettivi operata dal comma in commento è da ritenersi positiva in quanto tiene conto delle criticità rappresentate dagli operatori a seguito dell'entrata in vigore del Decreto fiscale n. 119/2018. Nella precedente formulazione, infatti, si disponeva che il contributo riconosciuto all'operatore - pari al 50% della spesa sostenuta per l'acquisto o l'adattamento del registrato di cassa (per un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento) – sarebbe stato erogato sotto forma di sconto sul prezzo della spesa sostenuta. A fronte del mancato incasso del corrispettivo, il fornitore avrebbe maturato un credito d'imposta di importo pari allo sconto praticato da utilizzare in compensazione. Tuttavia, non si può ignorare che tale disposizione

avrebbe comportato un aggravio eccessivo a carico dei fornitori che sarebbero stati tenuti a sostenere significativi investimenti per l'approvvigionamento dei terminali destinati a un numero elevato di soggetti a fronte di un incasso praticamente dimezzato, con non trascurabili conseguenze in termini di liquidità.

Per tale ragione, si condivide la modifica introdotta dal comma in commento che consente di evitare l'accumulo di un significativo importo di credito d'imposta in capo a pochi, frazionandolo e ripartendolo, invece, su più operatori coinvolti dall'obbligo di trasmissione telematica. Tali soggetti, pertanto, pagheranno l'intero corrispettivo al fornitore e usufruiranno del contributo in sede di liquidazione periodica successiva a quella in cui sarà registrata la fattura di acquisto, ridimensionando le suddette criticità di liquidità.

Effetti finanziari –La RT non ascrive alla norma effetti sui saldi di finanza pubblica.

Fatturazione elettronica per contratti di sponsorizzazione (comma 56)

Il comma 56 abroga il comma 2 dell'articolo 10 del Decreto legge n. 119/2018 che spostava sul committente l'obbligo di emettere la fattura elettronica in caso di acquisti di servizi di sponsorizzazione o pubblicità da parte dei soggetti che applicano il regime di cui alla Legge n. 398/1991.

Osservazioni

La modifica operata dal presente comma ridefinisce, di fatto, l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica introdotto per i soggetti che applicano il regime di cui alla Legge n. 398/1991, rifocalizzando l'attenzione esclusivamente sulla verifica del limite dei ricavi conseguiti dall'operatore.

Si ricorda, infatti, che l'articolo 10 del Decreto Legge n. 119/2018 ha disposto che i soggetti che applicano il regime di cui alla Legge n. 398/1991 sono esonerati dall'obbligo di emettere fattura elettronica nel caso abbiano conseguito nell'anno precedente ricavi per un ammontare non superiore a 65.000 euro. Inoltre, il medesimo articolo 10 dispone che in caso di superamento di tale limite, tali soggetti

debbano assicurare che la fattura elettronica sia emessa dai propri cessionari/committenti.

Come abbiamo avuto modo di evidenziare nella nota di commento al DL n. 119/2018, tale disposizione appariva coerente con la disciplina agevolata tipica del regime n. 398/1991 e, peraltro, in linea con le modifiche introdotte al regime forfettario dalla medesima manovra di Bilancio. Tuttavia, nel documento si manifestavano alcune perplessità in merito alla formulazione del successivo comma 2 che - apparentemente incurante degli esoneri agli adempimenti IVA cui già godono i soggetti n. 398/1991 e della disciplina di esonero introdotta dal precedente comma 1 - operava una sorta di marcia indietro introducendo l'obbligo di fatturazione elettronica in capo al committente, per tutte le operazioni di pubblicità o sponsorizzazione, indipendentemente dai ricavi conseguiti dal soggetto di cui alla L. n. 398/1991.

Considerato che le operazioni di pubblicità o sponsorizzazione rappresentano la quasi totalità delle operazioni, effettuate da soggetti n. 398/1991, per le quali vige l'obbligo di emettere di fattura, è immediato notare che, in vigenza del citato comma 2, si sarebbe determinato lo spostamento puntuale dell'obbligo di fatturazione elettronica in capo al committente, comportando un aggravio su taluni soggetti a fronte di un'agevolazione di altri.

Tramite l'abrogazione del comma 2, invece, si consente di applicare l'agevolazione contenuta nel comma 1 dell'articolo 10, nel pieno della sua formulazione. Ne consegue che, i soggetti di cui alla L. n. 398/1991 (come per i soggetti forfettari) siano esonerati tout court dall'emissione della fattura elettronica laddove abbiano ricavi fino a 65.000 euro mentre dovranno assicurare l'emissione della fattura elettronica da parte del proprio cliente solamente in caso di superamento di tale limite.

Effetti finanziari – La RT non ascrive alla norma effetti sui saldi di finanza pubblica.

Accise autotrasporto (commi 57-58)

Il comma 57 interviene in materia di accisa sul gasolio utilizzato nell'autotrasporto, al

fine di chiarire, con una norma di natura interpretativa, l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2019, dell'articolo 1, comma 234, secondo periodo, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di Stabilità 2015).

Tale disposizione aveva rinviato al 2019 gli effetti del taglio del 15% del credito d'imposta riconosciuto agli autotrasportatori, in relazione all'incremento delle accise sul gasolio; taglio a sua volta derivato dalla rideterminazione di talune misure agevolative eseguita con DPCM 20 febbraio 2014, in attuazione di quanto disposto dall'articolo 1, commi 577-580 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di Stabilità 2014).

In considerazione dell'evoluzione della materia, che ha visto nel 2016 la fissazione di una nuova aliquota di accisa da utilizzare per il gasolio commerciale utilizzato come carburante³⁸, il Legislatore ha precisato che devono intendersi superate le precedenti disposizioni restrittive, confermando la possibilità di continuare a fruire del credito d'imposta in misura piena.

Il comma 58 puntualizza che dalla disposizione precedente non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

Osservazioni

Le norme in commento appaiono positive, in quanto consentono di sciogliere i dubbi sorti in merito all'eventuale operatività, a partire dal prossimo anno, della decurtazione dell'agevolazione relativa al gasolio per autotrazione (di cui all'allegato 2 della Legge di Stabilità 2014) più volte oggetto di espresso rinvio (cfr. articolo 1, comma 579 della Legge di Stabilità 2014 e articolo 1, comma 234, Legge di Stabilità 2015).

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

³⁸Modifica apportata dall'articolo 4-ter, comma 1, lettera o), numero 1 del Decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 che ha, a tal fine, introdotto il numero 4-bis, alla tabella A, allegata al Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 - Testo Unico Accise.

Cedolare secca sul reddito da locazione di immobili ad uso commerciale (comma 59)

Il comma 59 estende il regime agevolato della cedolare secca al 21% ai nuovi contratti stipulati nel 2019, relativi a unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati.

Sono classificati nella categoria catastale C/1 i negozi e le botteghe, ossia locali per attività commerciale, per vendita o rivendita di prodotti.

L'agevolazione è estesa anche alle relative pertinenze - locate congiuntamente – all'immobile classificate nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie e rimesse) e C/7 (tettoie chiuse e aperte).

Al fine di evitare risoluzioni di contratti in essere e, conseguentemente, contestuali sottoscrizioni di nuovi contratti tra le stesse parti e per lo stesso bene, il regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora al 15 ottobre 2018 risulti già in essere un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla naturale scadenza del termine.

Si rammenta che ai sensi dell'articolo 3 del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, il regime della cedolare secca è facoltativo e alternativo rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini IRPEF.

Osservazioni

La scelta di estendere il regime agevolato della cedolare secca per i redditi da locazione degli immobili classificati C/1 può essere salutata con favore.

In generale, il regime della cedolare risulta favorevole al locatore esonerandolo dall'applicazione dell'IRPEF con le relative aliquote progressive, dell'imposta di registro iniziale e annuale (pari al 2% del canone totale pattuito) e dell'imposta di bollo e si connette all'esigenza di far emergere fenomeni evasivi nonché a quella di incentivare la locazione degli immobili rimasti liberi.

Ciò premesso, si osserva, tuttavia, che la misura non appare pienamente soddisfacente in ragione del breve periodo di applicazione. La platea dei potenziali beneficiari potrebbe risultare non particolarmente vasta, considerati i tempi per gli eventuali interventi di ristrutturazione e messa a nuovo dei locali da locare.

È auspicabile, pertanto, che la misura sia resa stabile nel tempo con un intervento di natura sistematica.

Effetti finanziari – Considerando una durata media dei contratti di locazione di circa 6 anni e la validità della norma solo per i nuovi contratti stipulati nel 2019, la RT stima l'andamento finanziario come segue:

	2019	2020	dal 2021 al 2024	2025	2026	dal 2027
Cedolare secca	0,0	+396,4	+203,3	+203,3	-193,1	0,0
IRPEF	-241,4	-321,9	-321,9	-80,5	0,0	0,0
Add.Reg.	0,0	-18,4	-18,4	-18,4	0,0	0,0
Add.Com.	0,0	-9,1	-7,0	-7,0	2,1	0,0
Imposta di registro	-19,4	-19,4	-19,4	0,0	0,0	0,0
Totale	-260,8	27,6	-163,4	97,4	-191,0	0,0

Proroga e rimodulazione della disciplina di maggiorazione dell'ammortamento - iperammortamento (commi 60-65)

I commi 60 e ss. dispongono una proroga - con connessa rimodulazione - del c.d. iperammortamento, agevolazione originariamente introdotta dall'articolo 1, commi 9 e 10, Legge di Bilancio 2017 e già oggetto di una precedente proroga.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 9, della Legge di Bilancio 2017 stabilisce che "al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «*Industria 4.0*», per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla [...] legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento", ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili ai fini delle imposte sui redditi. L'iperammortamento consiste, dunque, in una maggiorazione figurativa del costo di acquisizione, ai fini delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione

finanziaria, di determinati beni materiali strumentali nuovi, la cui caratteristica peculiare è quella di essere finalizzati alla trasformazione dell'industria in chiave "4.0".

La misura, inizialmente applicabile agli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 settembre 2018³⁹ a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore con pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), è stata, poi, oggetto di una prima proroga ad opera della Legge di Bilancio 2018: più precisamente, l'articolo 1, comma 30 della Legge di Bilancio 2018 ha disposto l'applicabilità della misura anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019 (a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione).

In questo scenario, si inquadra la disposizione in commento che, da un canto proroga l'iperammortamento per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 al ricorrere delle medesime condizioni già illustrate (i.e. ordine accettato e versamento di un acconto del 20% del costo di acquisizione entro il 31 dicembre 2019); dall'altro, opera sull'intensità dell'incentivo, che viene parametrata al volume dell'investimento.

In luogo della sola maggiorazione pari al 150%, si introduce, infatti, una differenziazione dell'agevolazione inversamente proporzionale al volume degli investimenti: secondo la nuova disciplina, la maggiorazione del costo di acquisizione si applica nella misura del 170% per investimenti fino a 2,5 milioni di euro, per poi decrescere al 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro e al 50% per investimenti compresi tra i 10 e i 20 milioni di euro. Nessuna maggiorazione si applica agli investimenti eccedenti i 20 milioni di euro.

³⁹ Tale termine, inizialmente fissato al 30 giugno 2018 è stato oggetto di modifica per effetto dell'articolo 14, comma 1, lett. a) b), DL 20 giugno 2017, n. 91, convertito con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2017, n. 123.

La norma, al comma 61, ha cura di precisare espressamente che le nuove percentuali di maggiorazione non si applicano agli investimenti oggetto della disciplina varata dalla Legge di Bilancio dello scorso anno, vale a dire agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 (ovvero entro il 31 dicembre 2019, ma già oggetto di un ordine accettato dal venditore e del pagamento di acconti pari ad almeno il 20% del costo entro il 31 dicembre 2018).

È, inoltre, espressamente previsto che l'iperammortamento spetti solo in relazione ad investimenti destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Ai sensi del successivo comma 62, oggetto di proroga per lo stesso periodo indicato per i beni materiali, è anche l'agevolazione relativa ai beni immateriali (indicati all'allegato B della Legge di Bilancio 2017), confermando la medesima aliquota di maggiorazione pari al 40% del costo di acquisizione.

Si ricorda, sul punto, che l'articolo 1, comma 10, della Legge di Bilancio 2017 riconosce il beneficio della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali elencati nell'allegato B della medesima legge ai "soggetti" che beneficiano dell'iperammortamento; il bene immateriale "agevolato" non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iperammortamento e può beneficiare della maggiorazione del 40% a condizione che l'impresa usufruisca dell'iperammortamento, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.

Il comma 63 conferma, altresì, gli adempimenti documentali richiesti dalla Legge di Bilancio 2017 per poter fruire dell'iperammortamento e dei benefici sulle acquisizioni di beni immateriali: si ricorda, in merito, che le imprese beneficiarie sono tenute a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o

all'allegato B ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Giova rimarcare che i descritti documenti devono essere acquisiti dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Resta, inoltre, confermata la disposizione di cui all'articolo 1, comma 93, Legge di Stabilità 2016 che esclude dalla agevolazione i beni per i quali il DM 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, nonché i fabbricati, le costruzioni e i beni di cui all'allegato 3 alla medesima legge⁴⁰.

Con riferimento agli investimenti sostitutivi la norma, richiamando le disposizioni della Legge di Bilancio 2018, conferma la possibilità di continuare a beneficiare dell'agevolazione in caso di sostituzione dei beni agevolati, senza revoca dell'incentivo, ove il bene sopravvenuto abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori rispetto a quello sostituito e nel rispetto, per il bene nuovo, dei medesimi oneri documentali previsti per l'investimento originario.

Per effetto della descritta proroga, sono sterilizzati gli acconti di imposta dovuti per il 2019 e 2020, al fine di non tener conto delle norme agevolative introdotte.

Osservazioni

Appare senza dubbio positiva e condivisibile la scelta di prorogare per un anno le agevolazioni relative agli investimenti in beni materiali ed immateriali di Industria 4.0, seppur con un limite di investimento complessivo massimo agevolabile; si tratta, infatti, di una importante conferma di uno dei tasselli del piano Industria 4.0, progetto strategico per lo sviluppo del Paese.

L'introdotta meccanismo di decalage in funzione del volume degli investimenti, delinea un correttivo che risponde alla logica di incentivare maggiormente gli

⁴⁰ In termini generali, si tratta di condutture, condotte, materiale rotabile e aerei.

investimenti di importo meno elevato e, dunque, sostanzialmente, quelli delle PMI; una logica tanto più pregnante se si considera che durante l'iter di definizione della Legge di Bilancio si è scelto di innalzare dal 150% al 170% la maggiorazione per gli investimenti sotto la soglia dei 2,5 milioni di euro.

In merito a questo aspetto, dal punto di vista tecnico, si osserva che la formulazione della disposizione presenta alcuni nodi interpretativi: posto che il calcolo del beneficio dovrebbe essere effettuato sugli investimenti complessivi (in tal senso depono il secondo paragrafo del comma 61 ove si accenna, appunto, agli "investimenti complessivi"), a prescindere dal valore unitario dei singoli investimenti, non è chiaro se le differenti aliquote siano applicabili per masse o per scaglioni.

Esemplificando, ipotizziamo un investimento complessivo di ammontare pari a 12 milioni di euro: non è chiaro se la maggiorazione, in questo caso pari al 50%, si debba applicare all'intero investimento, ovvero se sia necessario ripartire l'importo complessivo nei tre differenti scaglioni di agevolazione e, conseguentemente, applicare la maggiorazione del 170% alla parte di investimento ricompresa tra 0 e 2,5 milioni di euro, la maggiorazione del 100% alla parte di investimento ricompresa tra 2,5 e 10 milioni di euro e, infine, la maggiorazione del 50% alla sola parte di investimento eccedente i 10 milioni di euro.

Il già richiamato secondo paragrafo del comma 61 precisa che la maggiorazione non si applica alla "parte" di investimenti complessivi eccedenti i 20 milioni di euro e ciò potrebbe far propendere per una lettura della norma orientata ad una applicazione dell'incentivo per scaglioni. In maniera ancora più precisa si esprime la RT al DDL Bilancio laddove chiarisce che "non avendo a disposizione elementi per valutare puntualmente l'impatto della ripartizione per scaglioni delle maggiorazioni, sull'intero ammontare degli investimenti è stata prudenzialmente applicata una maggiorazione in misura costante del 150%"; si tratta, dunque, di un ulteriore elemento a supporto dell'applicazione del metodo di calcolo per scaglioni. Trattandosi, tuttavia, di un profilo che può incidere in misura consistente sul calcolo del beneficio, il punto meriterebbe un chiarimento univoco e tempestivo.

Per ciò che concerne i profili intertemporali dell'agevolazione, riteniamo opportuna la

precisazione, recata dall'ultimo periodo del comma 61: in occasione dell'introduzione di modifiche che operano sull'intensità dell'agevolazione, si precisa, infatti, che gli investimenti effettuati entro la fine del corrente anno (o definiti, entro la medesima data, con un ordine e un acconto di almeno il 20%) continueranno a beneficiare delle regole previgenti, come definite dalla Legge di Bilancio 2018.

Pertanto, in presenza di ordini e acconti entro il 31 dicembre 2018, l'investimento in beni "Industria 4.0" potrà beneficiare della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione, senza alcun limite di importo e senza necessità di parametrare l'agevolazione al volume degli investimenti. In merito alla nozione di "ordini", questi possono consistere in proposte accettate o scritture private, secondo le modalità prescelte dalle imprese. L'altra condizione richiesta dalla norma è il versamento al fornitore di un acconto, in misura pari ad almeno il 20% del costo complessivo risultante dall'ordine o dal contratto.

La proroga, con modifiche, dell'iperammortamento pone una serie di considerazioni per i casi specifici, qui di seguito, illustrati:

- in presenza di un ordine e di un acconto entro il 31 dicembre 2018, dovrebbero rimanere valide le indicazioni di prassi precedentemente rese dall'Amministrazione finanziaria per i casi in cui l'impresa scelga, successivamente, di avvalersi di un contratto di locazione finanziaria: si ricorda, sul punto, quanto precisato con la risoluzione n. 132/E/2017 dall'Agenzia delle Entrate che ha ribadito il principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione e ha, quindi, ritenuto applicabile l'agevolazione in presenza di una sorta di "prenotazione" entro il 31 dicembre 2017, pur se successivamente sia intervenuta una modifica alla struttura contrattuale dell'investimento (da contratto di fornitura a contratto di leasing);*
- un altro aspetto da considerare è quello relativo ad eventuali costi sopravvenuti rispetto a quanto determinato nel contratto concluso entro il 31 dicembre 2018: tali ipotesi di revisione del prezzo non inficiano l'ammontare dell'acconto rispetto alla soglia minima del 20%. In siffatti casi, pertanto,*

l'investimento resterà agevolabile secondo la disciplina previgente mentre l'eccedenza di costo dovrebbe – ma su questo sarebbero necessari puntuali chiarimenti - poter rientrare nella agevolazione disposta dalla Legge di Bilancio 2019, con le relative nuove previsioni, trattandosi pur sempre di un investimento realizzato nel 2019;

- *in ogni caso, in presenza di un contratto concluso entro il 31 dicembre 2018 (con contestuale versamento dell'acconto) l'applicazione della disciplina previgente le modifiche operate con la Legge di Bilancio 2019 è condizionata al verificarsi di un'ulteriore condizione: l'investimento dovrà essere effettuato entro il 31 dicembre 2019. Si ricorda che un investimento si considera effettuato alla data di consegna o spedizione o alla data di ultimazione della prestazione, secondo le regole dettate dall'articolo 109, TUIR. Non è invece necessario che entro il 31 dicembre 2019 tale bene entri in funzione o che sia realizzata l'interconnessione, in quanto queste ulteriori condizioni non attengono alla spettanza dell'agevolazione, bensì alla sua concreta fruizione con inizio della deduzione delle quote maggiorate di ammortamento. Ne consegue che un bene ordinato (con acconto) entro il 31 dicembre 2018, consegnato nel 2019 e interconnesso nel 2020, potrà fruire dell'iperammortamento a partire da tale ultima data, secondo la disciplina vigente prima delle modifiche recate dalla Legge di Bilancio 2019. Invece, nelle ipotesi in cui il medesimo bene dovesse essere consegnato nel 2020, tenuto conto della disposizione recata dall'ultimo periodo del comma 34, l'investimento sembrerebbe non poter fruire dell'agevolazione. Come accennato, l'ultimo periodo del comma 34 prevede che "la maggiorazione non si applica agli investimenti che beneficiano delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre 2017, n. 205" che, nel previgente quadro regolatorio, consentivano di fruire dell'agevolazione anche nel caso di beni consegnati nel corso 2019, purché in presenza di un ordine accettato e di un acconto versato entro il 31 dicembre 2018. In verità tale soluzione sembra essere particolarmente penalizzante, in taluni casi. Seppur vero che l'ultimo periodo del comma 34 - inserito nel corso dell'iter parlamentare di*

approvazione del DDL Bilancio, quando la maggiorazione relativa agli investimenti fino a 2.5 milioni di euro venne intensificata, passando da 150% a 170% - mira ad evitare strumentali ritardi nelle consegne dei beni finalizzati a fruire di una agevolazione più favorevole rispetto a quella esistente al momento dell'impegno all'investimento, è altrettanto vero che tale conclusione si realizza solo nei casi in cui il valore dell'investimento non superi i 2,5 milioni di euro. Nelle diverse ipotesi in cui, invece, il valore dell'investimento superi il predetto ammontare – ed è plausibile ritenere che possa trattarsi di investimenti di maggiori dimensioni o caratterizzati da un elevato grado di complessità tali da richiedere tempi più lunghi di realizzazione – la nuova disciplina risulta più penalizzante rispetto alla previgente e, pertanto, risulterebbe poco chiara la finalità della esclusione. Sul punto sono auspicabili chiarimenti da parte delle amministrazioni competenti. Per i contratti di appalto che, pur avviati nel 2018, dovessero protrarsi oltre il 2019, saranno rilevanti gli stati avanzamento lavori: eventuali costi non liquidati in base a SAL entro il 31 dicembre 2019 confluiranno nel saldo degli investimenti del 2020 e, conseguentemente, dovrebbero fruire dell'agevolazione secondo la nuova disciplina in commento.

Il meccanismo descritto presenta alcune complicazioni ove ricorrano investimenti complessi, che includano più beni soggetti ad aliquote di ammortamento fiscale diverse, in ragione del fatto che la norma, in questi casi, non prevede alcuna regola di ripartizione della maggiorazione.

Ipotizziamo due investimenti, ciascuno del valore di 2,5 milioni di euro; occorrerà, in tal caso, partire dal valore complessivo dell'investimento, applicando a tale importo l'aliquota per scaglioni (e, dunque, applicare la maggiorazione del 170% al primo bene e quella del 100% al secondo bene) o ripartire la maggiorazione complessiva spettante tra i due beni in ragione del rispettivo valore? Qualora si scegliesse la prima strada, non è comunque chiaro quale sia il criterio di individuazione del bene a cui applicare la maggiorazione più alta; si tratta di un aspetto, questo, che nell'ipotesi di due beni con vita utile diversificata, potrebbe assumere una certa rilevanza. Nell'ipotesi in cui, al contrario, dovesse propendersi per la seconda interpretazione

che, senza dubbio, elimina in radice forme di discrezionalità, potrebbero introdursi elementi di forte complessità operativa.

