



**COMMISSIONI RIUNITE BILANCIO
CAMERA DEI DEPUTATI E SENATO DELLA REPUBBLICA**

AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Attività conoscitiva sulle misure correttive di cui al decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo.

Roma, 4 maggio 2017

Camera dei deputati – Palazzo Montecitorio

Sommario

1. Premessa	4
2. <i>Split payment</i> - Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale	4
2.1 Evoluzione storica dell'istituto	4
2.2 <i>Split payment</i> e rimborsi IVA	7
2.3 Le novità del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50	9
3. Modifiche all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA	11
4. Disposizioni in materia di contrasto alle indebite compensazioni	13
4.1 Evoluzione dell'istituto giuridico della compensazione in ambito fiscale	13
4.2. Le novità del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50	17
5. Regime fiscale delle locazioni brevi	19
6. Rideterminazione della base Ace	22
7. Disposizioni in materia di pignoramenti immobiliari	23
8. Reclamo e mediazione.....	24
9. Definizione agevolata delle controversie tributarie	24
9.1 Introduzione	24
9.2 L'accesso alla definizione.....	26
9.3 Gli effetti sui processi in corso.....	26
9.4 Rapporti con la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione	27
10. Ulteriore proroga sospensione e rateizzazione tributi sospesi	28
11. Proroga incentivi	30
12. Zona Franca Urbana Sisma Centro Italia	31
13. Documento unico di regolarità contributiva e certificazione di regolarità fiscale	33
14. Premi di produttività	34
15. Patent box.....	35
16. Attrazione per gli investimenti	36
16.1 Investimenti agevolati da parte degli enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare	36
16.2 Piani di risparmio a lungo termine (PIR).....	38
17. Modifiche alla disciplina dell'imposta sul reddito di impresa: disciplina del trattamento delle riserve imposta sul reddito di impresa presenti al momento della fuoriuscita dal regime	39

18. Transfer pricing.....	40
19. Proventi da partecipazioni a società, enti o OICR di dipendenti e amministratori	42

1. Premessa

Signor Presidente, Onorevoli Deputati e Senatori, Vi ringrazio per l'opportunità che mi viene offerta di approfondire le misure introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50,¹ che rivestono particolare rilevanza per le attività dell'Agenzia delle entrate in quanto sono finalizzate, da un lato, a potenziare gli strumenti per una più efficace azione di contrasto dei comportamenti evasivi e fraudolenti e, dall'altro, a deflazionare il contezioso tributario e a migliorare l'attrattività del sistema paese.

Su questi macro ambiti vorrei soffermare la mia disamina, evidenziando gli aspetti di carattere tecnico e i profili operativi connessi all'entrata in vigore del decreto che riguardano più direttamente l'Istituzione che ho l'onore di dirigere.

2. *Split payment* - Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale²

2.1 Evoluzione storica dell'istituto

Il gap IVA ammontava, nel 2014, a 40,5 miliardi di euro, ovvero la quota dell'imposta dovuta ma non versata alla casse dello Stato rappresentava il 2,5% del PIL.

L'adozione del meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*), introdotto dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015)³, con la finalità di contribuire a ridurre detto valore, arginando l'evasione da riscossione dell'IVA, ha previsto che le P.A., ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'Erario l'imposta sul valore aggiunto addebitata loro dai fornitori i quali, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con l'annotazione "scissione dei pagamenti" (ovvero *split payment*), ai sensi dell'art. 17-ter del DPR n.633 del 1972.

Il modello della scissione dei pagamenti, nei suoi elementi caratterizzanti, è stato preso in considerazione dagli studi della Commissione europea (cfr. c.d. libro verde sul futuro dell'Iva,

¹ Recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo

² Articolo 1

³ L'art. 1, comma 629, lettera b), ha modificato il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introducendo l'art. 17-ter.

COM(2010)695, e successivo libro bianco COM/2011/0851) come uno dei modi per migliorare e semplificare la riscossione dell'Iva ed eliminare la frode dell'operatore inadempiente.