Anche su questo aspetto, pertanto, saranno quanto mai utili tempestivi chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Con riferimento all’agevolazione sui beni immateriali, connessa all’iperammortamento, e anch’essa oggetto di proroga, va fatto un cenno, sin d’ora, anche alla norma interpretativa introdotta, in sede di maxi-emendamento, con il comma 229 che sarà oggetto di apposito commento nelle pagine che seguono. Si tratta di un positivo intervento normativo con il quale si è data soluzione ad una lacuna interpretativa emersa in sede di prima applicazione dell’incentivo, chiarendo, in particolare, che si considerano agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l’accesso, mediante soluzioni di cloud computing, a beni immateriali di cui all’allegato B alla Legge di Stabilità 2017.

La norma reca l’espressa previsione secondo la quale è possibile fruire dell’iperammortamento solo nel caso di investimenti destinati a strutture produttive situate in Italia. Tale precisazione si è resa necessaria a seguito ed in coerenza con l’approvazione del DL 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. Decreto Dignità): la norma originaria che ha istituito l’incentivo non prevedeva una siffatta preclusione e, sul punto, l’Amministrazione finanziaria, con la citata circolare n. 4/E/2017 aveva precisato che “in assenza di disposizioni riguardanti l’ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento, indipendentemente da tale ubicazione risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia”.

Lo scenario è, come visto, mutato a seguito dell’approvazione del Decreto Dignità che, con l’articolo 7, ha integrato la disciplina originaria dell’iperammortamento, introducendo una clausola di territorialità, sulla base della quale i beni agevolabili devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato. Per effetto delle nuove disposizioni, inoltre, qualora nel corso del periodo di fruizione dell’agevolazione, i beni agevolati siano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all’estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al

recupero dell'iperammortamento, attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione dei beni agevolati per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi. Il descritto meccanismo di recapture non si applica nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato, oltre che nei casi di interventi sostitutivi.

A tale ultimo riguardo, restano confermate le previsioni sulla sostituzione di beni, al fine di non penalizzare scelte di investimento delle imprese che intendono acquisire beni tecnologicamente più evoluti, successivamente all'acquisizione di beni agevolati. A tal fine, il comma 64 prevede che la sostituzione non determina la revoca dell'agevolazione, a condizione che il bene nuovo abbia caratteristiche analoghe o superiori rispetto al bene sostituito e nel rispetto delle condizioni documentali previste dalla norma istitutiva dell'agevolazione.

Con riferimento all'articolo 7 citato vale, in ogni caso, ricordare che sono stati sollevati dei dubbi interpretativi non ancora oggetto di chiarimento e soluzione: ci riferiamo, in particolare, alla corretta lettura da dare ai casi contemplati dal comma 2, ossia i casi in cui i beni vengano "ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero". Una lettura più aderente alla ratio della norma - che intende colpire le delocalizzazioni - dovrebbe portare a ritenere che siano oggetto di recupero solo le cessioni a titolo oneroso verso strutture estere. Vi è, tuttavia, una diversa interpretazione, che fa leva sulla rubrica della norma (che recita "Recupero del beneficio dell'iperammortamento in caso di cessione o delocalizzazione dei beni", come a voler distinguere le due fattispecie in ragione della destinazione in Italia o all'estero del bene, rispettivamente ceduto o delocalizzato) individuando le ipotesi di recapture sia nella delocalizzazione, sia nella cessione a titolo oneroso verso chiunque avvenga (dunque sia verso l'estero, che verso cessionario italiano). In considerazione della proroga della misura, sarebbe opportuno un chiarimento anche su tale aspetto.

Il descritto incentivo è cumulabile con l'agevolazione nota come mini-Ires, già descritta nelle pagine precedenti e consistente in una riduzione di 9 punti percentuali dell'aliquota Ires applicata alla parte di utili del periodo di imposta precedente accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili e nei limiti dell'importo corrispondente alla somma: a) degli investimenti effettuati in beni strumentali nuovi; e b) del costo del personale dipendente assunto con contratti a tempo determinato o indeterminato.

Si ricorda, infine, che non è, invece, oggetto di proroga il c.d. superammortamento, l'incentivo introdotto dalla Legge di Stabilità 2016 (e prorogato dalle Leggi di Bilancio 2017 e 2018 con talune modifiche⁴¹), relativo alle acquisizioni di beni materiali strumentali nuovi da parte di imprenditori e lavoratori autonomi. Il superammortamento potrà, pertanto, essere fruito solo per investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018, nonché entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro la fine del 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Tale scelta suscita qualche perplessità anche in considerazione della circostanza che il superammortamento (con la connessa maggiorazione figurativa del 40% del costo di acquisizione dei beni) ha costituito un'apprezzabile alternativa per le imprese che, pur avendo effettuato consistenti investimenti in beni 4.0 non hanno potuto fruire dell'iperammortamento perché, ad esempio, non hanno completato il processo di trasformazione digitale e non hanno realizzato la c.d. interconnessione. Non possiamo escludere che la mancata proroga di questo incentivo alternativo pur se ridotto, possa 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'iperammortamento.

Permane l'auspicio, per il futuro, che, al termine degli incentivi in discorso, si delinei un quadro sistematico di misure a favore degli investimenti e dell'innovazione

⁴¹ Il c.d. superammortamento consiste in una maggiorazione (originariamente fissata al 40% e ridotta al 30% ad opera della Legge di Bilancio 2018), ai fini dell'ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, del costo di acquisizione di beni materiali strumentali.

tecnologica che prendano correttamente in considerazione le nuove modalità di produzione e la sempre più rapida evoluzione tecnologica dei macchinari.

Effetti finanziari –Gli effetti finanziari della misura vengono così determinati:

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Iperammortamento beni materiali tecnologici (250%) - All. A	-168,3	-441,6	-546,7	-546,7	-546,7	-378,3
Superammortamento software (140%) - All. B	-42,1	-64,5	-64,4	-22,4	0	0
Totale	-210,4	-506,1	-611,1	-569,1	-546,7	-378,3

Si precisa che la suddetta stima si basa sulla versione iniziale della norma in esame, che recava tre aliquote di maggiorazione pari al 150%, 100% e 50%. La RT assume, ai fini del calcolo, una maggiorazione media del 150%. La versione definitiva della norma, invece, come ampiamente illustrato, eleva la maggiorazione applicabile agli investimenti fino a 2,5 milioni di euro dal 150% al 170%.

Estromissione agevolata degli immobili strumentali (comma 66)

Il comma 66 reintroduce la possibilità per i soli imprenditori individuali di optare per l'estromissione agevolata degli immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa con le modalità stabilite dall'articolo 1, comma 121, della Legge di Stabilità 2016.

Le esclusioni dal patrimonio devono riguardare immobili strumentali per natura o destinazione, già in possesso degli imprenditori al 31 ottobre 2018, attuate dal 1° gennaio al 31 maggio 2019.

I versamenti dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP - dovuta in misura pari all'8% sul differenziale tra il valore normale e quello fiscalmente riconosciuto dei beni estromessi - dovranno avvenire in due rate, da corrispondere rispettivamente entro il 30 novembre 2019 (per il 60% dell'importo), ed entro il 16 giugno 2020 (per il restante 40%). Per i soggetti che si avvalgono della procedura gli effetti dell'estromissione retroagiscono, decorrendo dal 1° gennaio 2019.

Osservazioni

La norma amplia il ventaglio delle possibilità a disposizione degli imprenditori individuali per rivedere l'assetto patrimoniale dell'impresa in un contesto di forte mutamento normativo della disciplina fiscale applicabile a tali soggetti. Il comma 39 configura, in concreto, una riapertura dei termini della precedente disciplina del 2016, oggetto di chiarimenti operativi emanati dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, alla quale in questa sede si rinvia per maggiori dettagli. Si osserva che la disposizione in commento si limita alla disciplina di estromissione dei beni immobili e non ripropone l'agevolazione riguardante l'assegnazione e la cessione dei beni ai soci, anch'essa introdotta dalla Legge di Bilancio 2016 (articolo 1, commi 115-120) e oggetto di chiarimento nella sopracitata circolare n. 26/E/2016.

Effetti finanziari – La RT attribuisce alla misura effetti positivi per l'Erario stimati come da tabella seguente (in termini di cassa):

	2019	2020	2021	2022	2023
Imp. Sos.	11,2	7,5	0	0	0
IRES/IRPEF	0	-1,2	-1,9	-2,6	-3,3
IRAP	0	-1,2	-0,5	-0,5	-0,5
Totale	11,2	5,1	-2,4	-3,1	-3,8

Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili (comma 67)

Il comma 67 dispone la proroga, per l'anno 2019, delle detrazioni spettanti per le spese sostenute per gli interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, la cui disciplina è contenuta negli articoli 14 e 16 del Decreto legge 4 giugno 2013, n. 63.

Nel dettaglio, il comma 67, lettera a), n.1) proroga al 31 dicembre 2019 le detrazioni, previste nella misura del 65%, per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, ai sensi dell'articolo 14, commi 1 e 2, lettera b) del DL n. 63/2013.

Il comma 67, lettera a), n. 2, invece, proroga di un ulteriore anno la detrazione del

65% prevista per le spese di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro.

Infine, la lettera a), n. 3 proroga al 2019 la detrazione del 50% prevista per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro.

In materia di eco-bonus, si ricorda che la Legge di Bilancio dello scorso anno ha prorogato fino al 31 dicembre 2021 la detrazione prevista per gli interventi di riqualificazione su parti comuni di edifici condominiali. In quest'ultimo caso la detrazione è aumentata al 70% nel caso di interventi che interessino più del 25% della superficie disperdente dell'edificio e al 75% per interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva, che conseguano determinati standard. Tali detrazioni sono calcolate su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 40.000 euro moltiplicato per il numero delle unità abitative.

Inoltre, per le spese relative agli interventi su parti comuni di edifici condominiali, ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, è prevista una detrazione nella misura dell'80% o dell'85%, qualora tali interventi consentano, rispettivamente, il passaggio a una o due classi di rischio inferiori. La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

La lettera b), n. 1 del comma 67, modificando l'articolo 16, comma 1 del DL n. 63/2013, proroga al 31 dicembre 2019 la misura della detrazione al 50% per gli interventi di ristrutturazione edilizia, indicati al comma 1 dell'articolo 16-bis del TUIR, per un importo massimo di spesa pari a 96.000 euro.

Merita ricordare che la stessa detrazione del 50% spetta per le spese, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, al fine di adottare misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle

parti strutturali.

La detrazione per interventi antisismici è aumentata al 70% ove derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore e all'80% qualora derivi il passaggio a due classi di rischio inferiori.

Infine, la lettera b), n. 2 proroga al 2019 la detrazione al 50% per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile già oggetto di interventi di ristrutturazione.

Osservazioni

Positivamente il comma 67 proroga per un ulteriore anno le detrazioni fiscali previste per gli interventi di riqualificazione energetica, di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici.

In considerazione delle ripetute proroghe delle detrazioni in esame, andrebbe valutata la possibilità di rendere permanenti queste misure negli importi oggetto di proroga.

Merita ricordare che è possibile cedere il credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi di efficienza energetica e antisismici sia per quelli che interessano le parti comuni degli edifici sia per gli interventi sulle singole unità abitative (questi ultimi a partire dagli interventi effettuati dal 1° gennaio 2018 a seguito delle modifiche operate dalla Legge di Bilancio 2018). Su tale aspetto della disciplina agevolativa l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con le circolari n. 11/E del 18 maggio 2018 e n. 17/E del 23 luglio 2018 che hanno fornito una serie di chiarimenti.

La prima circolare ha precisato che è possibile effettuare la cessione in favore: dei fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi agevolabili; di altri soggetti privati quali persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti, a condizione che siano collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione; di istituti di credito e intermediari finanziari (nella sola ipotesi

in cui il cedente sia un soggetto “incapiente” rientrante nella c.d. no tax area) – previsione, quest’ultima, destinata solo agli interventi di riqualificazione energetica.

La circolare n. 17/E, invece, ha ulteriormente chiarito che per soggetti privati “collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione” possono intendersi, nel caso di lavori eseguiti da imprese appartenenti ad un consorzio, ovvero ad una rete di imprese, le altre società consorziate o le società facenti parte della medesima rete.

Da ultimo, si segnala, che l’Agenzia delle Entrate a novembre 2018 ha pubblicato sul proprio sito internet, le guide aggiornate dedicate all’approfondimento della disciplina delle detrazioni in materia di riqualificazione energetica e di ristrutturazione edilizia. È auspicabile sia pubblicata a breve anche la guida relativa alle detrazioni per interventi di adozione di misure antisismiche.

Effetti finanziari – Il profilo degli effetti complessivi della proroga delle detrazioni fiscali per ristrutturazione edilizia, riqualificazione energetica e acquisto mobili risulta il seguente:

	2019	2020	2021	dal 2022 al 2028	2029	2030	dal 2031
IRPEF	-114,8	-1.223,3	-544,8	-639,0	-639,5	479,6	0,0
IRPEF/IRES	0,0	542,4	-232,4	0,0	0,0	0,0	0,0
IRAP	0,0	83,4	-35,7	0,0	0,0	0,0	0,0
IVA	143,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Totale	28,2	-597,5	-812,9	-639,0	-639,5	479,6	0,0

Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di sistemazione a verde (comma 68)

Il comma 68 dispone la proroga per l’anno 2019 delle detrazioni fiscali previste per interventi di sistemazione a verde (c.d. bonus verde).

La misura è stata introdotta dall’articolo 1, commi da 12 a 15 della Legge di Bilancio 2018 e prevede una detrazione IRPEF del 36% delle spese sostenute per interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi, nonché per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili. Tra le spese detraibili sono

annoverate, altresì, quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi elencati.

La detrazione spetta ai contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi. Il limite massimo di spese su cui è possibile determinare la detrazione ammonta a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo.

La fruizione delle detrazioni è subordinata alla condizione che i pagamenti siano effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni.

Trovano applicazione, in quanto compatibili, alcune disposizioni recate dall'articolo 16-bis del TUIR, relative alla detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Osservazioni

La misura risulta nel complesso poco rilevante. Le scarse risorse finanziarie messe a disposizione e la proroga per un solo anno non paiono atte a produrre un sufficiente stimolo né alla crescita economica, né alla tutela del verde cittadino.

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti i seguenti effetti finanziari:

	2019	2020	2021	dal 2022 al 2029	2030	2031
IRPEF	-6,5	-69,1	-43,2	-43,2	+32,4	0
IRPEF/IRES	0,0	62,0	-26,6	0,0	0,0	0
IRAP	0,0	9,5	-4,1	0,0	0,0	0
IVA	13,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0
Totale	7,1	2,4	-73,9	-43,2	+32,4	0

Modifica alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (commi 70-72)

I commi da 70 a 72 apportano modifiche alla disciplina del credito di imposta per ricerca e sviluppo, introdotto dall'articolo 3, Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145.

Si ricorda che, il citato articolo 3 riconosce, per i periodi di imposta a decorrere da

quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo in corso al 31 dicembre 2020, a tutte le imprese - senza limiti di fatturato e indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato - che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo per un importo pari ad almeno 30.000 euro, un credito di imposta commisurato alle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Le spese agevolabili sono, nello specifico, quelle relative a:

- a) personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo⁴²;
- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze 31 dicembre 1988, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e, comunque, con un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA;
- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative (c.d. ricerca "extra-muros");
- d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

A decorrere dal periodo di imposta 2017, il credito spetta fino a un importo massimo

⁴²Questa voce è stata così sostituita dall'articolo 1, comma 15, lett. d), L. 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2017; la formulazione precedente contemplava il solo personale altamente qualificato, mentre i costi sostenuti per il personale non altamente qualificato, impiegato nelle attività di ricerca eleggibili rientravano nella nozione di "competenze tecniche" di cui alla lett. d), come espressamente chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 5/E/2016. Si trattava di una distinzione giustificata dalla vigenza, prima delle modifiche intervenute nel 2016, di aliquote differenti per le due tipologie di spesa: precisamente, i costi del personale altamente qualificato erano agevolati con un credito di imposta pari al 50% della spesa incrementale, mentre per le competenze tecniche tale credito era riconosciuto nella misura del 25%. La Legge di Stabilità 2017 ha superato tale differenziazione, tipizzando, per tutte le tipologie di spesa una agevolazione pari al 50% del costo incrementale. Ciò ha fatto venir meno la necessità di classificare il personale in differenti categorie e ne è conseguita, dunque, la attuale formulazione della norma.

annuale di 20 milioni di euro (nella precedente formulazione, il limite massimo era 5 milioni di euro) per ciascun beneficiario.

L'ambito della ricerca agevolabile ricomprende le attività classificabili nella ricerca fondamentale, nella ricerca industriale e nello sviluppo sperimentale⁴³. Ne sono, invece, escluse, le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

In tale contesto, si innestano le modifiche recate dalla Legge di Bilancio 2019 che incidono sulla misura dell'agevolazione, sulla tipologia di spese agevolabili e sugli adempimenti documentali delle imprese.

La misura del credito viene in linea generale ridotta dal 50 al 25% dell'eccedenza agevolabile. La misura del 50% viene mantenuta solo con riferimento a specifiche spese (di cui al comma 6-bis), e cioè: per le spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato direttamente impiegato in tali attività di ricerca e, nel caso di attività di ricerca e sviluppo commissionate a terzi, solo per i contratti stipulati con Università, enti e organismi di ricerca nonché con start-up e PMI innovative indipendenti.

Con la lettera b), che incide sul comma 3 del richiamato articolo 3 del DL n. 145/2013, viene inoltre ridotto da 20 a 10 milioni di euro l'importo massimo annuo concedibile a ciascuna impresa a titolo di credito d'imposta per ricerca e sviluppo.

Per quanto concerne le tipologie di spese agevolabili, la lettera c) del comma 70

⁴³Nel dettaglio, sono classificabili nella "ricerca fondamentale" i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette. Sono classificabili nella "ricerca industriale" le attività di: - ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti; - creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva. Rientrano, infine, nella nozione di "sviluppo sperimentale" le attività di: - acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale.

modifica in più parti il comma 6 dell'articolo 3, DL n. 145/2013.

In particolare, sostituendo la lettera a) del comma 6 si chiarisce che le spese per il personale ammissibili al credito sono solo quelle relative a personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, che sia direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (spesa agevolabile al 50%); la disciplina vigente, invece, vi include genericamente le spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo. Viene inoltre introdotta la lettera a-bis) che comprende tra le spese agevolabili anche quelle per il personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (spesa agevolabile al 25%).

Con le modifiche alla lettera c) del comma 6 dell'articolo 3 del DL n. 145/2013 (lettera c), n. 2)), sostituita con le due nuove lettere c) e c-bis), viene specificato l'ambito delle spese ammissibili al credito d'imposta sostenute per contratti di ricerca. La norma vigente ammette all'agevolazione le spese per contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative. Per effetto delle modifiche in commento, sono ammissibili al credito d'imposta le spese relative a:

- contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta (agevolabile al 50%);
- contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative e di PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non appartengano al medesimo gruppo dell'impresa committente. A tale scopo rileva il controllo a fini civilistici (ai sensi dell'articolo 2359 c.c.), inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali; per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati a fini fiscali (agevolabile al 50%);
- contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nel precedente punto, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo

ammissibili al credito d'imposta, sempre che non appartengano al medesimo gruppo dell'impresa committente. Anche in tale caso rileva la nozione civilistica di controllo o, per le persone fisiche, la definizione fiscale; tale spesa è agevolabile al 25%.

La lettera c), n. 3 del comma 70 introduce, inoltre, tra le spese agevolabili (lettera d-bis) del comma 6) dell'articolo 3, DL n. 145/2013) quelle sostenute per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale. L'ammissibilità di questa nuova fattispecie di spesa al credito d'imposta non opera, qualora l'inclusione del costo di tali beni tra le spese ammissibili al credito d'imposta abbia l'effetto di ridurre l'eccedenza agevolabile.

La lettera d) del comma 70 introduce un nuovo comma 6-bis all'articolo 3, DL n. 145/2013, che individua nuovi criteri di calcolo del beneficio. Occorre, in primo luogo, individuare l'eccedenza agevolabile (differenza tra l'ammontare complessivo delle spese ammissibili sostenute nel periodo agevolato e la media del triennio 2012-2014); successivamente, questo importo va ripartito individuando la quota su cui applicare l'aliquota del 50% e la restante quota su cui applicare l'aliquota del 25% in ragione della diversa incidenza delle varie tipologie di spese sulle spese complessive sostenute nel periodo agevolabile.

La misura di agevolazione massima, pari al 50%, si applica, in particolare, sulla parte delle somme agevolabili (eccedenza rispetto alla media), proporzionalmente riferibile alle spese per il personale e per i contratti di ricerca, indicate nelle lettere a) e c) del comma 6 (come modificate), rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile; per la parte residua, si applica l'aliquota del 25%.

Per quanto attiene agli specifici obblighi di certificazione delle spese ad opera del revisore legale o di una società di revisione, l'intervento operato sul comma 11 dell'articolo 3, DL n. 145/2013 rende generalizzato tale obbligo per tutte le imprese; si segnala, inoltre, il riferimento specifico alla sezione A del registro di cui all'articolo 8

del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Inoltre, il nuovo comma 11 dell'articolo 3, DL n. 145/2013 subordina il riconoscimento del credito d'imposta e l'utilizzabilità dello stesso all'avvenuto assolvimento degli obblighi di certificazione.

La successiva lettera g) fa confluire la disciplina dei controlli successivi, con importanti modifiche, nel nuovo comma 11-bis dell'articolo 3, DL n. 145/2013. A tale scopo, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione. La relazione, nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del TU in materia di documentazione amministrativa (DPR n. 445 del 2000).

Nei casi di attività di ricerca commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo.

La lettera h) del comma 70 effettua una modifica di coordinamento al comma 12 dell'articolo 3, DL n. 145/2013, che nella formulazione vigente dispone l'applicazione della disciplina penale sulle attività dei periti al revisore legale dei conti o al professionista responsabile della revisione legale dei conti, ove questi incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione di cui al menzionato comma 11. Con le norme in esame si sostituisce il riferimento al revisore legale o al professionista responsabile con quello al generico "soggetto incaricato" della predetta attività.

Il comma 71 individua la decorrenza delle modifiche apportate dalle disposizioni in commento che, in linea generale, si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

In deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie sancito all'articolo 3 dello

Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), invece, si applicano già al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 le norme che riguardano gli adempimenti documentali per la spettanza e l'utilizzabilità del credito d'imposta e il regime dei controlli successivi (lettere e), f), g) del comma 42).

Il comma 72 detta, infine, una norma interpretativa del comma 1-bis dell'articolo 3, DL n. 145/2013, che riconosce il credito d'imposta in parola ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Tale norma si interpreta nel senso che, ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile, assumono rilevanza, riferisce la disposizione, *“esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano”*.