L'articolo 17-ter⁴, nella sua formulazione antecedente alle modifiche recate dal decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, prevedeva che per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi, documentate da fattura⁵ e non rientranti nell'ambito applicativo del *reverse charge*⁶, effettuate nei confronti di soggetti appartenenti alla sfera della pubblica amministrazione⁷, l'imposta fosse versata dai cessionari o committenti secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze⁸.

L'articolo 17-ter, inoltre, escludeva dall'ambito della scissione dei pagamenti i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito⁹.

Pertanto, dall'entrata in vigore della disposizione, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni, con riferimento ai quali queste non fossero debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile¹⁰), l'IVA

⁴ Si riporta il testo dell'articolo 17-ter del decreto Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 nella versione vigente:

“1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito”

⁵ Devono, pertanto, ritenersi escluse dal predetto meccanismo le operazioni (ad es, piccole spese dell'ente pubblico) certificate dal fornitore mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni (cfr. art. 12, comma 1, della L. n. 413 del 1991), ovvero non fiscali per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1, commi 429 e ss. della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificatamente previste.

Sono parimenti escluse dall'applicazione del meccanismo le operazioni rese alla PA (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettantegli e, in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria, trattiene lo stesso riversando alla PA committente un importo netto.

⁶ A differenza di quanto avviene con il meccanismo del reverse charge, caratterizzato dalla medesima ratio, il cessionario o committente non diviene soggetto di imposta in luogo del fornitore o prestatore, ma resta gravato esclusivamente dall'obbligo di versamento del tributo. Inoltre, mentre il meccanismo del reverse charge è applicabile solo se il cessionario o il committente agiscono in veste di soggetti passivi di imposta, il meccanismo dello split payment trova applicazione sia per gli acquisti effettuati in relazione alla sfera non commerciale sia per quelli inerenti ad una attività di impresa.

⁷ Si tratta, in particolare, dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

⁸ In data 23 gennaio 2015 è stato emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il relativo Decreto attuativo, successivamente modificato con DM del 20 febbraio 2015. Per una disamina completa dell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti, si rinvia alla circolare del 9 febbraio 2015, n. 1/E.

⁹ Con la Circolare del 13 aprile 2015 n. 15/E è stato precisato che “*Si ritiene, infatti, che la ratio perseguita dal Legislatore, con l'espressione “a titolo d'imposta sul reddito” di cui all'art. 17-ter, comma 2, sia quella di ricomprendere tra le fattispecie escluse anche i compensi pagati a soggetti che rendono all'ente pubblico prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono assoggettati a ritenute a titolo di acconto*”

¹⁰ Nell'ambito del reverse charge sono ricondotte sia le operazioni intra-UE, dove la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è legata all'esigenza di semplificare il trattamento Iva delle operazioni intra-UE, sia le operazioni “interne”, in cui la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è connessa a motivi di contrasto alle frodi.

Si tratta, a titolo esemplificativo:

addebitata dal fornitore nelle relative fatture doveva essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

La scissione dei pagamenti è, dunque, riconducibile tra quelle misure volte ad innovare il sistema di riscossione dell'imposta, al fine di ridurre il "VAT gap" e contrastare i fenomeni di evasione e le frodi IVA.

Detto meccanismo, infatti, mira, da un lato, a garantire l'erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta e, dall'altro, gli acquirenti dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse da propri fornitori o da terzi.

Nel perseguire tali finalità, il meccanismo introdotto deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA che caratterizza il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto di cui alla Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n 112/2006/CE¹¹.

L'introduzione di questa misura, frutto, tra l'altro, dell'esperienza operativa maturata dall'Agenzia delle Entrate, ha fornito un contributo alla riduzione del gap.

In particolare, le più recenti stime effettuate dall'Agenzia delle Entrate, evidenziano una riduzione strutturale del "gap" di 2,5 miliardi nel 2015 e di un ulteriore miliardo nel 2016, importi al netto dei maggiori rimborsi e compensazioni.

Tali risultati sono supportati anche dall'analisi delle dinamiche degli aggregati macroeconomici, che, usualmente, sono correlati all'andamento del gettito IVA di origine interna.