Osservazioni

Il credito di imposta ricerca e sviluppo, reso operativo a seguito delle modifiche apportate all'articolo 3 del DL n. 145/2013 dalla Legge di Bilancio 2015 e già modificato una prima volta dalla Legge di Bilancio 2017, subisce, con gli interventi in commento, delle profonde modificazioni che incidono sull'intensità dell'agevolazione e sugli adempimenti documentali.

Si tratta di modifiche, in linea di massima, peggiorative per le imprese, in ragione sia della riduzione della portata dell'incentivo, sia delle complicazioni connesse alle nuove modalità di calcolo.

Giova, peraltro, sin d'ora rilevare che la misura è prossima al suo esaurimento, considerando che la vigenza originaria, per investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2020 non è oggetto di, pur auspicabili, proroghe. Curioso appare, a tal riguardo, un inciso rintracciabile nella relazione illustrativa al DDL Bilancio 2019 in cui si accenna a una estensione temporale dell'ambito di applicazione della misura, di cui, invece, non vi è traccia nell'articolato normativo.

Poste queste premesse, appare senza dubbio penalizzante la riduzione, dal 50 al 25%, della misura del credito (riconosciuto sugli investimenti incrementali rispetto alla media dei medesimi investimenti effettuati nel triennio 2012-2014) con la sola eccezione delle spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, delle spese sostenute per contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati e per quelli stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative e di PMI innovative, non appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente.

I restanti investimenti, inclusi quelli di ultima introduzione, relativi all'acquisto di materiali, forniture e altri prodotti analoghi, sono agevolabili nella misura del 25%.

La differenziazione del beneficio in ragione della tipologia di spese ammissibili, già presente nella versione originaria della norma e oggetto di un intervento migliorativo nel 2016, crea un contesto applicativo poco organico e complesso.

A fini esemplificativi, la seguente tabella riassume, per le singole voci di spesa, l'entità dell'agevolazione applicabile in questi anni:

Spese agevolabili	Nuova disciplina (dal 1° gennaio 2019)	Dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018	Dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016
a) Personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.	50%	50%	50%
a-bis) Personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.	25%	50%	50% * rientravano nella lett. a) anche i costi per il personale in rapporto di collaborazione con la stessa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolgessero la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria. Negli altri casi, erano considerate nella voce della ricerca extramuros (sempre con riconoscimento del credito nella misura del 50%)

b) Quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo.	25%	50%	25%
c) Contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di R&S; contratti stipulati con start - up innovative residenti e PMI innovative residenti, a condizione che non appartengono allo stesso gruppo della committente.	50%	50% <small>*Non era esplicitato il riferimento alle PMI innovative</small>	50% <small>*Non era esplicitato il riferimento alle PMI innovative</small>
c-bis) Contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nella lettera c) per lo svolgimento di attività di R&S, a condizione che non appartengono allo stesso gruppo della committente.	25%	50%	50%
d) Competenze tecniche e private industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.	25%	50%	25%
d-bis) Materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota.	25%	Spese non ammesse all'agevolazione	Spese non ammesse all'agevolazione

È evidente come i continui ritocchi alla misura e all'ambito delle spese agevolabili, renda il ricorso alla disciplina agevolativa e i connessi calcoli particolarmente complessi.

Giova anche considerare che il calcolo dell'agevolazione si basa su un raffronto con il valore medio delle spese, incluse nelle medesime categorie di quelle agevolabili, sostenute nel triennio 2012-2014. Le imprese avevano salutato con favore le modifiche introdotte con la Legge di Bilancio 2017 non solo in ragione

dell'innalzamento generalizzato al 50% della misura agevolativa, ma anche per la connessa semplificazione di calcolo.

A parziale semplificazione interviene la specifica previsione della norma in commento che prevede che, a partire dal 2019, il credito di imposta si applicherà nella misura del 50% sulla parte dell'eccedenza di spese di ricerca e sviluppo rispetto alla media 2012-2014, proporzionalmente riferibile alle spese per il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato direttamente impiegato in tali attività e per i contratti stipulati con Università, enti ed organismi di ricerca, nonché con start-up e PMI innovative, rispetto alla somma di tutte le spese ammissibili sostenuti nel periodo di imposta agevolabile. Per la parte residua si applica il credito di imposta nella misura del 25%.

Intervento peggiorativo è, altresì, quello che incide sull'importo massimo di credito di imposta riconosciuto a ciascuna impresa, importo che, a decorrere dal 2019, viene ridotto da 20 a 10 milioni di euro.

Desti, inoltre, non poche perplessità, l'intervento sugli oneri di certificazione e documentali. Si tratta, in questo caso, di modifiche apportate con efficacia retroattiva, dunque valide già per il credito di imposta maturato con riferimento al periodo di imposta in corso (2018).

In primo luogo, sono estese a tutti i soggetti beneficiari le previsioni relative all'obbligo di certificazione delle spese rilevanti ai fini del calcolo del credito; tale obbligo era finora previsto solo per una categoria ristretta di soggetti (imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti). L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato dalla revisione legale dei conti e, per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione dovrà essere rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti.

Con riferimento a tali ultimi soggetti, peraltro, la norma limita il riferimento ai soli revisori iscritti nella sezione A dell'apposito registro, di cui all'articolo 8 del DLGS n. 39/2010: tale riferimento al solo registro dei revisori attivi rischia di penalizzare i

soggetti che, pur avendo le necessarie abilitazioni, non hanno incarichi e sono iscritti nella sezione B.

Si ricorda, inoltre, che la norma in commento subordina la fruizione del credito d'imposta all'avvenuta certificazione delle spese: pertanto, l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile non potrà iniziare se non a partire dalla data in cui viene adempiuto il descritto obbligo di certificazione.

Altro adempimento avente carattere di novità – e previsto con decorrenza già dal periodo di imposta 2018 – consiste nell'obbligo, per l'impresa beneficiaria, di predisporre una relazione tecnica illustrativa del progetto o dei progetti di ricerca e sviluppo intrapresi, del loro avanzamento e di tutte le altre informazioni rilevanti per l'individuazione dei lavori ammissibili al credito d'imposta. Tale relazione, in caso di attività svolte direttamente dall'impresa, è a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. n. 445/2000.

Effetti finanziari - Le modifiche alla misura comportano un recupero di gettito pari a 300 milioni di euro l'anno, nel 2019 e nel 2020.

Credito d'imposta riciclaggio plastiche miste (commi 73-77)

I commi da 73 a 77 prevedono un credito d'imposta a favore delle imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica, ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432:2002 o derivati dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio. È opportuno precisare che l'agevolazione è concessa a tutte le imprese, indipendentemente, dunque, dalle dimensioni, dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato.

L'ambito soggettivo comprende anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti, in relazione agli acquisti di pertinenza della stabile stessa.

Il credito è riconosciuto, per gli anni 2019 e 2020, in misura pari al 36% delle spese sostenute e documentate per gli acquisti sopra elencati, fino ad un importo massimo annuale di 20.000 euro per ciascun beneficiario.

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 partire dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti, tramite modello F24 presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Il comma 76 demanda ad un decreto interministeriale del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico e con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro 90 giorni a partire dal 1° gennaio 2019, la definizione dei requisiti tecnici e delle certificazioni idonee ad attestare la natura ecosostenibile dei prodotti e degli imballaggi.

Osservazioni

L'introduzione del credito d'imposta in commento ha l'espressa finalità di incentivare il riciclaggio delle plastiche miste e degli scarti non pericolosi dei processi di produzione industriale e, contestualmente, di ridurre l'impatto ambientale degli imballaggi e il livello di rifiuti non riciclabili.

Tale misura è sostitutiva dell'agevolazione introdotta, per finalità analoghe, dall'articolo 1, commi 96-99 della Legge di Bilancio 2018.

Confrontando la nuova disciplina con la precedente, si rileva una maggiore

definizione dell'ambito oggettivo, in considerazione del generico riferimento della passata disciplina ai "prodotti realizzati con materiali derivati da plastiche miste, provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o da selezione di rifiuti urbani residui".

Inoltre, per quanto concerne gli aspetti attuativi, il decreto interministeriale, oltre le modalità attuative, dovrà specificare i requisiti tecnici e le certificazioni idonee ad attestare la natura ecosostenibile dei prodotti e degli imballaggi secondo la normativa europea e nazionale.

Il comma 77 della Legge di Bilancio abroga, a tal fine, lo stanziamento autorizzato dal comma 97 della Legge di Bilancio 2018 per la copertura degli oneri del credito d'imposta previsto. Andrebbe valutata l'opportunità di abrogare anche i commi 96, 98 e 99, connessi alla disciplina, per ragioni di coordinamento normativo.

Da ultimo, visto il limite massimo complessivo di spesa pari ad un milione di euro annui per il 2020 e il 2021, e l'importo massimo annuale di 20.000 euro per ciascun beneficiario, è possibile che la platea di coloro i quali ne usufruiranno risulti relativamente esigua.

Effetti finanziari – È autorizzata la spesa nel limite massimo complessivo di un milione di euro annui per gli anni 2020 e 2021.

Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 (commi 78-81)

Il comma 78 proroga la disciplina del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Industria 4.0, anche alle spese sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (quindi, nella generalità dei casi, alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2019).

Oltre alla proroga, la Legge di Bilancio 2019, al comma 79, prevede una rimodulazione dell'intensità della misura in relazione alla dimensione delle imprese.

Si ricorda che il credito d'imposta formazione 4.0 è stato introdotto dall'articolo 1, commi da 46 a 55 della Legge di Bilancio 2018. Nella versione originaria, il credito,

con riferimento alle spese sostenute nel 2018, è fissato nella misura unica pari al 40% delle spese ammissibili con un tetto massimo di spesa di 300.000 euro per ciascun beneficiario.

La nuova disciplina, fermo restando il limite annuale di 300.000 euro, attribuisce il credito nella misura del 50% delle spese ammissibili sostenute dalle piccole imprese e del 40% di quelle sostenute dalle medie imprese. Alle grandi imprese, invece, il credito è attribuito nella misura del 30% e nel limite massimo annuale di 200.000 euro (per la definizione di piccole, medie e grandi imprese si rimanda all'allegato I del Regolamento (UE) n. 651/2014).

Restano invariati gli altri ambiti della misura: nello specifico, per quanto concerne l'ambito soggettivo, possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla forma giuridica, dall'attività economica esercitata nonché dal regime contabile adottato.

Le attività di formazione ammissibili sono quelle svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0 quali big data e analisi dei dati, cloud e fog computing, cyber security, sistemi cyber-fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine, integrazione digitale dei processi aziendali, applicate negli ambiti elencati nell'allegato A della Legge di Bilancio 2018.

Lo svolgimento delle attività formative deve essere espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente. Inoltre, è necessario sia rilasciata a ciascun dipendente l'attestazione dell'effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili, con un'apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa.

Le spese ammissibili al credito sono solo quelle relative al personale dipendente impegnato come discente, limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione. Risultano, altresì, ammissibili le spese relative al personale dipendente che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione, nel limite, tuttavia, del 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente

medesimo.

Per quanto concerne il cumulo, in via generale, il decreto attuativo prevede che il credito formazione sia cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal Regolamento (UE) n. 651/2014.

In merito alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti.

Ferme restando le suddette modifiche, trovano applicazione, per quanto compatibili, le disposizioni attuative di cui al Decreto interministeriale 4 maggio 2018.

Osservazioni

La proroga di un anno del c.d. credito Formazione 4.0, più volte sollecitata da Confindustria, è senz'altro positiva, soprattutto alla luce delle tardive pubblicazioni prima del decreto attuativo 22 giugno 2018 e poi della circolare di chiarimenti del Ministero dello Sviluppo Economico 3 dicembre 2018 che, di fatto, hanno "bloccato" la pianificazione degli investimenti in formazione, in attesa di un quadro di certezze regolamentari.

La disciplina del credito, come implementata dal decreto attuativo, è stata oggetto di commento di una circolare di approfondimento redatta dall'Area Politiche Fiscali e pubblicata il 3 agosto u.s., a cui si rimanda per un'analisi più dettagliata.

Merita però un cenno, in questa sede, la circolare di chiarimenti del MiSE che risponde ad alcuni dubbi sollevati da Confindustria. In primo luogo, la circolare ha specificato che lo svolgimento delle attività debba essere previsto in contratti sottoscritti (o integrati) a partire dal 1° gennaio 2018, il cui deposito può essere effettuato anche successivamente allo svolgimento delle attività formative ma,

comunque, entro la data del 31 dicembre 2018.

Per ciò che riguarda poi le modalità di svolgimento delle attività formative, sono ammesse anche le lezioni svolte in modalità e-learning ovvero on line. Ciò impone però alle imprese specifici controlli finalizzati ad assicurare l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative.

Infine, in materia di cumulo del credito in commento con altri incentivi alla formazione, accogliendo le sollecitazioni di Confindustria, il MiSE ha chiarito che il credito deve ritenersi cumulabile senza limitazioni con i contributi ricevuti dall'impresa per i Piani formativi finanziati dai Fondi interprofessionali che escludono dai costi ammissibili i costi del personale discente. Diversamente, nel caso in cui il credito in esame e l'aiuto alla formazione abbiano ad oggetto anche i costi del personale impegnato nelle attività di formazione, sarà necessario verificare che il cumulo non superi l'intensità massima prevista dal regolamento (UE), ossia il 50% di tutti i costi ammissibili.

Da ultimo, come già avvenuto con l'introduzione della misura per l'anno 2018, anche la proroga - e parziale modifica - del credito d'imposta formazione 4.0 è costruita compatibilmente alle disposizioni del Regolamento (UE) 651/2014 in materia di aiuti di Stato. Per assolvere agli obblighi di trasparenza e informazione, le autorità italiane dovranno comunque provvedere ad una comunicazione sintetica della misura alla Commissione europea con le caratteristiche della misura.

Effetti finanziari – Per l'attuazione dei commi 78 e 79 è autorizzata la spesa di 250 milioni di euro per l'anno 2020.

Canone RAI (commi 89-90)

Con il comma 89 viene stabilizzato, nella misura di 90 euro annui, l'importo del canone di abbonamento televisivo ad uso privato. A tal fine viene modificato il comma 40 dell'articolo 1, della L. n. 232/2016 che aveva fissato, in via transitoria, l'importo del canone RAI di 90 euro per il solo 2017; ammontare poi confermato per il

2018 a seguito dell'estensione disposta con l'articolo 1, comma 1147, della L. n. 205/2017.

Il comma 90, intervenendo sull'articolo 1, comma 160, della L. n. 208/2015, rende permanenti anche le vigenti regole relative all'utilizzo delle maggiori entrate versate a titolo di canone RAI rispetto alle somme già iscritte a tal fine nel bilancio di previsione 2016.

Osservazioni

Le norme contenute nei commi 89 e 90 pongono fine ad un periodo di transitorietà inaugurato a seguito della riforma del canone RAI operata con la Legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015, articolo 1, commi 152 e ss. - c.d. "canone in bolletta").

Con riferimento all'importo del canone ad uso privato, si ricorda che lo stesso è stato rivisto in diminuzione due volte negli ultimi 3 anni (da 113,50 a 100 euro per il solo 2016 e successivamente, a fronte dei buoni risultati conseguiti nel contrasto all'evasione, da 100 a 90 euro per il 2017 ed il 2018). La presente norma sembrerebbe arrestare il graduale processo di riduzione annuale, confermando l'importo di 90 euro a regime. Vale la pena sottolineare che la contrazione del canone RAI ad uso privato non ha interessato le imprese, tenute in taluni casi a corrispondere il c.d. canone speciale, rimasto anche negli ultimi anni costante negli importi e nelle modalità di versamento.

Sul fronte della destinazione delle maggiori risorse introitate a titolo di canone RAI a seguito della riforma, si sottolinea che le stesse, in base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 160, della L. n. 208/2015 sono state assegnate all'Erario per una quota pari al 33% nel 2016 e al 50% nei due anni successivi, per essere destinate a: l'ampliamento sino a 8.000 euro della soglia reddituale di esenzione dal pagamento del canone per i soggetti over 75; il finanziamento fino a 125 milioni l'anno del Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione e l'integrazione del Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui all'articolo 1, comma 431 della L. n. 147/2013. La norma in commento rende definitiva sia la quota di assegnazione all'Erario pari al 50% sia le relative destinazioni.

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

Contributi dello Stato a società partecipate (commi 91-94)

Con le modifiche approvate dal Senato, sono stati aggiunti alla Legge di Stabilità 2019 i commi da 91 a 94 che dettano norme relative all'erogazione di contributi dello Stato a società da esso partecipate.

Nel dettaglio, le disposizioni in esame prevedono che i contributi di importo fino a 50 milioni di euro concessi dallo Stato a società partecipate o ad organismi di diritto pubblico, anche costituiti in forma di società di capitali, finanziati dallo Stato in misura maggioritaria, con la finalità di effettuare investimenti di pubblico interesse, sono erogati dallo Stato, a titolo definitivo, contestualmente alla realizzazione dell'intervento in forma globale, ovvero quota imponibile e IVA, e progressivamente alla realizzazione dell'intervento medesimo, se il provvedimento di concessione del contributo reca la dicitura "comprensivo di IVA".

Nel caso di contributi concessi senza la dicitura "comprensivo di IVA", lo Stato eroga il contributo con le medesime modalità, ma con finalità di anticipazione relativamente alla sola quota liquidata a titolo di IVA, che dovrà essere rimborsata dal beneficiario allo Stato a conclusione della realizzazione dell'intervento.

Ai sensi del comma 93, le predette disposizioni si applicano anche ai contributi per i quali non si sia conclusa l'attività di rendicontazione e, comunque, ai contributi relativamente ai quali non sia intervenuta la liquidazione del saldo finale.

Le suddette disposizioni si applicano subordinatamente alla preventiva autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva n. 112/2006/CE che detta norme relative alla disciplina comune d'imposta sul valore aggiunto.

Osservazioni

La norma intende disciplinare, in via interpretativa, l'erogazione dei contributi statali di importo fino a 50 milioni di euro concessi a società partecipate o ad organismi di diritto pubblico finanziati dallo Stato in misura maggioritaria, per investimenti di pubblico interesse, il cui provvedimento di concessione reca la dicitura "comprensivo di IVA". Si prevede che, al verificarsi dei presupposti, i contributi siano erogati dallo Stato, a titolo definitivo, contestualmente alla realizzazione dell'intervento in forma globale, ovvero quota imponibile più IVA e progressivamente alla realizzazione dell'intervento medesimo.

Vengono, inoltre, disciplinati gli analoghi contributi il cui provvedimento di concessione non reca la dicitura "comprensivo di IVA". Si prevede che al verificarsi dei presupposti, i contributi siano erogati dallo Stato, con le medesime modalità di cui sopra, ma con finalità di anticipazione relativamente alla sola quota liquidata a titolo di IVA, che dovrà essere rimborsata dal beneficiario allo Stato a conclusione della realizzazione dell'intervento.

Si osserva che l'attuazione delle misure in commento, positive nella misura in cui dirette a sollecitare investimenti di interesse pubblico, richiede l'autorizzazione comunitaria: ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva 112/2006/CE, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

Effetti finanziari - La RT non ascrive alla previsione in esame effetti in termini di gettito.

Erogazioni liberali per interventi su edifici e terreni pubblici (commi 156-161)

Il comma 156 introduce un nuovo credito d'imposta, avente carattere permanente, a

fronte di erogazioni liberali in denaro, da chiunque effettuate, per interventi su edifici e terreni pubblici finalizzati a:

- la bonifica ambientale, inclusa la rimozione dell'amianto dagli edifici;
- la prevenzione e il risanamento del dissesto idrogeologico;
- la realizzazione o la ristrutturazione di parchi e aree verdi attrezzate;
- Il recupero di aree dismesse di proprietà pubblica.

I predetti interventi devono essere realizzati sulla base dei progetti presentati dai relativi enti proprietari.

Il credito d'imposta spetta nella misura del 65% delle somme erogate. Per le persone fisiche e gli enti non commerciali è previsto un limite massimo di riconoscimento del beneficio fissato al 20% del reddito imponibile. Per i titolari di reddito d'impresa il predetto limite è invece stabilito nel 10 per mille dei ricavi annui.

Sono espressamente ritenute agevolabili anche le somme erogate a beneficio dei concessionari o affidatari dei beni oggetto di intervento.

Il credito d'imposta deve essere ripartito in tre quote annuali di pari importo, i titolari di reddito d'impresa possono utilizzarlo in compensazione ai sensi dall'articolo 17 del DLGS n. 241/1997. Viene espressamente specificata la non rilevanza del credito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nonché la non concorrenza al calcolo dei limiti alla fruibilità dei crediti d'imposta di cui all'articolo 53, comma 1, della L. n. 244/2007 e 34 della L. n. 388/2000.

Il comma 160 disciplina gli obblighi di rendicontazione, pubblica e nei confronti delle Amministrazioni competenti, per i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali agevolate.

Si prevede, da ultimo, che le disposizioni attuative siano individuate con DPCM, da emanare su proposta del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio.

Osservazioni

Le norme in commento introducono stabilmente nel nostro ordinamento un'ulteriore agevolazione fiscale per le erogazioni liberali in favore del patrimonio pubblico, condizionata al perseguimento di specifiche finalità. Preliminarmente, merita osservare che la continua proliferazione di discipline agevolative per le liberalità a vario titolo elargite dai contribuenti (imprese o persone fisiche) ha ormai disegnato un quadro frammentato, al di fuori dell'ordinario perimetro del TUIR (cfr. in particolare articoli 15 e 100), che necessiterebbe di un coordinamento coerente con i principi sanciti dal DLGS n. 160/2015 in materia di razionalizzazione delle spese fiscali.

In relazione alle nuove disposizioni, merita osservare, inoltre, che in assenza di una più precisa demarcazione degli ambiti agevolabili risulta difficile valutare se, in talune fattispecie, l'incentivo possa creare incertezze o sovrapposizioni con altre discipline agevolative⁴⁴.

Si segnala che il mancato richiamo al comma 158 all'esclusività dell'utilizzo in compensazione parrebbe lasciare aperta la possibilità per i contribuenti titolari di reddito d'impresa di richiedere eventualmente il rimborso delle quote di credito spettanti.

Effetti finanziari – La misura opera nei limiti dello stanziamento individuato in 1 milione di euro per l'anno 2019, 5 milioni di euro per l'anno 2020 e 10 milioni di euro per il 2021.

Definizione agevolata debiti tributari contribuenti in difficoltà economica (commi 184-199)

Con il maxiemendamento approvato al Senato, è stata introdotta una procedura speciale di definizione agevolata dei debiti fiscali e contributivi da contribuenti

⁴⁴ Quali ad esempio l'art-bonus di cui all'articolo 1 del DL n. 83/2014 o lo sport-bonus, disciplinato dalla presente Legge di Bilancio.

persone fisiche in difficoltà economica (c.d. “saldo e stralcio”).

In particolare, si riconosce alle persone fisiche che versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica, la facoltà di definire in via agevolata le cartelle di pagamento affidate all’agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 alla data del 31 dicembre 2017, versando un importo forfettario a titolo di tributi e relativi interessi, con esclusione di sanzioni e interessi di mora.

L’ambito oggettivo della sanatoria è circoscritto alle cartelle emesse a seguito dell’omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di liquidazione delle imposte dirette e dell’IVA (art. 36-*bis* DPR n. 600/1973 e art. 54-*bis* DPR n. 633/1972).

La norma precisa che sussiste una grave e comprovata situazione di difficoltà economica qualora l’Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE), come determinato dal regolamento di cui al DPR n. 159/2013, del nucleo familiare non sia superiore a 20.000 euro.

Ai medesimi soggetti in difficoltà economica è riconosciuto, altresì, la possibilità di definire gli omessi versamenti dei contributi dovuti dagli iscritti alle casse previdenziali o alle gestioni previdenziali INPS dei lavoratori autonomi, con esclusione dei debiti risultanti da attività di accertamento svolta dall’Istituto.

Ai fini dell’estinzione dei debiti tributari e contributivi, dovranno essere versate:

a) le somme affidate all’agente della riscossione a titolo di capitale e interessi, in misura differenziata in base all’ISEE del nucleo familiare:

- 16%, con ISEE non superiore a 8.500 euro;
- 20%, con ISEE compreso tra 8.500 e 12.500 euro;
- 35%, con ISEE superiore a 12.500 euro.

b) le somme maturate a favore dell’agente della riscossione a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

I soggetti in difficoltà economica nei cui confronti è stata aperta una procedura di liquidazione, alla data di presentazione della dichiarazione di adesione, possono

estinguere i propri debiti versando una quota forfettaria pari al 10% di quanto dovuto a titolo di capitale ed interessi, mentre resta l'obbligo di integrale pagamento degli oneri addebitati dall'agente della riscossione.

Il versamento delle somme può essere effettuato in unica soluzione entro il 30 novembre 2019, o con modalità rateali pagando interessi al 2%, come riassunti nella seguente tabella:

Rata	Importo dovuto	Scadenze
1	35%	30 novembre 2019
2	20%	31 marzo 2020
3	15%	31 luglio 2020
4	15%	31 marzo 2021
6	15%	31 luglio 2021

I debiti relativi ai carichi di cui alla disciplina in esame possono essere estinti anche se già ricompresi in dichiarazioni rese ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del DL n. 193 del 2016 e dell'articolo 1, comma 5, del DL n. 148 del 2017 per le quali il debitore non ha perfezionato la relativa definizione con l'integrale e tempestivo pagamento delle somme dovute. I versamenti eventualmente effettuati a seguito delle predette dichiarazioni restano definitivamente acquisiti e non è ammessa la restituzione; gli stessi versamenti sono comunque computati ai fini della definizione in esame.

Osservazioni

La disciplina in commento introduce una disciplina particolare per la definizione delle cartelle di pagamento emesse nei confronti di persone fisiche, compresi i soggetti titolari di partita IVA (lavoratori autonomi o imprenditori individuali), che si trovano in una grave e comprovata situazione di difficoltà finanziaria, alternativa rispetto la procedura ordinaria di "pace fiscale", stabilita dall'articolo 3 del DL n. 119/2018 (c.d. rottamazione ter).

Si differenzia, però, rispetto a tale ultima disciplina, per la sostanziale caratteristica di riconoscere al contribuente, oltre l'ordinaria esclusione dal pagamento delle sanzioni e degli interessi di mora, anche uno sconto forfettario sulle somme dovute a titolo di tributi o contributi previdenziali (l'adesione alla rottamazione ter, invece, è vincolata

all'integrale pagamento di quanto dovuto a titolo di imposta).

La disciplina si applica esclusivamente nei confronti di soggetti con ISEE di valore inferiore a 20.000 euro.

Merita ricordare che l'ISEE viene calcolato, con riferimento al nucleo familiare di appartenenza del richiedente, come rapporto tra l'indicatore della situazione economica della persona fisica (dato dalla somma dell'indicatore della situazione reddituale⁴⁵ e del 20% dell'indicatore della situazione patrimoniale⁴⁶) e il parametro della scala di equivalenza corrispondente alla composizione specifica del nucleo familiare.

Incentivi all'investimento in start-up innovative (commi 218-220)

La Legge di Bilancio 2019 potenzia, per il solo anno 2019, gli incentivi IRPEF e IRES per chi decide di investire in start-up innovative.

In particolare, la disposizione contenuta nel primo periodo del comma 218 stabilisce che le aliquote di deduzione IRES e detrazione IRPEF, previste dall'articolo 29, commi 1, 4 e 7, del Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, siano incrementate dal 30 al 40%.

Il secondo periodo del comma 218 introduce, invece, unicamente per i soggetti passivi IRES diversi dalle start-up innovative, la possibilità di fruire di una distinta maggiorazione, per il solo anno 2019, con intensità pari al 50% dell'importo investito,

⁴⁵ L'indicatore della situazione reddituale include le seguenti componenti:

- a) reddito complessivo ai fini IRPEF;
- b) redditi soggetti a imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo d'imposta;
- c) ogni altra componente reddituale esente da imposta, nonché i redditi da lavoro dipendente prestato all'estero tassati esclusivamente nello stato estero in base alle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni;
- d) i proventi derivanti da attività agricole, svolte anche in forma associata, per le quali sussiste l'obbligo alla presentazione della dichiarazione IVA;
- e) assegni per il mantenimento di figli effettivamente percepiti;
- f) trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari, incluse carte di debito, a qualunque titolo percepiti da amministrazioni pubbliche, laddove non siano già inclusi nel reddito complessivo;
- g) redditi fondiari relativi ai beni non locati soggetti alla disciplina dell'IMU;
- h) il reddito figurativo delle attività finanziarie;
- i) il reddito lordo dichiarato ai fini fiscali nel paese di residenza da parte degli appartenenti al nucleo, iscritti nelle anagrafi dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE).

⁴⁶ Il valore del patrimonio immobiliare, nonché del patrimonio mobiliare (es. depositi bancari, titoli azionari, titoli di Stato, ecc.).

qualora risulti acquisito l'intero capitale sociale della start-up innovativa e l'investimento sia mantenuto per almeno 3 anni.

In base al successivo comma 220, l'efficacia di entrambi i potenziamenti previsti risulta subordinata all'autorizzazione della Commissione europea (c.d. clausola di *standstill*).

Osservazioni

Con riguardo alle modifiche introdotte al regime fiscale di favore per investimenti in start-up innovative, si ricorda che l'articolo 29 del DL n. 179/2012, ha originariamente previsto, mediante il comma 1, una detrazione d'imposta del 19% delle somme investite da soggetti IRPEF con un massimale di investimento di 500.000 euro in ciascun periodo d'imposta.

Il comma 4 dell'articolo 29, invece, ha originariamente riconosciuto la possibilità, per i soggetti IRES, di dedurre un importo pari al 20% delle somme investite, fino ad un massimo di 1,8 milioni di euro per ciascun anno.

Il comma 7 dell'articolo 29, infine, ha disposto una maggiorazione degli incentivi per gli investimenti in start-up innovative con prevalenti finalità sociali o attive nello sviluppo e commercializzazione di prodotti o servizi ad alto valore tecnologico in ambito energetico. Per detti investimenti la detrazione IRPEF era stabilita al 25% e la deduzione IRES al 27%.

Con la Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, commi 66-69), a decorrere dal 1° gennaio 2017, la misura ordinaria di tutte le citate agevolazioni è stata innalzata e livellata al 30%, è stato inoltre aumentato ad 1 milione di euro l'investimento massimo detraibile dai soggetti IRPEF. Con la stessa decorrenza è stato introdotto l'obbligo di mantenimento dell'investimento per almeno 3 anni, pena il recupero dell'importo dedotto o detratto.

Nella formulazione originaria e in occasione delle modifiche e proroghe successive, gli incentivi per investimenti in start-up innovative sono sempre stati sottoposti a preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea previa verifica della compatibilità con la normativa in materia di aiuti di Stato. L'ultima decisione al riguardo (C(2017)4285 final del 19 giugno 2017) ha autorizzato il regime agevolativo

italiano fino al 31 dicembre 2025.

Coerentemente con tale impostazione, anche l'efficacia del potenziamento previsto dalla disposizione in commento risulta ora subordinato all'autorizzazione comunitaria. Nel complesso il nuovo potenziamento deve essere accolto positivamente, poiché offre un ulteriore stimolo al sostegno delle nuove iniziative imprenditoriali ad alto tenore innovativo.

Merita osservare, tuttavia, che l'innalzamento delle aliquote dovrebbe riguardare anche le agevolazioni agli investimenti in PMI innovative, come definite dall'articolo 4 del Decreto legge 24 gennaio 2015, n. 3. Il comma 9 del citato articolo 4, infatti, ha esteso le disposizioni agevolative previste per le start-up innovative anche a questa categoria di imprese. Anche in questo caso, l'efficacia delle disposizioni dovrebbe tuttavia essere oggetto di autorizzazione da parte della Commissione europea.

Si ricorda che le agevolazioni riguardanti le PMI innovative, dopo aver subito alcune modifiche rispetto alla formulazione originaria, hanno recentemente ottenuto l'autorizzazione della Commissione europea, con decisione del 17 dicembre 2018 (C(2018)8389 final) e sono ad ora in attesa delle necessarie disposizioni attuative nazionali.

Effetti finanziari – La relazione tecnica stima, per la misura, una perdita di gettito IRPEF di competenza 2019 pari a 11,4 milioni di euro e una perdita di gettito IRES di competenza 2019 pari a 2,6 milioni di euro.

Cloud computing (comma 229)

Il comma 229, introdotto con il maxiemendamento, reca una disposizione di carattere interpretativo volta a chiarire che l'agevolazione introdotta con l'articolo 1, comma 10, della Legge di Stabilità 2017, c.d. iperammortamento per i beni immateriali è applicabile anche ai costi sostenuti, a titolo di canone, per l'accesso, mediante soluzioni di cloud computing, ai beni immateriali indicati nell'Allegato B della medesima legge. La norma precisa che la maggiorazione si applica *“limitatamente alla quota dei canoni di competenza dei periodi di imposta di vigenza*

dell'agevolazione”.

Osservazioni

La norma, avente natura interpretativa, risponde alle sollecitazioni avanzate da Confindustria sin dalla prima introduzione dell'agevolazione relativa alle acquisizioni di beni immateriali di Industria 4.0, ad opera della Legge di Stabilità 2017.

Si ricorda che, come descritto e commentato nei paragrafi precedenti, la Legge di Bilancio 2019 proroga, con alcune modifiche, il c.d. iperammortamento (che consente di aumentare il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale); è, altresì, oggetto di proroga la maggiorazione, nella misura del 40%, del costo di acquisizione dei beni immateriali (software) funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello Industria 4.0 (beni ricompresi nell'Allegato B alla citata Legge di Stabilità 2017), in favore dei soggetti che usufruiscono dell'iperammortamento 2019, con riferimento agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2019 e, a certe condizioni, fino al 31 dicembre 2020.

La norma in commento conferma la volontà del Legislatore di agevolare, nel contesto delle misure a supporto della trasformazione tecnologica e digitale delle imprese in chiave Industria 4.0, l'utilizzo dei beni immateriali di cui all'allegato B alla Legge di Stabilità 2017, a prescindere dalle modalità di accesso ai software (o sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni). Infatti, sebbene l'allegato B della citata legge contempra tra i beni immateriali agevolabili anche quelli forniti e acquisiti mediante soluzioni di “cloud computing” (espressamente richiamati in più voci), stante il riferimento operato dal comma 10 dell'articolo 1, della Legge di Stabilità 2017 agli investimenti in “beni immateriali”, l'ambito applicativo della norma era stato, fino all'introduzione della disposizione in commento, circoscritto alle acquisizioni di beni immateriali – compresi i software acquistati a titolo di licenza d'uso – “sempreché iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (...) in applicazione di corretti principi contabili” (cfr. circolare n. 4/E/2017 dell'Agenzia delle

Entrate e del Ministero dello Sviluppo Economico, par. 6.2.2, pag. 55).

Si trattava di un quadro normativo poco coerente con l'evoluzione tecnologica del settore IT che ha diversificato i canali di accesso al software con la progressiva ascesa delle soluzioni di cloud computing (e del cosiddetto SaaS - Software as a Service). La maggior parte dei software utilizzati dalle imprese in campi cruciali per la loro evoluzione tecnologica, dalla supply chain alla cyber security, viene oggi fornita anche mediante soluzioni cloud che consentono l'accesso da remoto al software a fronte del pagamento di un canone. Si tratta di una modalità di acquisizione nei fatti non inferiore al tradizionale acquisto in licenza, più efficiente e per questo molto spesso preferita dalle imprese.

Effetti finanziari - Trattandosi di disposizione di natura interpretativa, la stessa non comporta effetti in termini di gettito.

Modifiche dei limiti all'uso del denaro contante (comma 245)

Il comma 245 introduce nuove disposizioni in tema di tracciabilità dei pagamenti effettuati per l'acquisto di beni e servizi legati al turismo da parte di cittadini non residenti. A tal fine, viene sostituita la previgente disciplina contenuta all'articolo 3, comma 1, del DL n. 12/2016.

La modifica normativa comporta l'innalzamento da 10.000 a 15.000 euro del limite all'utilizzo di denaro contante per il pagamento di specifiche categorie di beni e servizi da parte di persone fisiche non residenti in Italia. Tale nuovo limite sarà, pertanto, applicabile anche ai cittadini residenti in altri Paesi UE o SEE; questi ultimi risultavano precedentemente assoggettati alla limitazione ordinaria più restrittiva, applicabile anche per i soggetti residenti in Italia, pari a 3.000 euro (di cui all'articolo 49, comma 1, del DLGS n. 231/2007).

Analogamente a quanto stabilito dalla previgente normativa, il limite maggiorato per il trasferimento del contante riguarda le operazioni effettuate presso i soggetti di cui agli articoli 22 e 74-ter del DPR n. 633/1972 (rispettivamente, commercianti al minuto e attività assimilate, e agenzie di viaggio e turismo), a condizione che il cedente del

bene/prestatore del servizio provveda, tra le altre cose, ai seguenti adempimenti amministrativi:

- a) acquisisca, all'atto di effettuazione dell'operazione, la fotocopia del passaporto del cessionario/committente e di apposita autocertificazione (ex articolo 47 del DPR n. 445/2000) che attesti la non cittadinanza italiana e la residenza al di fuori dei confini dello Stato del soggetto acquirente;
- b) versi il denaro contante percepito in un conto corrente a lui intestato nel primo giorno feriale successivo a quello di effettuazione dell'operazione, consegnando all'operatore finanziario una copia della ricevuta che attesti l'avvenuta comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate per l'adesione alla disciplina derogatoria qui in commento⁴⁷.

Osservazioni

In relazione alla soglia quantitativa l'intervento costituisce un ripristino del valore previgente le modifiche apportate, solo pochi mesi fa, dall'articolo 8, comma 15, del DLGS n. 90/2017 che, recependo la Direttiva UE n. 849/2015 (IV direttiva antiriciclaggio), aveva disposto, a decorrere dal 4 luglio 2017, l'abbassamento del limite all'utilizzo del contante da parte da non residenti per fini turistici da 15.000 a 10.000 euro.

La principale novità è pertanto rappresentata dall'ampliamento dell'ambito di applicazione della disciplina derogatoria alle operazioni effettuate dai cittadini appartenenti a Paesi UE o SEE. Essendo rimasto invariato il contenuto del comma 2-bis dell'articolo 3 del DL n. 12/2016 (che a sua volta richiama il modificato comma 1 dello stesso articolo) si ritiene che anche tali operazioni dovranno ora essere tracciate dagli esercenti, se di importo superiore ad euro 1.000 (parametro che, si ricorda, non ha risentito dell'innalzamento del limite ordinario effettuato dall'articolo 1, comma 898, della L. n. 208/2015) per essere comunicate all'Agenzia delle Entrate. La predetta comunicazione deve avvenire tramite il modello polivalente (quadro TU),

⁴⁷Comunicazione dovuta ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del DL n. 16/2012 e regolata dal Provvedimento direttoriale 23 marzo 2012.

entro il 10 aprile dell'anno successivo per i soggetti che liquidano l'IVA mensilmente, ovvero entro il 20 aprile per coloro che effettuano la liquidazione trimestrale.

Rimane fissato in 10.000 euro il valore oltre il quale è previsto l'obbligo di dichiarazione in Dogana del denaro contante trasportato da chiunque entri o esca dal territorio nazionale (articolo 3, DLGS n. 195/2008).

Si osserva, in conclusione, che le continue modifiche ai parametri quantitativi che hanno in vario modo interessato negli ultimi anni le disposizioni in materia di tracciabilità dei pagamenti e utilizzo del contante (da parte di soggetti residenti e non) necessiterebbero di un maggior livello di coordinamento sistematico.

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

Detrazione per rimborso spese patenti dei giovani autotrasportatori (comma 291-295)

I commi da 291 a 295 introducono un incentivo a favore dei giovani under 35 assunti a tempo indeterminato come conducenti da imprese di autotrasporto per conto terzi. L'incentivo si sostanzia in un rimborso parziale - pari al 50% - delle spese sostenute per il conseguimento della patente e delle abilitazioni professionali per la guida degli autoveicoli utilizzati nell'esercizio dell'attività professionale. L'incentivo è riconosciuto dal datore di lavoro e compensato in capo a quest'ultimo mediante apposita detrazione IRES.

In dettaglio, il comma 291 prevede che l'incentivo sia concesso per le spese sostenute dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2020 a condizione che:

- i conducenti non abbiano compiuto il trentacinquesimo anno di età (al 1° gennaio 2019), siano assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e inquadrati nelle qualifiche Q1, Q2 e Q3 del CCNL Logistica, trasporto merci e spedizione;
- le imprese di autotrasporto merci per conto terzi siano attive sul territorio italiano e regolarmente iscritte nei relativi registri settoriali (registro elettronico

e albo nazionale).

A norma del comma 294 i rimborsi devono essere erogati da ciascuna impresa entro 6 mesi dalla data di decorrenza del contratto di lavoro e, nel caso di conducenti già assunti, entro 6 mesi dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019. Alle stesse imprese è riconosciuta una detrazione IRES pari ai rimborsi erogati, fino ad un ammontare complessivo non superiore a 3.000 euro per ciascun periodo d'imposta (comma 293).

Sono esplicitamente esclusi dal rimborso i versamenti corrisposti al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti per il rilascio della patente e delle abilitazioni necessarie per la guida dei veicoli destinati all'autotrasporto di merci, nonché per l'acquisto dei contrassegni telematici richiesti dalla normativa vigente (comma 295).

Le modalità di richiesta e di erogazione del rimborso sono demandate ad un apposito provvedimento del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, da emanare entro 3 mesi dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio.

Effetti finanziari – La RT attribuisce alla misura una perdita di gettito IRES ed IRPEF pari a circa 23,5 milioni di euro, non è tuttavia esplicitato se detto impatto sia riconducibile ad un singolo anno o ad entrambi gli anni in cui l'incentivo risulterebbe in vigore.

Dotazioni organiche del Ministero dell'Economia e delle Finanze (commi 348-349)

I commi 348 e 349 dispongono un aumento della dotazione organica del Ministero dell'Economia e delle Finanze di venti posti con funzione dirigenziale, per il conferimento di incarichi di consulenza, studio e ricerca, al fine di supportare le attività in materia di programmazione degli investimenti pubblici, nonché in materia di valutazione della fattibilità e della rilevanza economico-finanziaria dei provvedimenti normativi e della relativa quantificazione degli oneri.

Per tali finalità, il MEF è autorizzato, nel triennio 2019-2021, a bandire procedure

concorsuali per l'assunzione a tempo indeterminato delle venti unità previste.

Osservazioni

La norma, pur se dall'impatto quantitativamente limitato, appare potenzialmente positiva poiché ha l'obiettivo di efficientare la macchina amministrativa, introducendo venti nuove unità con funzione apicale e competenze specifiche.

Effetti finanziari – Per l'attuazione della disposizione, è prevista un'autorizzazione di spesa pari a 2,7 milioni di euro annui, a decorrere dal 2019.

Consultazione delle fatture elettroniche (commi 354)

Il comma 354 introduce nell'articolo 1, comma 3 del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 la previsione che la consultazione delle fatture elettroniche, nell'area riservata del contribuente presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate, sia resa disponibile solo a seguito di specifica richiesta di quest'ultimo.

Osservazioni

La disposizione in commento prende atto delle indicazioni pervenute dal Garante della privacy nel provvedimento del 20 dicembre 2018, protocollo n. 9069072, nel quale era stato rappresentato che la memorizzazione integrale di tutti i dati trasmessi al Sistema di Interscambio nel file xml della fattura (quindi anche di dati diversi da quelli obbligatori ai fini fiscali) al fine di offrire al contribuente un servizio di archiviazione e consultazione delle stesse, non fosse conforme alla disciplina di protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali (Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, n. 2016/679). Il Garante ha ritenuto che il suddetto servizio non sia necessario in via sistematica e generalizzata, pertanto, l'automatica memorizzazione di dati diversi da quelli fiscali, è da ritenersi non proporzionata agli scopi prefissi. Al fine di adeguare la

struttura del servizio offerto alle indicazioni del Garante, il comma in commento ha disposto che tale servizio sia reso disponibile solo a seguito di preventiva richiesta del contribuente che, in tal modo, acconsente alla memorizzazione dei dati trasmessi al Sistema di Interscambio.

Alla luce delle considerazioni esposte, si ritiene positiva la modifica in commento che, da un canto, consente di limitare l'accesso incondizionato ai dati dei contribuenti nel rispetto della disciplina di tutela della privacy, dall'altro, permette di garantire comunque la fruizione del servizio di archiviazione e consultazione, sul quale taluni operatori coinvolti dall'adempimento di fatturazione elettronica avevano fatto affidamento.

Per completezza, si rammenta che, oggi, il servizio di archiviazione e consultazione delle fatture elettroniche si trova in una fase transitoria in cui tutti i dati delle fatture saranno automaticamente memorizzati fino al 2 luglio 2019. Entro il 3 maggio 2019, l'Agenzia delle Entrate dovrà rendere disponibile la funzione di adesione al servizio, per la quale il contribuente avrà tempo di aderire pari a 60 giorni (nel rispetto dell'articolo 3 dello Statuto del contribuente - Legge n. 212/2000) in assenza della quale l'Agenzia delle Entrate procederà con l'eliminazione dei dati diversi da quelli obbligatori IVA (con l'eccezione della lettera g), dell'articolo 21, comma 2, del Decreto IVA, che pur essendo un dato obbligatorio IVA non verrà memorizzato).

Effetti finanziari – La RT non ascrive alla norma effetti sui saldi di finanza pubblica.

Blocco assunzioni (comma 399)

Il comma 399 prevede, per il solo anno 2019, il blocco delle assunzioni a tempo indeterminato per la Presidenza del Consiglio dei Ministri, i Ministeri, gli Enti pubblici non economici e le Agenzie fiscali. Nel dettaglio, i predetti soggetti, a valere sulle ordinarie facoltà di assunzione, non possono assumere personale a tempo indeterminato prima del 15 novembre 2019. Per le università il blocco è disposto fino al 1° dicembre 2019 ma sono fatti salvi gli inquadramenti al ruolo di professore associato (ai sensi dell'articolo 24, comma 5, della Legge 30 dicembre 2010, n. 240,

che possono essere disposti nel corso dell'anno al termine del contratto di ricercatore).

Osservazioni

La disposizione in commento è da valutare negativamente. In particolare, tra i soggetti tenuti a differire le assunzioni al periodo successivo al 15 novembre 2019, rientrano anche le Agenzie fiscali, le cui carenze organiche sono note. Il blocco delle assunzioni, riferito alla quasi totalità del 2019, avrà l'effetto di rallentare ulteriormente il processo di riorganizzazione, con inevitabili ricadute sulle dinamiche del rapporto fisco – contribuente.

Effetti finanziari– La RT attribuisce alla misura in oggetto un risparmio di circa 197 milioni di euro, diminuito a circa 101 milioni tenendo conto del mancato introito delle entrate tributarie e contributive.

Sport bonus (commi 621-628)

Con i commi da 621 a 628 è stata introdotta una nuova disciplina agevolativa per le erogazioni liberali effettuate da soggetti privati, nel corso dell'anno solare 2019, per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici o per la realizzazione di nuove strutture (c.d. sport bonus).

A fronte di tali erogazioni è riconosciuto un credito d'imposta pari al 65% degli importi erogati, anche per erogazioni indirizzate a soggetti concessionari o affidatari dei sopracitati impianti.

Il comma 627, in particolare, stabilisce che, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, il credito d'imposta è riconosciuto nel limite del 10 per mille dei ricavi annui e ripartito in tre quote annuali di pari importo. Alle persone fisiche e agli enti non commerciali il credito è invece riconosciuto nel limite del 20% del reddito imponibile. Il tetto di spesa complessivo dell'agevolazione è determinato in 13,2 milioni di euro nel 2019.

Le imprese potranno utilizzare lo sport bonus in compensazione (ex articolo 17 del

DLGS n. 241/1997); lo stesso, non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non è soggetto alle limitazioni quantitative all'utilizzo dei crediti d'imposta di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007 (250.000 euro) e all'articolo 34 della L. n. 388/2000 (700.000 euro).

Per espressa previsione normativa (comma 625), il credito d'imposta non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali riconosciute per le medesime erogazioni.

I beneficiari delle erogazioni sono tenuti a pubblicizzarne l'ammontare e la destinazione con mezzi informatici e a comunicare tali informazioni tempestivamente all'Ufficio per lo sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri. L'Ufficio dovrà altresì essere aggiornato, entro il 30 giugno di ogni anno successivo a quello di ricezione dell'erogazione liberale, sull'andamento dei lavori di manutenzione, restauro o realizzazione delle nuove strutture, fino all'ultimazione degli interventi, anche mediante rendicontazione sull'utilizzo delle risorse ricevute.

L'attuazione dell'agevolazione è demandata a un DPCM, da emanare di concerto con Ministro dell'Economia e delle Finanze, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019 (comma 627).

Osservazioni

La nuova disciplina dello “sport bonus” costituisce una riedizione dell'analogo incentivo introdotto dall'articolo 1, commi da 363 a 366, della L. n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), sebbene si differenzi da quest'ultimo sotto diversi punti di vista. La nuova agevolazione individua la propria finestra temporale esclusivamente nell'anno solare 2019 (la precedente disciplina era limitata alle sole erogazioni liberali effettuate nel corso del 2018) e risulta notevolmente ampliata nella platea dei possibili beneficiari, essendo il credito riconosciuto, ora, non soltanto alle imprese indipendentemente dalla forma giuridica, dalla dimensione, e da altre caratteristiche, ma anche alle persone fisiche e gli enti non commerciali.

Le nuove disposizioni specificano che l'origine dell'erogazione debba essere ricondotta a soggetti privati, prevedono un'intensità maggiore per il credito d'imposta (pari al 65% delle somme erogate in luogo del precedente 50%) e non ripropongono

massimali di importo in valore assoluto delle erogazioni sanciti per il 2018 (nella disciplina pregressa erano fissati in 40.000 euro). Per le imprese il riconoscimento può avvenire nei limiti del 10 per mille dei ricavi annui (in precedenza 3 per mille).

Appare altresì ampliato l'ambito degli interventi che danno diritto al credito, posto che le erogazioni 2019 potranno andare a finanziare, oltre alle spese di restauro e ristrutturazione (previste già nella passata edizione dello sport bonus), anche quelle per la manutenzione degli impianti sportivi pubblici esistenti o per la realizzazione di nuovi impianti pubblici.

Ulteriori differenziazioni tra la nuova disciplina e l'incentivo introdotto nel 2017, che preme qui rimarcare, concernono la facoltà di agevolare anche le erogazioni dirette agli affidatari degli impianti pubblici (oltre che ai concessionari); l'esclusione dello sport bonus dal rispetto dei limiti quantitativi per la compensazione dei crediti d'imposta (precedentemente non esplicitata); nonché l'espressa non cumulabilità dell'incentivo.

Lo stanziamento complessivo per il nuovo sport bonus, che costituisce il tetto di spesa massimo della misura, è ora di 13,2 milioni di euro (3,2 in più rispetto ai 10 milioni allocati per la precedente edizione). Al netto delle differenze fin qui elencate si ritiene che vari aspetti applicativi possano essere mutuati dalla disciplina attuativa della precedente agevolazione che, si ricorda, è stata emanata con DPCM 23 aprile 2018.

Effetti finanziari – La misura agisce nel perimetro di un tetto massimo di spesa stabilito in 13,2 milioni di euro nel 2019.

Riforma dei concorsi pronostici sportivi (commi 634-639)

Il comma 634 affida all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli il compito di riformare, con un proprio provvedimento, i concorsi pronostici sportivi di cui al DLGS n. 496/1948 ("Totocalcio", "Totogol" e "il9"). Con il medesimo provvedimento devono essere individuati i concorsi a pronostici (di cui al DM 19 giugno 2003, n. 179) e le

scommesse a totalizzatore sportive e non (di cui al DM 2 agosto 1999, n. 278) per cui prevedere la sospensione o la definitiva chiusura (comma 636).

Nel quadro delle regole di riforma sono definiti i seguenti criteri con riguardo alla destinazione delle somme raccolte per i concorsi pronostici sportivi:

Montepremi	tra 74 e 76%
Compenso del concessionario	5%
Aggio del punto vendita	8%
Società sport e salute spa	tra 11 e 13%

Tuttavia, il comma 637 specifica che, dal 1° luglio 2019 e fino all’emanazione del provvedimento di riforma, la percentuale destinata ai montepremi dovrà essere pari al 75% e quella per la società sport e salute spa al 12% (sono identiche anche nel periodo transitorio le due ulteriori attribuzioni del 5 e dell’8%).

Con la medesima decorrenza (1° luglio 2019) vengono soppresse dal comma 638:

- l'imposta unica sui concorsi pronostici sportivi di cui al DM 19 giugno 2003, n. 179;
- l'imposta unica sulle scommesse a totalizzatore sportive e non, di cui al DM 2 agosto 1999, n. 278;
- il diritto fisso relativo ai predetti concorsi pronostici sportivi, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, della L. n. 412/1991.

Il comma 639, infine, affida alla società Sport e salute Spa il compito di integrare il gioco con attività sociali, sportive e culturali, sulla base di un apposito contratto di servizio stipulato con l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, che resta esclusiva titolare per l’organizzazione del gioco e la gestione delle relative concessioni.

Osservazioni

L’assegnazione all’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del compito di riformare la disciplina dei concorsi pronostici sportivi con propri provvedimenti determina una semplificazione procedurale per tali giochi, originariamente inquadrati con decreto del Presidente della Repubblica (articolo 5 del DLGS. n. 496/1948) e successivamente

normati con decreti di natura regolamentare del MEF (articolo 16, comma 1, L. n. 133/1999).

In relazione agli aspetti fiscali si osserva che nel fissare i nuovi criteri di riparto delle poste di gioco è previsto un incremento sostanziale della quota assegnata ai montepremi (che passa dall'attuale 50% al 74-76%, ovvero al 75% in via transitoria), principalmente grazie alla soppressione, dal 1° luglio 2019, dell'imposta unica sui concorsi pronostici e scommesse sportive e del relativo diritto fisso sulle giocate.

Si ricorda che l'imposta unica, secondo quanto stabilito dall'articolo 4, comma 1, del DLGS n. 504/1998 è stabilita in misura pari al 26,80% della base imponibile, mentre il diritto fisso, regolato dall'articolo 27, commi 1 e 2, della L. n. 412/1991, è pari a 100 lire (5 centesimi di euro) su ciascuna giocata, da ripartire al 65% in capo all'Erario e 35% in quota montepremi.

La soppressione di entrambe le imposte produrrà un impatto trascurabile per l'Erario, in riflesso dell'obsolescenza dell'offerta di gioco a fronte dell'evoluzione del comparto delle scommesse sportive. Come esposto dalla RT gli introiti delle due voci d'entrata sono infatti passati da circa 96 milioni nel 2006 a soli 6 milioni nel 2017.

Effetti finanziari – La RT stima una perdita di gettito, di 2,5 milioni per il 2019 e 5 milioni a decorrere dal 2020.

Esenzione dall'imposta di bollo per le Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche riconosciute dal CONI (comma 646)

Il comma 646 modifica l'articolo 27-bis della Tabella di cui all'allegato B annesso al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, estendendo l'esenzione dall'imposta di bollo, precedentemente fruibile dalle federazioni sportive e dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche alle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciute dal medesimo Comitato Olimpico.

Osservazioni

L'intervento amplia la platea dei potenziali beneficiari dell'esenzione totale dall'imposta di bollo.

Effetti finanziari – La RT stima una perdita di gettito, a decorrere dal 2019, pari a 2,5 milioni di euro su base annua.

Accise sulla birra (commi 689-691)

Con il comma 689 è ridotta l'accisa gravante sulla birra, che passa da 3 euro a 2,99 euro per ettolitro e gradi plato. Tale accisa era stata da ultimo rideterminata, in 3 euro (dai precedenti 3,02), dall'articolo 1, comma 514, della L. n. 205/2017, ora modificato dalla disposizione in commento.

Il successivo comma 690 integra l'articolo 35 del Testo Unico Accise (di cui al DLGS n. 504/1995) sostituendo il previgente comma 3-bis e aggiungendo il nuovo comma 3-ter.

Il novellato comma 3-bis prevede che i birrifici artigianali di minori dimensioni⁴⁸ con produzione annua non superiore ai 10.000 ettolitri l'anno, possano accertare il quantitativo prodotto a valle del processo di condizionamento e applicare allo stesso un'aliquota d'accisa decurtata del 40% rispetto a quella ordinaria.

Il nuovo comma 3-ter dispone che, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro il 28 febbraio 2019, siano stabilite le modalità attuative delle nuove disposizioni di favore per i piccoli birrifici artigianali, con particolare riguardo all'assetto del deposito fiscale e alle modalità semplificate di accertamento e contabilizzazione della birra prodotta in tali impianti.

La decorrenza delle novità introdotte dal comma 690 è fissata dal successivo comma 691 a partire dal primo giorno del primo mese successivo a quello di emanazione del sopracitato decreto del MEF; con la medesima decorrenza vengono abrogate le previgenti disposizioni sull'assetto dei depositi fiscali dei birrifici di minori dimensioni (di cui all'articolo 2, comma 12, della L. n. 44/2012).

⁴⁸ Di cui all'articolo 2, comma 4-bis della L. n. 1354/1962.

Osservazioni

L'intervento risulta senz'altro utile e condivisibile, sia per quanto concerne la riduzione dell'accisa ordinaria, sia per quanto riguarda le semplificazioni e le agevolazioni concesse ai piccoli birrifici artigianali, entrambe le misure accolgono richieste più volte avanzate dalla rappresentanza di settore.

Effetti finanziari -La RT ascrive alle disposizioni in commento i seguenti effetti netti sul gettito (considerando Accise, IVA, IRES/IRPEF e IRAP):

	2019	2020	2021	2022
Riduzione accisa birra	-2,32	-2,55	-2,61	-2,63
Misure per i piccoli birrifici	-9,22	-10,16	-10,37	-10,45
Totale	-11,54	-12,71	-12,98	-13,08

Zona Franca Urbana sisma Centro Italia (comma 759)

Il comma 759 modifica la disciplina agevolativa della Zona Franca Urbana del Centro Italia, istituita dall'articolo 46 del Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, a seguito degli eventi sismici che hanno colpito la penisola nel 2016 e 2017.

Si ricorda che le agevolazioni previste esentano dall'IRES, dall'IRAP, dall'IMU e dai versamenti dei contributi previdenziali, con l'esclusione dei premi assicurativi a carico dei datori di lavoro, tutte le imprese che, al momento del sisma, avevano la sede principale o unità locale all'interno della ZFU (previa dimostrazione della diminuzione di fatturato pari al 25% nel periodo dal 1° settembre 2016 al 31 dicembre 2016 rispetto al corrispondente periodo del 2015). La modifica apportata estende l'esenzione fino al periodo d'imposta 2020.

Inoltre, si estende di due anni, fino al 31 dicembre 2019, il periodo entro il quale le imprese possono intraprendere una nuova iniziativa economica all'interno della ZFU per accedere ai benefici fiscali precedentemente richiamati. Quest'ultima proroga prevede l'esclusione delle imprese operanti nel settore delle costruzioni (categoria F della codifica ATECO 2007) che alla data del 24 agosto 2016 non avevano la sede

nei territori colpiti.

Osservazioni

L'intervento, che risponde alle numerose richieste di Confindustria, è da considerarsi positivo.

Si osservano tuttavia delle difficoltà interpretative circa le esclusioni introdotte all'interno del comma in commento. Per prima cosa si teme che l'esclusione dall'agevolazione prevista per le imprese delle costruzioni che vogliono insediarsi nell'area della ZFU possa ingenerare una ingiustificata discriminazione. Inoltre, l'esclusione prevista risulta essere di difficile lettura. La norma originaria, infatti, prevedeva l'applicazione delle esenzioni a tutte le imprese che avviavano un'attività economica all'interno della ZFU entro il 31 dicembre 2017, senza alcuna esclusione del settore di attività dell'impresa interessata. La nuova disposizione chiarisce, invece, che l'avvio di una nuova attività all'interno della zona è possibile per le imprese operanti nel settore delle costruzioni solo se le stesse avevano sede legale o operativa nell'area prima del 24 agosto 2016. Non è pertanto chiaro se la validità dell'esclusione è retroattiva e riguardi dunque anche le imprese di costruzioni insediate entro il 31 dicembre 2017 (che dovrebbero in tal caso restituire quanto già fruito) ovvero se le stesse possano, al contrario, continuare ad usufruire delle esenzioni.

Sarebbe pertanto auspicabile un chiarimento (o un'eventuale rettifica) in merito.

Effetti finanziari - Per l'estensione dell'agevolazione ai periodi d'imposta 2019 e 2020, si utilizzano risorse già previste nella quantificazione della norma istitutiva (DL 50/2017, art. 46) e non fruito dalle imprese beneficiarie. Pertanto non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Limite *de minimis* al credito d'imposta pubblicità (comma 762)

Le disposizioni contenute al comma 762, introdotte in prima lettura al Senato, intervengono sull'agevolazione fiscale di cui all'articolo 57-bis, comma 1, del Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, riguardante il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali su quotidiani, periodici ed emittenti televisive e radiofoniche locali. In base alla modifica apportata le agevolazioni saranno concesse ai sensi e nei limiti dei regolamenti europei relativi agli aiuti in *de minimis*.

Si ricorda che la misura prevedeva un credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica (anche on-line) e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali (analogiche e digitali). Ammesse al credito sono le spese sostenute dal 2018. Esclusivamente per gli investimenti pubblicitari sulla stampa quotidiana e periodica, sono ammissibili anche le spese sostenute dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017.

Affinché gli investimenti siano agevolati, le spese devono determinare un incremento di almeno l'1% rispetto a quelle sostenute, sugli stessi mezzi di informazione, nel periodo di raffronto, che coincide con l'anno solare 2017 nei casi di investimenti realizzati a decorrere dal 2018, e con l'intervallo 24 giugno – 31 dicembre 2016 per gli investimenti realizzati nel 2017.

Il credito d'imposta è attribuito in misura pari al 75% delle spese sostenute sulla parte incrementale; l'aliquota è elevata al 90% per le microimprese, le piccole e medie imprese e per le start-up innovative.

Merita ricordare, inoltre, che la misura, nella formulazione originaria, prevedeva che la sua concessione fosse sottoposta al rispetto della normativa europea sugli aiuti di Stato.

Il 24 luglio 2018 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Regolamento recante le modalità ed i criteri per la concessione dell'agevolazione (DPCM 16 maggio 2019, n. 90). Il 31 luglio 2018 sono state definite, con provvedimento del Capo del

Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria, le modalità per la fruizione del credito d'imposta ed è stato approvato il modello di comunicazione/dichiarazione funzionale alla misura, corredato dalle relative istruzioni. A seguito delle numerose richieste di chiarimenti pervenute dalle imprese, il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria ha fornito diverse risposte in una sezione *FAQ* dedicata al credito d'imposta sul proprio sito istituzionale.

Osservazioni

La modifica introdotta si è resa necessaria per poter procedere con la concessione dell'agevolazione. La Commissione europea, infatti, nella fase di analisi della misura agevolativa, ha sollevato dubbi circa la sua compatibilità con la disciplina in materia di aiuti di Stato. Per questo motivo le autorità italiane, dopo un lungo confronto con la Commissione, hanno deciso di concedere la misura in de minimis, scongiurando ogni possibile incompatibilità che ne bloccasse l'attuazione.

Benché la modifica apportata consenta di superare il problema del ritardo nell'applicazione dell'agevolazione (generato anche da alcuni pareri negativi del Consiglio di Stato in merito all'articolato del DM attuativo), merita osservare che il richiamo ai regolamenti europei e agli aiuti in de minimis potrebbe, in taluni casi, contrarre l'ammontare del credito di imposta maturato in relazione ad investimenti già effettuati in vigenza della disciplina originaria. Il rispetto della normativa comunitaria in materia di aiuti in de minimis, infatti, imporrà dei limiti e delle condizioni: l'importo del credito d'imposta, cumulato con tutti gli altri aiuti de minimis ricevuti dallo stesso beneficiario (considerato a livello di "impresa unica", ossia di gruppo) nell'esercizio finanziario in cui matura il diritto all'agevolazione e nei due precedenti, non potrà eccedere i 200.000 euro (15.000 euro nel caso di imprese attive nel settore agricolo e 30.000 euro per le imprese attive nel settore della pesca e dell'acquacoltura).

Riduzione crediti d'imposta cinema ed editoria (comma 805)

Il comma 805 dispone che, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali, da adottare entro 30 giorni

dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio, sia effettuato un taglio alle percentuali di fruizione di taluni crediti d'imposta, al fine di ottenere risparmi erariali non inferiori a 5.590.250 euro a decorrere dal 2020.

I crediti d'imposta oggetto del taglio sono quelli indicati all'elenco 1 allegato alla Legge di Bilancio 2019, che si riporta nel seguito:

Agevolazione	Riduzione dal 2020
Credito d'imposta per gli esercenti delle sale cinematografiche (articolo 18, Legge 14 novembre 2016, n. 220)	3.965.250
Crediti d'imposta fruiti dagli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita al dettaglio di libri, pagati a titolo di IMU, TASI, TARI e spese di locazione (articolo 1, comma 319, Legge 27 dicembre 2017, n. 205)	1.250.000
Crediti di imposta fruiti dalle imprese produttrici di prodotti editoriali che investono in beni strumentali o in programmi di ristrutturazione economica produttiva (Legge 7 marzo 2001, n. 62)	375.000
TOTALE	5.590.250

Osservazioni

Le norme contenute nel comma 805 operano un taglio lineare di talune agevolazioni seguendo una procedura analoga a quella già sperimentata dal Legislatore con l'articolo 1, comma 577, della L. n. 147/2013 (cfr. relativo DPCM 20 febbraio 2014).

Come in tale circostanza l'obiettivo del risparmio erariale è perseguito a detrimento degli stanziamenti previsti a legislazione vigente per una serie di misure agevolative, che sebbene in questa circostanza appaiano meno eterogenee di quelle inserite nella precedente elencazione (si tratta in sostanza di interventi a favore del settore cinematografico e all'editoria), sono pur sempre incentivi varati con finalità specifiche, ambiti soggettivi eterogenei, ed in tempi anche molto recenti.

Il credito d'imposta per gli esercenti sale cinematografiche, rivisto a seguito della Legge 14 novembre 2016, n. 220, ad esempio, ha trovato attuazione con Decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali del 15 marzo 2018, pubblicato in GU solo il 25 maggio 2018. Analogamente, il credito d'imposta per le librerie al dettaglio è stato introdotto dalla Legge di Bilancio dello scorso anno, per essere attuato con DM 23 aprile 2018, pubblicato in GU il 7 giugno dello stesso anno. In considerazione della decorrenza del previsto risparmio erariale (2020) le misure agevolative dovrebbero

essere preservate nell'intensità corrente per l'intero 2019. Ciò posto, vale la pena rimarcare come i tagli lineari mal si conciliano con l'esigenza di valutare distintamente le singole misure nella cornice di una revisione costante degli incentivi fiscali (tax expenditures), già definita per legge nei suoi obblighi e nelle sue procedure.

Effetti finanziari - Alla misura è attribuito un effetto positivo per l'Erario in termini di minori spese pari a 5.590.250 euro a decorrere dal 2020.

Agevolazioni per la vendita al dettaglio di giornali e periodici (commi 806-809)

I commi da 806 a 809 introducono, per gli anni 2019 e 2020, un credito d'imposta a favore degli esercenti attività commerciali che operano esclusivamente nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici. Il credito è concesso nella misura massima di 2.000 euro ed è parametrato agli importi pagati a titolo di IMU, TASI, COSAP e TARI con riferimento ai locali dove si svolge l'attività di vendita, nonché ad altre eventuali spese di locazione o ad altre spese da individuare con il decreto attuativo.

L'agevolazione si estende anche agli esercenti che, pur non svolgendo esclusivamente vendita al dettaglio di giornali e riviste, rappresentano l'unico punto vendita al dettaglio di tali articoli nel comune di riferimento.

Il credito è concesso nei limiti e alle condizioni della normativa europea relativa agli aiuti *de minimis* di cui al Regolamento (UE) 1407/2013 ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Le disposizioni attuative saranno stabilite con un decreto della Presidenza del Consiglio dei ministri, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, da adottare entro 60 giorni a partire dal 1° gennaio 2019.

Il credito d'imposta in commento è riconosciuto nel limite di 13 milioni di euro per il 2019 e di 17 milioni di euro per il 2020.

Osservazioni

La misura, volta a incentivare la vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici, risulta positiva. Come specificato dalla norma, l'agevolazione opera per le edicole e i rivenditori al dettaglio che svolgono esclusivamente la vendita di quotidiani, riviste e periodici e per quegli esercizi che, pur non svolgendo esclusivamente tali attività, siano gli unici punti vendita nel comune considerato, come identificati dall'articolo 2, comma 3 del DLGS n. 170/2001 (ossia, tra gli altri, le rivendite di generi di monopolio, le rivendite di carburanti e oli minerali, le strutture di vendita medie e grandi, nonché i centri commerciali, ecc.).

Effetti finanziari - La norma stanziava per la misura 13 milioni di euro per il 2019 e 17 milioni di euro per il 2020.

Rivalutazione delle quote societarie (commi 940-950)

I commi da 940 a 950 prevedono la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni e delle partecipazioni per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

Si tratta di una disciplina più volte introdotta come misura temporanea a carattere facoltativo e oneroso, da ultimo con la Legge di Bilancio 2017.

A mente delle disposizioni in esame, possono essere rivalutati i beni di impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della Legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello 2017, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore Legge di Bilancio 2019, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi,

dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10%. Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si considera il costo del bene prima della rivalutazione.

Le imposte sostitutive menzionate devono essere versate in un'unica rata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'articolo 14 della L. n. 342/2000, si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2020.

Osservazioni

La nuova norma riproduce sostanzialmente le precedenti rivalutazioni; la previsione dell'obbligo di versamento delle imposte sostitutive in un'unica soluzione, potrebbe determinare uno scarso interesse da parte delle imprese per la misura. Sollecita una riflessione l'opportunità di prevedere, per eventuali interventi futuri, una riduzione delle aliquote delle imposte sostitutive, anche per tenere conto della riduzione dell'aliquota IRES dal 27,5% al 24% a decorrere dal 1° gennaio 2017.

Effetti finanziari –La RT, ipotizzando un processo di ammortamento in 10 anni e una mancata plusvalenza annua pari al 10%, riporta i seguenti effetti finanziari:

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024-2028
Imp. Sos.	49,5	0	0	0	0	0	0
IRES	0	0	-1,1	-3,8	-3,9	-4	-4,1
IRPEF	0	0	-0,1	-0,5	-0,6	-0,7	-0,7
IRAP	0	0	-0,3	-1,1	-1,1	-1,1	-1,1
Totale	49,5	0	-1,4	-5,4	-5,6	-5,8	-5,9

Esigenze emergenziali (commi 985-1024)

La Legge di Bilancio 2019 contiene, dal comma 985 al comma 1024, una serie di disposizioni volte a dare risposte ad alcune esigenze emergenziali riferite ad eventi calamitosi che hanno interessato l'Italia a partire dal 2012.

In particolare, tra le misure fiscali previste, il comma 985 proroga, fino alla definitiva ricostruzione e comunque non oltre il 31 dicembre 2019, l'esenzione dall'IMU, prevista dal secondo periodo del comma 3, articolo 8, del Decreto legge 6 giugno 2012, n. 74, per i fabbricati ubicati nei Comuni dell'Emilia Romagna colpiti dal sisma del 2012 individuati dall'articolo, 2-bis, comma 43, del Decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148⁴⁹.

Il comma 993 prevede l'estensione dal 2018 all'anno d'imposta 2020 dell'esenzione, ai fini delle imposte dirette, dei redditi dei fabbricati distrutti o inagibili ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici 2016.

Il comma 994 dispone un'ulteriore proroga, dal 1° gennaio 2019 al 1° gennaio 2020, del termine fissato per la ripresa dell'attività di accertamento e riscossione nei confronti dei contribuenti danneggiati dagli eventi sismici a decorrere dal 2016. Si ricorda che la sospensione è disciplinata dall'articolo 11, comma 2, del Decreto legge 9 febbraio 2017, n. 8, che prevedeva, originariamente, la ripresa dell'attività di notifica e riscossione a decorrere dal 1° giugno 2018, successivamente prorogato al 1° gennaio 2019 dal Decreto legge 29 maggio 2018, n. 55.

Il comma 1020, inoltre, prevede che le agevolazioni per le imprese aventi sede nella

⁴⁹ Bastiglia, Bomporto, Bondeno, Camposanto, Carpi, Cavezzo, Cento, Concordia sulla Secchia, Crevalcore, Fabbrico, Ferrara, Finale Emilia, Galliera, Guastalla, Luzzara, Medolla, Mirandola, Novi di Modena, Pieve di Cento, Poggio Renatico, Ravarino, Reggiolo, Rolo, San Felice sul Panaro, San Giovanni in Persiceto, San Possidonio, San Prospero, Soliera, Terre del Reno, Vigarano Mainarda.

Zona Franca Urbana della città di Genova siano concesse anche per il periodo d'imposta 2019 e spettino, limitatamente al primo anno di attività, anche alle imprese che avviano la propria attività all'interno della ZFU entro il 31 dicembre 2019. Si prevede inoltre che le esenzioni siano concesse entro un limite massimo di 10 milioni per il 2018 e di 50 milioni annui per il 2019 e 2020. Si ricorda che le agevolazioni previste per la ZFU, istituita con l'articolo 8 del Decreto legge 28 settembre 2018, n. 109, consentono alle imprese con sede principale o operativa all'interno della stessa, definita con provvedimento del Commissario delegato, un'esenzione IRES, IRAP, IMU e un'esenzione dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a carico dei datori di lavoro sulle retribuzioni da lavoro dipendente. La concessione delle agevolazioni, riconosciute in regime de minimis, è subordinata alla dimostrazione della riduzione del fatturato di almeno il 25% nel periodo dal 14 agosto 2018 al 30 settembre 2018 rispetto al valore mediano del corrispondente periodo del triennio 2015-2017.

Osservazioni

Benché le disposizioni contenute nella Legge di Bilancio in commento rappresentino un segnale di interesse nei confronti dei territori che hanno difficoltà a ristabilire la piena ripresa delle loro attività economiche, dopo eventi calamitosi o eccezionali, si ritiene che non siano ancora sufficienti per superare limiti e problematiche applicative delle misure esistenti.

Ci si riferisce, ad esempio, alle misure previste per la ZFU di Genova che, come sostenuto da Confindustria, risultano insufficienti. Non si ritengono adeguati, i benefici fiscali, poiché risultano essere alternativi a quelli che prevedono il ristoro dei danni economici diretti subiti dalle imprese ubicate nella cd. "zona rossa", nonostante siano benefici aventi ambiti soggettivi ed oggettivi di applicazione sostanzialmente diversi. Inoltre, si è più volte richiesto il prolungamento del periodo di riferimento per il calcolo della perdita del fatturato, condizione necessaria per poter accedere ai benefici della ZFU, poiché limitati e non indicativi. Inoltre, risulta dubbia l'interpretazione della disposizione che specifica che le esenzioni riferite alle imprese

che avviano la loro attività all'interno della ZFU siano riferite "limitatamente al primo anno di attività". Non è chiaro, infatti, se il periodo è calcolato secondo il calendario gregoriano, al periodo d'imposta o all'anno solare.

Effetti finanziari - Alla misura relativa all'esenzione IMU per gli immobili resi inagibili dal sisma dell'Emilia (comma 985) la RT ascrive i seguenti effetti di gettito:

	2019	2020	2021
IMU quota comune	-12,18	0	0
IMU quota Stato	-3,57	0	0
Totale	-15,75	0	0

Relativamente alla proroga dell'esenzione dalle imposte dirette dei fabbricati inagibili a causa degli eventi sismici del 2016 (comma 993) la RT stima una perdita di gettito IRPEF/IRES di competenza di circa -1,5 milioni di euro, ascrivendo i seguenti effetti di gettito:

	2019	2020	2021	2022
IRPEF/IRES	0	-2,6	-1,5	1,1

Per quanto riguarda la proroga dell'attività di riscossione nei comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016 (comma 994), la RT stima un aumento degli oneri sull'anno 2019 di circa 10 milioni di euro, ai quali si provvede mediante utilizzo dell'apposito fondo di parte corrente iscritto nello stato di previsione del MEF.

La disposizione di cui al comma 1020, relativa alla ZFU della città di Genova, comporta oneri corrispondenti allo stanziamento di spesa pari a 50 milioni di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020.

Disposizioni in materia di recupero di aiuti incompatibili in Abruzzo (comma 1010)

Il comma 1010 sostituisce il comma 1, dell'articolo 1-septies, del DL n. 55/2018, recante disposizioni in merito alla procedura d'infrazione per aiuti di Stato in relazione ai contributi ricevuti dalle imprese interessate dal sisma del 6 aprile 2009 nel Comune

dell'Aquila. In particolare, viene elevato da 300 a 480 il numero dei giorni – che decorrono dalla comunicazione di avvio del procedimento di recupero degli aiuti dichiarati incompatibili – entro i quali devono essere presentati i dati relativi all'ammontare dei danni subiti per effetto degli eventi sismici verificatisi nella regione Abruzzo a partire dal 6 aprile 2009 e le eventuali osservazioni relative alle somme effettivamente percepite.

Osservazioni

La disposizione è da valutare positivamente.

Effetti finanziari – La disposizione, di natura procedurale, non determina nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Rimborso alle imprese del Piemonte danneggiate dall'alluvione del 1994 (commi 1013-1014)

Al comma 1013 è stata introdotta una modifica relativa al rimborso delle imprese danneggiate dall'alluvione del Piemonte del 1994. Si chiarisce che l'importo del contributo riconosciuto alle imprese che avevano versato tributi, contributi previdenziali e premi INAIL relativamente al triennio 1995-1997 in misura superiore al 10% dell'ammontare dovuto (contributo istituito dall'articolo 1, comma 771, della L. n. 205/2017 – Legge di Bilancio 2018) non deve superare il limite previsto dai regolamenti della Commissione europea relativi all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea per gli aiuti in de minimis.

Si prevede che il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che definirà i criteri e le modalità per l'accesso ai contributi, nonché le modalità per il riparto delle risorse, sia adottato entro il 31 marzo 2019.

Osservazioni

Merita osservare che, in riferimento alla modifica apportata, non appare chiara né la finalità né la formulazione adottata. La previsione della compatibilità del contributo

con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato era già presente nella formulazione originaria della disciplina che prevedeva l'assegnazione del contributo "secondo i requisiti previsti dalla decisione (UE) 2016/195 della Commissione, del 14 agosto 2015", ossia, la restituzione poteva avvenire entro la compensazione del danno subito.

Inoltre, il riferimento al de minimis non è di chiara lettura. La formulazione utilizzata, infatti, non chiarisce se il contributo eventualmente concesso debba rispettare i limiti e le condizioni imposte dalla normativa comunitaria in materia di aiuti de minimis - ossia 200 mila euro ricevuti dall'"impresa unica" in tre esercizi finanziari cumulati con tutti gli altri aiuti de minimis ricevuti nello stesso orizzonte temporale - oppure se sia il solo contributo concesso a rimborso di quanto già versato a non dover superare i 200.000 euro, rendendo, in quest'ultimo caso, fuorviante il riferimento alla regolamentazione comunitaria in materia di aiuti de minimis.

Si attende, pertanto, il Decreto per il chiarimento dei criteri e delle modalità di concessione del contributo.

Effetti finanziari – La misura in commento si limita a modifiche ed integrazioni di natura procedimentale e non comporta nuovi oneri di finanza pubblica. Si ricorda che per il riconoscimento del contributo a fronte degli accadimenti alluvionali in Piemonte nel novembre 1994 sono già stati stanziati 5 milioni di euro per l'anno 2019 dall'articolo 1, comma 773, della Legge di Bilancio 2018.

Bonus/Malus emissioni di CO₂ e detrazione per le infrastrutture di ricarica di veicoli elettrici (commi 1031-1047)

I commi da 1031 a 1041 (ad eccezione del comma 1039) introducono e disciplinano, in via sperimentale, il riconoscimento di un contributo erariale per l'immatricolazione di nuove autovetture in ragione del ridotto livello di emissione di CO₂ delle stesse. A corredo di tale misura, i commi da 1042 a 1047, prevedono, con la medesima finestra temporale, una nuova imposta sulle immatricolazioni di autovetture ad elevate emissioni di CO₂.

Nelle intenzioni del Legislatore le due discipline concorrono pertanto alla formazione di un meccanismo di bonus/malus sulle nuove immatricolazioni atto a perseguire finalità di carattere ambientale.

Più in dettaglio il comma 1031 stabilisce che, a decorrere dal 1° marzo 2019 e fino al 31 dicembre 2021, i soggetti che acquistano (anche in locazione finanziaria) veicoli nuovi di categoria M1⁴⁹, con prezzo di listino inferiore a 50.000 euro IVA esclusa, possono beneficiare di un contributo erariale, variabile a seconda del fatto che contestualmente all'acquisto, venga riconsegnato o meno per la rottamazione un veicolo M1 omologato nelle classi EURO 1, 2, 3 o 4 e che il nuovo veicolo si collochi in due fasce di emissioni di biossido di carbonio per chilometro (CO₂ g/km), come indicato nella tabella che segue:

grammi CO ₂ /km	Contributo (euro)	
	<i>Con rottamazione</i>	<i>Senza rottamazione</i>
0-20	6.000	4.000
21-70	2.500	1.500

Il comma 1032 specifica che il veicolo riconsegnato per la rottamazione deve essere intestato, da almeno 12 mesi al momento dell'acquisto, all'acquirente della nuova autovettura o ad uno dei suoi familiari conviventi.

L'atto di acquisto della nuova autovettura dovrà esplicitare che il veicolo riconsegnato è destinato alla rottamazione ed indicare l'importo del contributo statale riconosciuto. Entro 15 giorni dalla consegna del veicolo usato il venditore è tenuto ad avviarlo alla demolizione, secondo quanto stabilito al comma 1035, e ad adempiere alle relative pratiche burocratiche (cancellazione per demolizione presso lo sportello telematico dell'automobilista), pena il mancato riconoscimento del bonus.

Il contributo erariale è corrisposto direttamente dal venditore all'acquirente, mediante compensazione con il prezzo d'acquisto e non è cumulabile con altri incentivi a carattere nazionale (comma 1036). Si dispone, altresì, che le imprese costruttrici o importatrici dei veicoli nuovi rimborsino ai venditori l'importo del contributo, per poi

recuperarlo, mediante un credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997. Per il credito d'imposta in parola è disposta la disapplicazione dei limiti quantitativi di cui agli articoli 34 della L. n. 388/2000 e 1, comma 53, della L. n. 244/2007.

Il comma 1038 impone oneri documentali in capo alle imprese costruttrici o importatrici, richiedendo la conservazione delle fatture di vendita (trasmesse loro dai venditori) e degli atti d'acquisto dei veicoli, fino al 31 dicembre del quinto anno successivo all'operazione agevolata.

Infine, il comma 1040 demanda ad un decreto interministeriale, da emanare entro 60 giorni a decorrere dal 1° gennaio 2019, il compito di definire le regole applicative del nuovo incentivo, per il quale sono stanziati 60 milioni di euro nel 2019 e 70 milioni per ciascuno dei due anni successivi quale tetto di spesa (comma 1041).

Per quanto attiene la nuova imposta, il comma 1042 ne dispone l'applicabilità alle immatricolazioni da chiunque effettuate - dal 1° marzo 2019 e fino al 31 dicembre 2021 - di veicoli nuovi di categoria M1, che eccedono la soglia di emissioni fissata a 160 grammi di CO₂/km. L'imposta, dovuta in misura fissa, è articolata in quattro fasce a seconda del livello di emissioni di biossido, come riportato nella tabella che segue:

grammi CO₂/km	imposta (euro)
161-175	1.100
176-200	1.600
201-250	2.000
> 250	2.500

Secondo quanto stabilito dai commi 1043 e 1044, l'imposta è dovuta anche in caso di re-immatricolazione in Italia di veicoli precedentemente immatricolati in un altro Stato, mentre non è applicabile per i veicoli ad uso speciale di cui all'Allegato II, parte A, punto 5 della Direttiva 2007/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 settembre 2007⁵⁰.

⁵⁰ Quali, camper, veicoli blindati, ambulanze, auto funebri, veicoli con accesso sedia a rotelle, caravan, gru mobili, carrelli dolly, rimorchi per trasporti eccezionali ed altri veicoli di gruppo speciale.

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato in F24 dall'acquirente o da colui che richiede l'immatricolazione del veicolo, per quanto concerne l'accertamento, la riscossione, ed il contenzioso si fa espresso rinvio, in quanto compatibili, alle discipline applicate in materia di imposte sui redditi (comma 1045).

Per l'individuazione del livello di emissioni funzionale al riconoscimento del bonus, ovvero all'applicazione dell'imposta, il comma 1046 indica in via transitoria (fino al 31 dicembre 2020) quale riferimento il valore relativo al ciclo di prova NEDC (*New European Driving Cycle*), come riportato al secondo riquadro, punto V7 delle carte di circolazione dei veicoli.

Viene da ultimo stabilito che il Ministero dello sviluppo economico attivi uno specifico sistema di monitoraggio della nuova imposta, avvalendosi anche delle informazioni fornite dal Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti (comma 1047).

Il comma 1039, inserito durante il passaggio in Senato delle Legge di Bilancio, prevede l'introduzione nel corpo del DL n. 63/2013 dell'articolo 16-ter volto a regolare una nuova detrazione fiscale, pari al 50% dei costi relativi all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici.

La norma agevola le spese fino ad un massimo di 3.000 euro sostenute dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021 (ivi inclusi i costi relativi alla richiesta di potenza addizionale fino a 7 kW), anche quando sostenuti con riferimento a parti comuni di edifici condominiali.

Le infrastrutture agevolabili devono essere dotate di uno o più punti di ricarica di potenza standard, non accessibili al pubblico (ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettere d) e h) del DLGS n. 257/2016). Le regole attuative saranno definite con apposito decreto interministeriale (cfr. comma 1040)

Osservazioni

In merito al contributo per l'acquisto di veicoli a bassa emissione di CO₂, si osserva che l'incentivo parrebbe rivolto tanto agli acquisti effettuati dalle persone fisiche quanto a quelli operati dalle persone giuridiche. La formulazione normativa appare tuttavia poco chiara in alcuni punti ed è auspicabile che il previsto decreto attuativo scioglia diversi dubbi. Il comma 1031 riferendosi espressamente ai veicoli "nuovi di

fabbrica”, parrebbe escludere dal novero dei beni agevolabili quelli già immatricolati (es. veicoli km 0), tale tesi sembrerebbe conformata dal tenore letterale della norma, laddove richiede sia l’acquisto sia l’immatricolazione dopo il 1° marzo 2019. Quale parametro di riferimento per la concessione dell’incentivo è menzionato un prezzo di listino ufficiale della casa produttrice (al netto dell’IVA) inferiore a 50.000, sul quale non dovrebbero rilevare teoricamente incidere eventuali riduzioni di prezzo o promozioni.

Per fruire dell’incentivo maggiorato, in caso di rottamazione di un autoveicolo usato sono previste specifiche regole dal comma 1033. In particolare si chiarisce che il veicolo consegnato per la rottamazione debba essere intestato da almeno 12 mesi al soggetto intestatario della nuova vettura. La stessa regola vale in caso di acquisto in locazione finanziaria di un nuovo veicolo. Non è tuttavia chiaro l’inquadramento delle fattispecie in cui il veicolo usato che si intende rottamare è stato a sua volta acquisito in locazione finanziaria. Si presume che in tal caso l’agevolazione spetti al locatore (intestatario del veicolo), qualora il veicolo venga invece riscattato dal locatario andrebbe eventualmente precisato se possa concorrere al requisito temporale anche il periodo di “utilizzo” precedente al riscatto.

Per quanto concerne il meccanismo di trasmissione del beneficio tra i vari soggetti coinvolti (acquirenti, venditori, case produttrici/importatori) vale la pena evidenziare il rischio che un eventuale mancato riconoscimento del contributo possa incidere sull’ultimo anello della catena - ossia le case produttrici e gli importatori dei veicoli - anche qualora le violazioni da cui origina il mancato riconoscimento non siano loro attribuibili.

Inoltre, preme segnalare che la norma primaria, pur premurandosi di stabilire la non concorrenza con gli ordinari limiti di utilizzo dei crediti d’imposta, tace sulla possibile rilevanza del credito per la formazione del reddito imponibile ovvero del valore della produzione netta ai fini IRAP.

In relazione al comma 1039, riguardante l’incentivo sotto forma di detrazione fiscale per le spese attinenti alle infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici, si osserva che la norma si rivolge nel suo ambito soggettivo a tutti i contribuenti e non specifica la

tipologia d'imposta della quale effettuare la detrazione, pertanto si è portati a ritenere che possa rendersi applicabile tanto ai fini IRPEF quanto all'IRES. Questa lettura troverebbe supporto anche nel richiamo alle fattispecie di installazioni "non accessibili al pubblico" di cui all'articolo 2, comma 1, lettere d) ed h) del DLGS n. 257/2016, che contemplano, oltre agli edifici abitativi, anche spazi di diversa natura (officine di manutenzione e riparazione, recinzioni di entità per i veicoli ivi in servizio). L'ammontare massimo della spesa sui cui calcolare la detrazione è fissato in 3.000 euro ma non viene specificato se tale importo sia relativo ad un unico periodo d'imposta ovvero all'intero arco temporale di vigenza dell'incentivo.

Per quanto concerne, da ultimo, l'imposta sull'acquisto e l'immatricolazione di veicoli con emissioni di CO2 superiori a 160 g/km si segnala la necessità di disposizioni attuative che possano prevenire criticità interpretative ed applicative.

Effetti finanziari – per il meccanismo di bonus/malus (credito d'imposta e nuova imposta sulle immatricolazioni, la RT evidenzia i seguenti effetti finanziari (di cassa) considerando acconti IRES/IRPEF del 75% e IRAP dell'85%:

	2019	2020	2021	2022	2023
Imposta(malus)	61,73	74,08	74,08	0	0
Credito (bonus)	-60	-70	-70	0	0
Deduz. IRES/IRPEF	0	-3,35	-2,58	-2,30	1,72
Deduz. IRAP	0	-0,58	-0,43	-0,37	0,32
Totale	1,73	0,15	1,07	-2,67	2,04

Con riferimento alla detrazione per le spese inerenti alle infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici l'impatto finanziario è valutato come segue:

2019	2020	2021	2022	2023	Da 2024 a 2029	2030	2031	2032	2033
0,10	-0,3	-1,9	-4,7	-6,8	-5,4	-3,8	-1,4	2	0

Disposizioni in materia di giochi (comma 1051-1052)

Il comma 1051 dispone un incremento del Prelievo Erariale Unico (PREU) applicabile alla raccolta del gioco praticato con apparecchi c.d. *news/lot* (AWP) e *videolotteries* (VLT), indicati rispettivamente all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b) del TULPS (RD n. 773/1931). A tal fine sono rideterminate le aliquote da ultimo stabilite

dall'articolo 9, comma 6 del DL n. 87/2018 (c.d. DL Dignità), che vengono incrementate, dal 1° gennaio 2019, di 1,35 punti per le AWP e di 1,25 punti per le VLT.

Lo stesso comma 1051, fissa, inoltre, in misura non inferiore al 68% la percentuale destinata alle vincite (cd. *payout*) delle AWP e all'84% quella delle VLT, stabilendo che le relative operazioni di adeguamento tecnico debbano essere effettuate entro 18 mesi dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio.

Si riporta di seguito un quadro di sintesi delle modifiche attinenti all'entità del PREU.

Prelievo Erariale Unico sugli apparecchi da divertimento prima delle modifiche apportate dalla presente Legge		
<i>Videolotteries</i> (VLT)	<i>News slot</i> (AWP)	
6,25%	19,25%	Dal 1° settembre 2018
6,65%	19,60%	Dal 1° maggio 2019
6,68%	19,68%	Dal 1° gennaio 2020
6,75%	19,75%	Dal 1° gennaio 2021
6,60%	19,60%	Dal 1° gennaio 2023

Prelievo Erariale Unico sugli apparecchi da divertimento dopo le modifiche apportate dalla presente Legge		
<i>Videolotteries</i> (VLT)	<i>News slot</i> (AWP)	
7,50%	20,60%	Dal 1° gennaio 2019
7,90%	20,95%	Dal 1° maggio 2019
7,93%	21,03%	Dal 1° gennaio 2020
8,00%	21,10%	Dal 1° gennaio 2021
7,85%	20,95%	Dal 1° gennaio 2023

Il comma 1052 modifica, a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'entità dell'imposta unica sui pronostici e sulle scommesse di cui al Decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504.

Per i giochi di abilità a distanza, con vincite in denaro, e per il gioco del bingo a distanza l'aliquota d'imposta è fissata al 25% (in luogo del 20% precedentemente previsto) applicabile sul margine trattenuto in base al regolamento di gioco.

Per le scommesse a quota fissa, escluse quelle ippiche, l'aliquota passa al 20%, se la raccolta avviene su rete fisica (in luogo del previgente 18%) e al 24% se la raccolta

avviene a distanza (in luogo del previgente 22%); in entrambi i casi le aliquote incidono sulla differenza tra le somme giocate e le vincite corrisposte.

Per le scommesse a quota fissa su eventi simulati⁵¹, infine, l'aliquota è fissata al 22% (in luogo del 20% previgente), da applicare sul margine trattenuto in base al regolamento di gioco.

Osservazioni

L'intervento sul PREU, progressivamente peggiorato nel corso dell'iter parlamentare della Legge di Bilancio, costituisce il secondo consistente inasprimento impositivo nell'arco di 3 mesi a carico del settore del gioco legale, colpito in questi anni anche da strette regolatorie in ambito nazionale e da approcci frammentari e deleteri a livello locale (anche la presente Legge di Bilancio torna sulla materia su profili distinti da quello fiscale qui in commento, cfr. commi 569-571).

Per quanto concerne gli apparecchi da gioco l'effetto combinato dell'ennesima contrazione dei payout e dell'aumento del PREU porterà la pressione fiscale vicina al 70% per le AWP e ben oltre il 60% per le VLT, livelli ormai incomparabili con lo scenario europeo, che registra un analogo prelievo di circa il 22% in Germania, del 25% nel Regno Unito e del 38% in Spagna.

Il continuo aumento della pressione fiscale e la frammentazione regolatoria che hanno interessato il settore stanno ormai producendo conseguenze in ambito occupazionale, come evidenziato anche dalle Confederazioni sindacali nella richiesta di attivazione di un tavolo di crisi presso il MiSE avanzata lo scorso settembre.

Come più volte segnalato da Confindustria, il comparto del gioco legale necessita urgentemente di una riforma sistematica, che coinvolga gli operatori, tenga conto degli aspetti fiscali e dei risvolti occupazionali, e ponga termine alla lunga serie di interventi estemporanei, ispirati unicamente a logiche di gettito, che ha connotato le più recenti manovre di bilancio.

⁵¹ Di cui all'articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Effetti finanziari – Alle misure in commento relative agli apparecchi da gioco vengono ascritti i seguenti effetti di gettito

	2019	2020	dal 2021
<i>Newslot (AWP)</i>	319,9	319,9	319,9
<i>Videolotteries (VLT)</i>	297	295	295
Totale	616,9	614,9	614,9

Alle disposizioni che incrementano le aliquote dell'imposta unica sui pronostici e le scommesse vengono attribuiti effetti positivi per l'Erario in termini di maggiori entrate stimate in 102 milioni di euro l'anno a decorrere dal 2019.

Proroga della rideterminazione del valore di acquisto di terreni e partecipazioni (comma 1053-1054)

I commi 1053 e 1054 prorogano di un ulteriore anno i termini per l'esercizio della rideterminazione opzionale del valore di acquisto dei terreni agricoli ed edificabili e delle partecipazioni in società non quotate possedute da persone fisiche e società semplici, a fronte del versamento di imposte sostitutive.

La disciplina in commento, si ricorda, è stata introdotta dall'articolo 2, comma 2, del Decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 ed è stata da allora sempre prorogata.

In particolare, il comma 1053, lettera a) consente di effettuare la rivalutazione per le partecipazioni in società non quotate e per i terreni posseduti al 1° gennaio 2019.

Le successive lettere b) e c) fissano al 30 giugno 2019 i termini previsti, rispettivamente, per il versamento dell'imposta sostitutiva (ovvero della prima rata di quest'ultima qualora si opti per la dilazione triennale del versamento) e della presentazione della perizia di stima richiesta dalla normativa.

Da ultimo, il comma 1054 conferma all'8% l'aliquota dell'imposta sostitutiva, di cui agli articoli 5, comma 2 e 7, comma 2 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Osservazioni

La disposizione risulta positiva. Come già osservato in sede di commento delle precedenti proroghe, si ritiene che il carattere ricorrente della norma dovrebbe indurre il Legislatore ad una riflessione in merito all'introduzione a regime di disposizioni che evitino di reiterare l'intervento ogni anno.

Effetti finanziari – La RT stima un gettito complessivo di circa 341 milioni di euro nel 2019 e di 185 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021; dal 2022 e fino al 2027 si stima una perdita di circa 62 milioni di euro annui.

Abrogazione dell'IRI (comma 1055)

Il comma 1055 dispone l'abrogazione del regime dell'imposta sul reddito imprenditoriale (IRI), di cui all'articolo 55-bis del TUIR, con effetto retroattivo a decorrere dal periodo di imposta 2018.

Osservazioni

Il regime opzionale di tassazione per gli imprenditori individuali e società di persone (IRI) - introdotto dal 1° gennaio 2017 dall'articolo 1, commi 547 e 548 della L. n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) - consentiva l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali locali, in misura pari all'aliquota IRES (24%), sugli utili mantenuti in azienda. L'opzione per il regime IRI aveva valenza quinquennale.

I dubbi interpretativi che sussistevano su taluni profili applicativi del regime IRI (in relazione, a titolo esemplificativo, al trattamento degli utili formatosi nel periodo di vigenza del regime sostitutivo, in caso di fuoriuscita dal regime), risolti soltanto nel 2017 con le modifiche apportate dal DL n. 50/2017, avevano portato ad uno slittamento della sua entrata in vigore al 1° gennaio 2018, ad opera del comma 1063 dell'articolo unico della Legge di Bilancio 2018.

L'abrogazione del regime IRI operata dalla Legge di Bilancio 2019 interviene, quindi,

sul primo anno di applicazione di tale misura (periodo di imposta 2018), con potenziali effetti negativi per i contribuenti che, avendo deciso di optare per tale regime, si trovano ad aver versato, nel corso del 2018, acconti di imposta, seguendo il metodo previsionale, in misura inferiore rispetto alla tassazione ordinaria IRPEF ora dovuta a seguito dell'abrogazione del regime agevolato.

Nella risposta data dal Sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle Finanze, in Commissione Finanze alla Camera dei Deputati, all'interrogazione parlamentare n. 5-00675 del 10 ottobre 2018, è stato illustrato come l'abrogazione di tale regime agevolato dovrebbe essere compensata dall'ampliamento della platea dei soggetti che possono fruire del regime forfettario sui contribuenti minori. Tale regime prevede, infatti, l'applicazione sui soggetti di una imposta sostitutiva nella misura del 15%, con aliquota inferiore a quanto stabilito ai fini IRI.

In realtà, in considerazione del diverso ambito soggettivo di applicazione dei due regimi (ad esempio, le società di persone che potevano optare per il regime IRI, non possono accedere al nuovo regime forfettario), si sottolinea come alcuni soggetti potrebbero subire una penalizzazione dall'abrogazione dell'imposta sul reddito imprenditoriale.

Sarebbe quindi auspicabile, in virtù del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede dei contribuenti, un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate volto a confermare l'esclusione dall'applicazione di sanzioni nei confronti dei contribuenti che hanno versato nel corso del 2018 acconti risultanti ora insufficienti.

Ciò, peraltro, sarebbe assolutamente in linea con quanto già avvenuto, al momento del rinvio dell'entrata in vigore dell'IRI operato dalla Legge di Bilancio 2018, con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E del 22 giugno 2018.

Effetti finanziari – La RT ascrive alla norma in commento maggiori entrate per l'Erario, per effetto del recupero delle somme precedentemente stanziati a copertura dell'IRI, pari a: 1.212,1 milioni di euro nel 2018, 1.231,3 milioni di euro nel 2019 e 1.255,7 milioni di euro dal 2020, di seguito la tabella di maggior dettaglio:

	2018	2019	Dal 2020
--	------	------	----------

IRI	-1911,6	-1891,3	-1871,6
IRPEF e addizionali	3121,4	3116,2	3116,3
Credito d'imposta	2,3	6,4	10,6
Totale	1212,1	1231,3	1255,7

Deducibilità perdite su crediti IFRS 9 (commi 1067-1069)

I commi da 1067 a 1069 prevedono un differimento della deducibilità dei componenti reddituali negativi derivanti dall'adozione del nuovo modello di rilevazione delle perdite su crediti, di cui al principio contabile internazionale IFRS 9, iscritti in bilancio dagli enti creditizi e finanziari in sede di prima adozione del medesimo standard internazionale.

L'IFRS 9 prevede, in estrema sintesi che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, i valori contabili delle attività finanziarie deteriorate per l'esercizio in corso debbano essere calcolati considerando non più le perdite creditizie subite alla data di chiusura del bilancio (come richiesto dal previgente IAS 39), bensì tenendo conto delle perdite creditizie attese proiettando tale stima sull'intera durata residua dell'attività stessa. Tali perdite attese su crediti sono oggetto di periodica revisione determinando la rilevazione di rettifiche o riprese di valore in contropartita della rilevazione del relativo fondo a copertura perdite.

In base alla disciplina previgente, tali rettifiche di valore erano integralmente deducibili nel periodo di imposta di rilevazione, ai sensi dell'articolo 7 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 gennaio 2018.

Per effetto delle modifiche apportate dai commi 1067 e 1068, le rettifiche di valore rilevate nel primo periodo d'imposta di adozione dell'IFRS 9, sono ora deducibili in tale esercizio dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società e dell'IRAP limitatamente ad una quota pari al 10% del loro ammontare, mentre la restante quota del 90% è recuperata in quote costanti nei nove periodi d'imposta successivi.

Il comma 1069 chiarisce, che, in deroga al principio dell'irretroattività delle norme tributarie stabilito dallo Statuto del Contribuente (articolo 3 della legge n. 212 del 2000), le norme introdotte si applicano in sede di prima applicazione del principio contabile IFRS 9, ancorché effettuata prima dell'entrata in vigore del provvedimento

in esame (dunque anche se applicato prima del 1° gennaio 2019).

Nella Relazione illustrativa si chiarisce che le imposte anticipate (DTA) iscritte in bilancio a fronte del differimento della deduzione ai fini IRES e IRAP non sono trasformabili in crediti di imposta, non essendo applicabile a tale fattispecie quanto previsto dal DL n. 225/2010.

Osservazioni

La norma, di interesse del settore finanziario, si sostanzia in un differimento temporale della deducibilità delle rettifiche di valore dei crediti alla clientela, derivanti dall'applicazione del modello basato sulle perdite subite, emerse in sede di prima applicazione dell'IFRS 9, al fine di ottenere un effetto finanziario positivo di cassa per il periodo di imposta 2019.

Effetti finanziari – La RT stima, sulla base dei dati forniti dalla Banca d'Italia, che dalla norma in commento derivino i seguenti effetti:

	2019	Dal 2020 al 2028	2029
IRES	1005,5	-111,7	0
IRAP	164,5	-18,3	0
Totale	1170	-130	0

Incentivi per alla rottamazione per l'acquisto di motoveicoli elettrici o ibridi (commi 1057-1064)

I commi da 1057 a 1064 introducono incentivi per la sostituzione di motoveicoli inquinanti con motoveicoli elettrici o ibridi nuovi di fabbrica.

In particolare il comma 1057 stabilisce che – per il solo 2019 – chiunque acquisti un motoveicolo elettrico o ibrido nuovo, con potenza inferiore o uguale a 11kW, di

categoria L1 e L3⁵², consegnando contestualmente un veicolo della medesima categoria omologato Euro 0, 1 o 2, posseduto da almeno 12 mesi (anche in locazione finanziaria), possa beneficiare di un contributo erariale pari al 30% del prezzo di acquisto fino ad un massimo di 3.000 euro.

I commi 1058 e 1059 definiscono regole atte ad assicurare che i veicoli usati non siano rimessi in circolazione e siano avviati alla demolizione.

Il contributo erariale, riconosciuto dal venditore mediante compensazione del prezzo d'acquisto deve essere a sua volta rimborsato a questi dalle imprese costruttrici o importatrici dei motoveicoli che lo recuperano mediante credito d'imposta.

Il comma 1061 precisa che il credito d'imposta potrà essere utilizzato per il versamento delle ritenute IRPEF operate in qualità di sostituti d'imposta sul reddito da lavoro dipendente, nonché per il versamento dell'IRPEF, dell'IRES o dell'IVA, dovute anche in acconto per l'esercizio in cui viene richiesto al PRA l'originale del certificato di proprietà e per i successivi.

Il comma 1062 pone a carico delle imprese costruttrici o importatrici specifici oneri documentali.

Per la concessione del contributo sono stanziati 10 milioni di euro di euro nel 2019. La disciplina applicativa è demandata ad un decreto interministeriale da emanare entro 60 giorni a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Osservazioni

Si osserva che la misura, pur riprendendo sotto alcuni aspetti la disciplina dell'analogo meccanismo agevolativo stabilito per l'acquisto di autoveicoli con contenute emissioni di biossido di carbonio (vedi commi 1031 e ss), si discosta significativamente da questa in relazione alle norme fiscali. In particolare, appare difforme il comma 1061, che omette di richiamare con precisione il meccanismo di

⁵² Veicoli a due ruote con cilindrata inferiore (L1) o superiore (L3) a 50 cc – se dotati di motore termico - e velocità massima inferiore (L1) o superiore (L3) a 45 km/h.

compensazione ex articolo 17 del DLGS n. 241/1997 fornendo invece una peculiare elencazione di fattispecie di utilizzo del credito. Appare anomalo, altresì, il mancato richiamo alla non imponibilità del credito d'imposta (ai fini IRES o IRAP) e alle eventuali possibilità di cumulo con altri incentivi nazionali. L'agevolazione parrebbe fruibile anche da soggetti diversi dalle persone fisiche.

Effetti finanziari– L'onere massimo della misura, coincidente con il tetto di spesa del contributo, è pari a 10 milioni di euro per il solo 2019.

Facoltà di applicazione dei principi contabili internazionali (commi 1070-1071)

Il comma 1070 riconosce ai soggetti cui si applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, ai sensi dell'articolo 2 del Decreto legislativo 14 marzo 2005, n. 38, la facoltà di non applicare gli standard internazionali nelle ipotesi in cui i loro titoli non siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2 del DLGS n. 38/2005, sono obbligati alla redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali i seguenti soggetti:

- le società quotate (cioè che emettono strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea);
- le società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in misura rilevante, sebbene non quotati in mercati regolamentati;
- le banche, le società finanziarie italiane e le società di partecipazione finanziaria mista italiane che controllano banche o gruppi bancari; le SIM, le SGR, le società finanziarie, gli istituti di moneta elettronica e gli istituti di pagamento;
- le società consolidate da quelle per le quali vige l'obbligo di adozione dei principi contabili, fatta eccezione per le società minori che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'art. 2435-bis del codice civile;

- le imprese di assicurazione quotate, ovvero quelle che redigono il bilancio consolidato del gruppo assicurativo.

Il comma 1071 prevede che tale facoltà sia esercitabile a decorrere dal periodo di imposta precedente alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019 (vale a dire al periodo di imposta 2018 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

Osservazioni

La disposizione si rivolge alle banche e agli intermediari finanziari, che non hanno titoli ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato, riconoscendo loro la facoltà di disapplicare i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), in deroga all'obbligo generalizzato previsto per il settore bancario dal DLGS n. 38/2005.

La misura - per quanto sollevi talune criticità, tenuto conto, anche della totale assenza di una disciplina transitoria – sembra rispondere all'obiettivo di evitare che le eccezionali situazioni di turbolenza dei mercati finanziari, che hanno caratterizzato gli ultimi mesi dell'anno, possano impattare sui bilanci delle imprese bancarie di minori dimensioni (es. banche di credito cooperative) per effetto dell'adozione obbligatoria dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Merita ricordare che tali principi contabili, ad esempio, impongono la valutazione delle attività finanziarie disponibili per la vendita (c.d. available for sale o "AFS"), ai valori attuali di mercato (es. "fair value"), con potenziali effetti negativi sul conto economico delle imprese bancarie. Secondo alcune stime della Banca d'Italia, l'impatto di tali svalutazioni delle attività finanziarie per il sistema di credito cooperativo è stimabile in circa 2,5 miliardi di euro.

L'intervento in commento si affianca a quanto previsto dall'articolo 20-quater, comma 1 del DL n. 119/2018 (c.d. Decreto fiscale collegato) che ha riconosciuto analogamente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali OIC (es. imprese industriali non quotate) la facoltà di mantenere i titoli iscritti nell'attivo circolante nel bilancio dell'esercizio in corso al 24 ottobre 2018, al medesimo valore del bilancio

precedente.

La disposizione del Decreto fiscale collegato, che ricalca misure analoghe adottate dal nostro Paese in periodi passati di forte turbolenza “finanziaria” (es. articolo 15, comma 13 del DL n. 185/2008), consente di derogare, per un solo anno, alle norme civilistiche (articolo 2426, comma 1, n. 9, codice civile), che impongono la svalutazione dei titoli iscritti nell’attivo qualora il costo di acquisto sia superiore al loro valore di realizzazione desumibile del mercato.

In realtà, mentre la norma prevista nel Decreto fiscale collegato stabilisce una deroga ai principi contabili nazionali delimitata sul piano oggettivo e temporale (solo per un periodo di imposta), la disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2019 riconosce ai soggetti che adottano gli IAS/IFRS una deroga ampia sul piano oggettivo (non risultando espressamente limitata ai principi contabili internazionali relativi alla valutazione dei titoli AFS), senza prevedere una scadenza temporale.

Di fatto, con l’attuale formulazione della norma si stravolge la struttura del DLGS n. 38/2005 creando una nuova categoria di operatori economici che avranno la facoltà di decidere singolarmente se adottare i principi contabili nazionali ovvero quelli internazionali ai fini della redazione del proprio bilancio.

Lasciare al singolo operatore la facoltà di aderire o meno ad un predeterminato sistema di regole contabili, senza stabilire delle precise regole, condizioni e limiti temporali, rischia di creare confusione. Peraltro sarebbero da valutare gli effetti della disposizione in commento, sulla disciplina europea di vigilanza del sistema bancario.

Come accennato, la modifica normativa risulta del tutto carente di una disciplina che regoli il regime di passaggio dai principi contabili internazionali a quelli nazionali, nonché degli eventuali riflessi fiscali che ne deriverebbero per i soggetti che optano per tale scelta.

Da ultimo, come evidenziato dall’Ufficio Servizio Bilancio del Senato (nota n. 52/2018), il fatto che i principi contabili nazionali ed internazionali possano prevedere, per diversi fatti gestionali, differenti criteri di valutazione e di contabilizzazione, ha un rilevante impatto ai fini della determinazione della base

imponibile IRES ed IRAP.

Non si può escludere che l'opzione per il "ritorno" ai principi contabili nazionali, in luogo di quelli internazionali, possa essere motivata anche da ragioni di convenienza fiscale, con la conseguenza di possibili effetti finanziari negativi, ritenuti non stimabili a priori come indicato nella Relazione tecnica.

Effetti finanziari – La RT non attribuisce effetti finanziari alla misura ritenendo non stimabili i relativi riflessi fiscali valutati in relazione ai soggetti che di fatto decideranno di esercitare la facoltà prevista dalla norma.

Deducibilità quote di ammortamento avviamento e beni immateriali (comma 1079)

Il comma 1079 interviene sulla disciplina di deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate cui si applicano i commi 55, 56-bis, 56-bis.1 e 56-ter dell'articolo 2 del Decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225 (c.d. DTA qualificate) e che risultano non dedotte ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

L'ammontare complessivo di tali componenti negativi non dedotti, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, sarà deducibile in modo scaglionato lungo l'orizzonte temporale e in base alle percentuali previste dalla norma, così stabilite:

2018	2019	2020	2021	Dal 2022 al 2027	2028	2029
0%	5%	3%	10%	12%	5%	5%

Si rinvia al 2019 e si rimodula la deducibilità delle quote di ammortamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate (DTA), non ancora dedotte fino al 31 dicembre 2017, in luogo di rinviare e rimodulare quelle non ancora dedotte nel periodo d'imposta in

corso al 31 dicembre 2018.

Osservazioni – *La norma non ha finalità ulteriori rispetto al recupero immediato di risorse e comporta un significativo aggravio fiscale per le imprese nei prossimi anni, ad ulteriore detrimento della liquidità delle stesse.*

Effetti finanziari – Si riportano di seguito gli effetti finanziari attribuiti dalla RT alle disposizioni in commento:

	2018	2019	2020	2021	Dal 2022 al 2027	2028	2029
IRES	597,2	682,5	597,2	0	-170,7	-426,5	-426,5
IRAP	142,2	162,5	142,2	0	-40,6	-101,6	-101,6
Totale	739,4	845	739,4	0	-211,3	-528,1	-528,1

Abrogazione ACE (comma 1080)

Il comma 1080 sopprime la disciplina dell’Aiuto alla crescita economica (ACE), abrogando, dal 1° gennaio 2019, la disposizione che l’aveva originariamente introdotta (l’articolo 1 del DL n. 201/2011) ed i commi da 549 a 553 dell’articolo 1 della L. n. 232/2016, con cui erano state apportate recentemente modifiche alla stessa.

Le nuove norme fanno salvi gli effetti dell’ACE in capo ai contribuenti che ne hanno già maturato il diritto; il comma 1080 specifica, infatti, che continueranno ad applicarsi le disposizioni contenute nell’articolo 3, comma 2, del DM 3 agosto 2017, relativamente al rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2018. La relazione illustrativa della disposizione chiarisce che i diritti acquisiti saranno salvaguardati anche per i soggetti che hanno maturato l’ACE nell’ambito del consolidato o del regime di trasparenza fiscale.

Si ricorda che il sopracitato articolo 3, comma 2, del DM 3 agosto 2017 stabilisce che le eventuali eccedenze di rendimento nozionale ACE possano essere riportate in deduzione del reddito complessivo netto dei periodi d’imposta successivi; tale riporto può essere operato senza limitazioni temporali e fino al completo assorbimento delle

eccedenze.

Nella parte finale, l'articolo 3 comma 2 richiamato precisa, altresì, che le eccedenze ACE possono essere utilizzate anche ai sensi del successivo comma 3; quest'ultimo, a sua volta, regola la facoltà di convertirle in un credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in abbattimento dell'IRAP, in 5 quote annuali di pari importo (facoltà introdotta dall'articolo 19, comma 2, lettera b) del DL n. 91/2014). In considerazione di questo richiamo indiretto si ritiene che l'abrogazione disposta dal comma 1080 in commento non pregiudichi il possibile utilizzo delle eccedenze ACE ai fini IRAP, e ciò sia in relazione alle quote di credito già trasformato e non ancora compensato, sia con riguardo alla facoltà di operare la trasformazione.

In relazione a quest'ultima, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 21/E del 31 giugno 2015 ha fornito vari chiarimenti operativi, precisando, tra le altre cose, che possono essere oggetto di trasformazione unicamente le eccedenze ACE di periodo e che l'operazione di conversione risulta irreversibile (l'eccedenza trasformata in credito IRAP non può essere riconvertita ai fini IRES ed il credito d'imposta non può essere rimborsato né ceduto). Alla luce delle nuove norme, pertanto, la conversione potrà trovare applicazione, per l'ultima volta, solo con riferimento ad eventuali eccedenze maturate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e non anche per quelle pregresse.

Osservazioni

L'ACE è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 1 del DL n. 201/2011 allo scopo di favorire la capitalizzazione delle imprese e nel tentativo, al contempo, di pervenire ad un maggiore equilibrio nel trattamento fiscale del capitale proprio rispetto al capitale di debito. Alla luce dell'abrogazione disposta dalle norme in commento, l'incentivo è rimasto in vigore dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 a quello in corso al 31 dicembre 2018.

In tale lasso temporale, l'ACE ha consentito la deducibilità dal reddito imponibile netto del rendimento nozionale dei nuovi apporti di capitale (conferimenti in denaro o destinazione di utili a riserva, ad esclusione di quelle indisponibili), effettuati dai

soggetti IRES in incremento rispetto al capitale esistente al 31 dicembre 2010. Per i soggetti IRPEF, la medesima deduzione è stata accordata sulla base del rendimento nozionale dell'intero patrimonio netto esistente al termine di ciascun esercizio fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015; successivamente, anche per tale categoria l'ACE ha agito solo sul differenziale patrimoniale positivo rispetto alle consistenze rilevate al 31 dicembre 2010 (articolo 1, comma 550, lettera e) della L. n. 232/2016).

Le aliquote del rendimento nozionale (stabilite dall'articolo 1, comma 3, del DL n. 201/2011) hanno subito negli anni vari ritocchi, sintetizzati nella tabella che segue:

Coefficienti per il calcolo del rendimento nozionale nel periodo di vigenza dell'ACE								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Formulazione originaria	3%	3%	3%	Da determinare con DM				
A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, co. 137 della L. n. 147/2013				4%	4,5%	4,75%	Da determinare con DM	
A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, co. 550 della L. n. 232/2016							2,3%	2,7%
A seguito delle modifiche apportate dall'art. 7, co. 1 del DL. n. 50/2017							1,6%	1,5%

Oltre agli interventi sulle modalità di calcolo dell'incentivo e sull'entità del coefficiente di rendimento, la disciplina dell'ACE ha visto l'introduzione di due agevolazioni ancillari ad opera dell'articolo 19 del DL n. 91/2014. La prima, consistente in una maggiorazione del 40%, per tre esercizi, delle variazioni in aumento del capitale proprio in favore di società con azioni quotate in mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione di Paesi UE o SEE (c.d. super-ACE); e la seconda, consistente nella possibilità di convertire le eccedenze ACE non dedotte dall'imponibile di periodo in un credito d'imposta fruibile unicamente in abbattimento dell'IRAP in 5 quote annuali di pari importo.

Il meccanismo della c.d. super-ACE per le società quotate, soggetto alla previa autorizzazione della Commissione europea in relazione alla compatibilità con le regole del mercato interno, non è di fatto mai entrato in vigore ed è stato abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2017 (ad opera dell'articolo 1, comma 550, della L. n.

232/2016).

La trasformazione delle eccedenze ACE in credito IRAP, al contrario, è divenuta operativa a partire dal periodo d'imposta 2014.

L'articolo 7, comma 13 del DLGS n. 157/2015 ha poi integrato l'articolo 1 del DL n. 201/2011 prevedendo, dal 1° gennaio 2016, la possibilità di interpellare l'Amministrazione finanziaria in relazione alla disapplicazione delle disposizioni anti-elusive della disciplina. Anche questa facoltà risulta però ora soppressa a decorrere dal 1° gennaio 2019, circostanza che potrebbe creare incertezze soprattutto in relazione all'ultimo periodo di applicazione dell'ACE.

Le disposizioni attuative dell'ACE, inizialmente stabilite con DM 14 marzo 2012, sono state aggiornate dal più recente DM 3 agosto 2017, che, oltre ad adeguare le regole alle novità, anche contabili sopraggiunte con il DLGS n. 139/2015, ha disposto nuove norme anti-elusive focalizzate sulle dinamiche interne ai gruppi societari.

Dal breve riassunto della disciplina appena tracciato si evince un percorso pluriennale di consolidamento dell'incentivo, che, nonostante i frequenti ritocchi, aveva reso l'ACE un meccanismo familiare alle imprese. I più recenti dati fiscali pubblicati dal MEF (periodo d'imposta 2015) indicavano 302.700 soggetti IRES con diritto alla deduzione ACE (il 26,4% del totale dei dichiaranti IRES). Per quanto concerne i soggetti IRPEF, la deduzione (periodo d'imposta 2016) era richiesta da 33.400 società di persone (in forte contrazione rispetto al periodo precedente - 84.300 società - per effetto delle menzionate modifiche al meccanismo di calcolo).

Il venir meno dell'ACE, nelle intenzioni del Legislatore, è parzialmente compensato dalle nuove regole in materia di tassazione agevolata degli utili reinvestiti introdotte dai commi 28-34 della presente Legge di Bilancio (oggetto di separato commento in questa circolare, al quale si rinvia). I due meccanismi appaiono tuttavia molto differenti. Sul piano sostanziale preme osservare come il progressivo decremento dei coefficienti ACE e dell'aliquota IRES abbia nel tempo contratto i benefici fiscali dell'Aiuto alla Crescita Economica che nell'ultimo periodo di applicazione (con coefficiente 1,5% e aliquota IRES al 24%) produrrà un risparmio fiscale di 0,36 centesimi annui per ogni euro di incremento patrimoniale. D'altro canto, la nuova

tassazione agevolata degli utili reinvestiti (che esclude quindi i versamenti dei soci ad incremento del patrimonio), sebbene possa apparire più vantaggiosa sul piano sostanziale grazie ad uno sgravio di 9 punti IRES, sconta le problematiche legate ad una formulazione normativa complessa e alle inevitabili incertezze applicative che accompagnano l'introduzione dei nuovi regimi. In aggiunta, sul piano economico, è difficile ipotizzare gli effetti più ampi dell'abrogazione dell'ACE sulla liquidità delle imprese formatasi medio tempore sotto la spinta dell'agevolazione, queste ultime potrebbero verosimilmente riconsiderare aspetti della loro struttura patrimoniale in funzione del nuovo quadro normativo.

Effetti finanziari – La RT al provvedimento ascrive all'abrogazione dell'ACE i seguenti effetti finanziari:

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
IRES	1192,1	1192,1	1192,1	1192,1	1192,1	1192,1
Credito IRAP	227,8	227,8	227,8	227,8	227,8	227,8
IRPEF	33,4	33,4	33,4	33,4	33,4	33,4
Totale	1453,3	1453,3	1453,3	1453,3	1453,3	1453,3

Interpretazione imposta di registro (comma 1084)

Il comma 1084 statuisce che l'articolo 1, comma 87, lettera a), della Legge di Bilancio 2018 ha valenza di interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), norma in tema di interpretazione degli atti presentati per la registrazione, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Osservazioni

La disposizione risolve una querelle sorta a seguito della modifica, operata dall'articolo 1, comma 87, della Legge di Bilancio 2018, all'articolo 20 del TUR, relativo alle modalità di applicazione dell'imposta di registro agli atti presentati per la registrazione.

Al riguardo, si rammenta che la modifica operata dal citato comma 87 aveva

consentito di applicare l'imposta di registro in base al contenuto del singolo atto presentato alla registrazione, senza considerare atti collegati o elementi extratestuali. In tal modo era stato possibile risolvere l'annoso contenzioso sorto sulla natura elusiva delle operazioni di trasferimento indiretto d'azienda (operazioni di conferimento di azienda seguite dalla successiva cessione di partecipazioni), allineando la disciplina dell'imposta di registro a quella delle imposte sui redditi, in base alla quale tali operazioni sono da considerarsi non elusive (ai sensi dell'articolo 176, comma 3, TUIR).

Considerata l'importanza e la portata applicativa della norma, Confindustria aveva manifestato, sin da subito, l'urgenza di confermarne la natura interpretativa; invece, quasi immediatamente dopo l'entrata in vigore della modifica normativa, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 26 gennaio 2018, n. 2007, ha ritenuto l'intervento operato dalla Legge di Bilancio 2018 come avente natura innovativa, negandone, dunque, la natura di interpretazione autentica. Secondo la medesima sentenza, pertanto, la modifica normativa si sarebbe dovuta applicare alle sole attività di controllo degli atti presentati per la registrazione dopo il 1° gennaio 2018.

La Corte di Cassazione ha, poi, con successive pronunce osservato che mancherebbero in concreto i presupposti per l'adozione di una norma di interpretazione autentica (in tal senso, Cass., Sezione V, Sent. n. 4407 del 23 febbraio 2018; Cass., Sezione V, Sent. n. 4590 del 28 febbraio 2018; Cass., Sez. V, Ord. N. 57489 del 9 marzo 2018). Invero, non è mancata giurisprudenza di merito che si è discostata dall'orientamento della Corte di Cassazione, ritenendo che il comma 87 citato esprima una norma di interpretazione autentica e, quindi, applicabile anche ai giudizi in corso (cfr. CTP Reggio Emilia, sent. n. 4 del 31 gennaio 2018; CTP Milano, sent. n. 3887 del 21 settembre 2018).

In tale contesto si innesta la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate che, in occasione del consueto incontro con la stampa specializzata sulle novità fiscali (c.d. Telefisco 2018), tenutosi il 1° febbraio 2018, ha escluso la natura interpretativa della norma in discorso, ritenendo di dover limitare l'applicazione della nuova disposizione alle attività di liquidazione effettuate dagli Uffici a decorrere dal 1° gennaio 2018, con conseguente esclusione della sua applicabilità agli avvisi di accertamento emanati

prima della suddetta data.

Da ultimo, lo scorso 28 novembre 2018, il tema è stato oggetto di una interrogazione parlamentare presso la VI Commissione Finanze della camera dei Deputati, ove il MEF ha ribadito la portata innovativa e non interpretativa delle disposizioni in questione.

Descritto in questi termini lo scenario di riferimento, si ritiene positivo l'intervento attuato dal legislatore in sede di Legge di Bilancio 2019, mediante il quale si chiarisce che la disposizione recata dal comma 87 in questione ha valenza di interpretazione autentica, dirimendo così in termini definitivi, i dubbi sorti durante l'anno appena trascorso.

Effetti finanziari - Alla norma non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Misure in materia di IRAP (commi 1085-1086)

Il comma 1085, lettera a) abroga la deduzione, di importo fino a 15.000 euro, su base annua, in materia di IRAP, riconosciuta in favore dei soggetti passivi che impiegano lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in determinate regioni (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 3 del DLGS n. 446/1997.

La lettera b), ai fini del coordinamento normativo, elimina il riferimento alla deduzione dal comma 4-bis.2 dell'articolo 11 citato.

Il comma 1086 dispone l'abrogazione del credito d'imposta IRAP, pari al 10% dell'imposta lorda e utilizzabile esclusivamente in compensazione, di cui all'articolo 1, comma 21 della Legge di Bilancio 2015, spettante ai soggetti che non hanno lavoratori dipendenti.

Osservazioni

La deduzione forfetaria per i dipendenti impiegati nelle aree svantaggiate è stata introdotta come intervento aggiuntivo per diminuire l'incidenza degli oneri impropri sul costo del lavoro (c.d. cuneo fiscale) dall'articolo 1, commi da 266 a 269 della legge

27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. Legge Finanziaria 2007).

Con l'introduzione dell'articolo 1, comma 20, della Legge di Stabilità 2015, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, tutte le imprese residenti fiscalmente in Italia possono dedurre dalla base imponibile IRAP il costo complessivo dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato.

Pertanto, la misura non ha sostanziali impatti finanziari sulle imprese.

Per quanto concerne l'abolizione del credito d'imposta spettante ai soggetti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, è utile ricordare che tale credito d'imposta fu introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 e fu frutto della volontà di garantire una parità di trattamento tra coloro i quali non si avvalevano di lavoratori dipendenti e coloro che potevano (e possono) sfruttare la deduzione integrale del costo dei lavoratori dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

In via generale, comunque, l'effetto dell'intervento si considera in parte compensato dall'allargamento della base imponibile IRAP dei soggetti che possono accedere al regime forfetario.

Effetti finanziari – All'intervento di abrogazione della deduzione forfetaria per i dipendenti assunti in aree svantaggiate, di cui al comma 1085, non si ascrivono effetti finanziari, trattandosi di un intervento di coordinamento.

Relativamente, invece, al comma 1086 (abrogazione del credito IRAP per i soggetti che non hanno lavoratori autonomi), si evidenzia una minore spesa pari a 163 milioni di euro dal 2019.

Modalità di commisurazione della TARI (comma 1093)

Il comma 1093 dispone la proroga, anche per il periodo di imposta 2019, della facoltà concessa ai Comuni ai fini della determinazione della tariffa TARI di derogare ai criteri stabiliti dal regolamento ministeriale di cui al DPR 27 aprile 1999, n. 158, nelle more della sua revisione.

Osservazioni

Per il sesto anno consecutivo viene prorogata la norma transitoria, introdotta dalla Legge di Stabilità 2014, che consente ai Comuni di discostarsi nella determinazione della tariffa rifiuti per le singole categorie economiche, dai coefficienti presuntivi di produzione qualitativa e quantitativa dei rifiuti stabiliti a livello ministeriale dal DPR n. 158/1999 (c.d. criterio normalizzato).

In particolare, i Comuni possono determinare in via alternativa la tariffa TARI in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte, nonché al costo del servizio sui rifiuti (c.d. criterio medio-ordinario) variando in aumento o in diminuzione, in misura pari al 50%, i coefficienti massimi o minimi ministeriali.

Tale discrezionalità dei Comuni è comunque vincolata al rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008.

Acconto cedolare secca (comma 1127)

Modificando l'articolo 3, comma 4, del DLGS n. 23/2011, il comma 1127 incrementa al 100%, a decorrere dal 2021, la misura dell'acconto della cedolare secca sulle locazioni ad uso abitativo di unità immobiliari. Si ricorda che, prima delle modifiche in commento, l'ammontare dell'acconto era pari al 95%, quota che resta confermata pertanto per ulteriori 2 anni (2019 e 2020).

Osservazioni

La misura è ispirata alla necessità di reperire risorse aggiuntive a decorrere dal 2021. Si ricorda che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 7 aprile 2011 ha precisato che non è dovuto l'acconto e l'imposta è versata a saldo se l'importo su cui calcolare l'acconto non supera i 51,65 euro.

Ove dovuto, l'acconto deve essere versato, in un'unica soluzione, entro il 30 novembre di ciascun anno se inferiore a 257,52 euro e in due rate se superiore a tale soglia, la prima delle quali nella misura del 40% entro il 30 giugno di ciascun anno (ovvero entro il 31 luglio con una maggiorazione dello 0,40% a titolo di interessi) e la seconda, per il restante 60%, entro il 30 novembre.

Il versamento a saldo deve essere effettuato entro il 30 giugno dell'anno successivo al periodo cui si riferisce (ovvero entro il 31 luglio con una maggiorazione del 0,40% a titolo di interessi).

Eccezion fatta per i casi di modifica dell'aliquota del regime opzionale (invero non rari per talune fattispecie - cfr. ad esempio, articolo 4 del DL n. 102/2013, articolo 9 del DL n. 47/2014), le caratteristiche di quest'ultimo contribuiscono a rendere costante la base imponibile e non dovrebbero, pertanto, indurre scostamenti sostanziali (si ricorda che l'adesione al regime comporta la rinuncia alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone di locazione, anche se previsto dal contratto e anche in relazione alle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT).

La maggiorazione dell'acconto trova applicazione, a decorrere dal 2021, anche con riferimento all'estensione del regime opzionale agli immobili commerciali oggetto di commento nel presente documento, al quale si rinvia (comma 59).

Effetti finanziari - La RT attribuisce alla misura un effetto positivo (di cassa) con maggior gettito stimato dal 2021 per 115,7 milioni di euro. All'estensione della maggiorazione d'acconto per gli immobili commerciali (per i quali ai sensi del comma 59 è concessa la facoltà per la cedolare secca) è attribuito un effetto positivo (di cassa) di 10,2 milioni di euro nel 2021 con corrispondente riduzione nel 2026.

Contributo di sbarco nel comune di Venezia (comma 1129)

Il comma 1129 autorizza il comune di Venezia ad applicare un contributo di sbarco - di cui all'articolo 4, comma 3-bis del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 - fino all'importo massimo di 10 euro, per l'accesso, con qualsiasi vettore, alla città antica e alle altre isole minori della laguna. Il contributo è alternativo all'imposta di soggiorno, di cui al comma 1 dello stesso articolo 4 citato.

Da notare che il comma 1129, per entrambe le misure (contributo e imposta), eleva l'importo massimo a 10 euro, facendo espresso rinvio all'articolo 14, comma 16, lettera e) del DL n. 78/2010, che fissa tale importo massimo per il solo comune di Roma (Roma Capitale).

Osservazioni

L'introduzione del contributo di sbarco, in alternativa all'imposta di soggiorno, avrà sicuramente l'effetto positivo di incrementare il gettito del Comune di Venezia, in considerazione del fatto che tale contributo sarà versato anche da coloro i quali non pernoveranno in strutture ricettive della città o delle isole minori.

D'altro canto, la misura in commento potrebbe conseguire un effetto selettivo e moderare l'accesso nella zona lagunare.

Effetti finanziari - Non si ascrivono effetti sui saldi di finanza pubblica.

Proroga aliquote TASI (comma 1133)

Il comma 1333, lettera b) proroga per l'anno 2019 TASI la possibilità per i comuni di continuare ad applicare l'aliquota TASI, maggiorata dello 0,8 per mille, già deliberata per gli anni 2016, 2017 e 2018.

Osservazioni

Con l'articolo 1, comma 677 della Legge di Stabilità 2014 era stata prevista la facoltà per comuni di superare, in sede di determinazione dell'aliquota TASI, il vincolo di legge in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU - per ciascuna tipologia di immobile - non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, (10,6 per mille).

Tale deroga, applicabile in origine solo per gli anni 2014 e 2015, era prevista in misura pari al 0,8 per mille - portando così il prelievo locale sul medesimo immobile all'aliquota massima del 11,4 per mille - ed era subordinata all'introduzione, da parte del singolo comune, di misure fiscali di favore per le abitazioni principali.

In seguito tale misura è stata prorogata per le annualità 2016, 2017 e 2018 consentendo ai comuni che avevano usufruito di tale deroga nelle annualità precedenti, di continuare a mantenere l'aliquota maggiorata TASI, con espressa deliberazione del consiglio comunale.

Ciò premesso, sebbene la misura in commento non comporti incrementi del prelievo locale per l'anno 2019, in quanto conferma l'applicabilità delle aliquote vigenti nelle annualità precedenti, non si può sottacere come la proroga per il sesto anno consecutivo di una misura di deroga al limite ordinario del prelievo locale sugli immobili (residenziali e produttivi) sollevi forti perplessità. Attraverso la proroga annuale di una misura a carattere transitorio, si è attuato, di fatto, un incremento strutturale della tassazione locale.

A tale riguardo, sarebbe forse opportuno procedere ad una complessiva riforma del federalismo fiscale municipale, che prima di ragionare esclusivamente sulle entrate fiscali proceda innanzitutto da una riflessione sulla tipologia (e sulla qualità) dei servizi che dovrebbero essere forniti dai comuni ai cittadini ed alle imprese, e quelli che sarebbe preferibile trasferire ad un livello aggregato superiore (favorendo così economie di scala ed una maggiore efficienza).

Effetti finanziari:- La relazione tecnica non ascrive effetti finanziari alla misura in commento.

Modifiche alla sezione seconda della legge di Bilancio: definanziamento credito d'imposta beni strumentali nuovi

La Legge di Bilancio 2019, tra le varie rimodulazioni degli stati di previsione delle spese dei Ministeri, ha disposto il definanziamento delle risorse destinate per l'anno 2019 alla copertura degli effetti derivanti dal credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi.

Le risorse, pari a 204 milioni di euro, erano iscritte nella missione "Competitività e sviluppo delle imprese", Programma "Interventi di sostegno tramite il sistema della fiscalità" nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze e sono state eliminate poiché, dal confronto dei dati delle dichiarazioni dei redditi dove è indicato l'ammontare del credito spettante e dei dati relativi all'effettiva fruizione (F24) è emerso che il credito è già stato fruito integralmente.

Ricordiamo che il credito – noto anche come Credito di imposta "Guidi – Padoan" – fu istituito con l'articolo 18, commi da 1 a 9, del Decreto legge 24 giugno 2014, n. 91,

ed era diretto a tutte le imprese che avessero effettuato investimenti in beni strumentali nuovi, compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, tra il 25 giugno 2014 e il 30 giugno 2015.

Il credito d'imposta, attribuito nella misura del 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali compresi nella stessa tabella realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, prevedeva sia il differimento dell'utilizzo del credito, sia la sua rateizzazione. La disciplina stabiliva, infatti, che il credito dovesse essere ripartito e utilizzato in tre quote annuali di pari importo e indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi nei quali veniva utilizzato, inoltre, si precisava che la prima quota annuale dovesse essere utilizzata a decorrere dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui era stato effettuato l'investimento.

La disciplina istitutiva, pertanto, stanziava 204 milioni di euro per l'anno 2019 per la copertura dell'ultima tranche di compensazione del credito relativo a investimenti effettuati nel 2015.

Osservazioni

Si tratta di un intervento che non dovrebbe generare impatti negativi sulle imprese, tenuto conto che l'agevolazione, anche a causa di un meccanismo applicativo alquanto complesso, non venne molto utilizzata dagli operatori.