Nel biennio 2015-2016 tali dinamiche non sono in grado di giustificare gli incrementi del gettito IVA, registrati negli stessi anni, le cui cause vanno ricercate anche in una maggiore efficienza nella gestione del tributo che ha prodotto un surplus di gettito rispetto all'andamento congiunturale.¹²

- degli acquisti, effettuati nell'esercizio d'impresa, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) di cui all'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 (beni o servizi acquisiti da fornitori non stabiliti nel territorio dello Stato, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia, ecc.);

- degli acquisti, effettuati nell'esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972;

- degli acquisti intra-Ue di beni effettuati, oltre la soglia di euro 10.000 annui, dall'amministrazione che non sia soggetto passivo dell'IVA ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta, ai sensi degli articoli 47, comma 3, e 49 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

¹¹ A tal proposito, il Dipartimento delle finanze ha inoltrato alla Commissione europea la richiesta, accolta con decisione di esecuzione del Consiglio (Ue) 2015/1401 del 14 Luglio 2015, di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE che autorizzi l'Italia a prevedere che per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni queste ultime siano responsabili del pagamento dell'imposta.

¹² Il biennio 2015-2016, con riguardo al solo gettito Iva da scambi interni, ha fatto registrare complessivamente un incrementato di circa 6,4 miliardi rispetto al 2014. Tale incremento è il risultato di maggiori versamenti per circa 11,3 miliardi di euro a cui vanno sottratti i maggiori rimborsi e compensazioni per circa 4,9 miliardi di euro. Nel medesimo periodo si riscontrano le seguenti dinamiche negli aggregati macroeconomici, che, usualmente, sono correlati all'andamento del gettito Iva di origine interna. Il Prodotto Interno Lordo (tutti gli altri aggregati macroeconomici considerati sono, per ragioni di confrontabilità con i dati del gettito, espressi a prezzi correnti) si è incrementato dell' 1,5% nel 2015 e dell' 1,6% nel

Il predetto recupero di gettito è ascrivibile alla riduzione di due comportamenti che influenzano il gap: il primo è rappresentato dagli omessi versamenti di IVA dichiarata dai fornitori della PA e il secondo è rappresentato dalla cosiddetta evasione senza complicità dell'acquirente, in base al quale il fornitore emette regolare fattura ma poi non dichiara la corrispondente IVA.

Dato che lo *split payment* ha modificato strutturalmente le modalità di pagamento del tributo, il recupero di *compliance* può essere considerato permanente nel tempo.

Per mantenere nel tempo il recupero strutturale del gap, si è reso necessario rafforzare il presidio sui rimborsi e le compensazioni IVA, al fine di non vanificare, per questa via, una parte del beneficio acquisito in termini di riduzione del “gap”.

2.2 *Split payment* e rimborsi IVA

Il meccanismo della scissione dei pagamenti, come detto, deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'IVA, caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico.

Deroga, questa, giustificata dall'esigenza di contrastare fenomeni di frode che hanno indotto il legislatore ad introdurre il meccanismo della scissione dei pagamenti.

In considerazione del fatto che sulla base di tale meccanismo il fornitore addebita l'imposta alla PA cessionaria/committente senza, tuttavia, incassarla da questa, si determina in capo allo stesso un'eccedenza di Iva detraibile, derivante dall'impossibilità di compensare la propria Iva a debito con quella a credito.

Al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per i fornitori della PA, la legge di stabilità 2015¹³ ha modificato la disciplina dei rimborsi IVA di cui all'art. 30 del DPR n. 633 del 1972.

Tale articolo¹⁴, nell'individuare i contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore a 2.582,28 euro), include l'ipotesi in cui questi esercitino esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di

2016; anche i consumi finali nazionali si sono caratterizzati per una dinamica contenuta pari all' 1,0 % nel 2015 e 1,3% nel 2016. Un'ulteriore conferma di questa evidenza emerge dall'analisi delle variazioni dell'aggregato “risorse interne (pari alla somma del PIL e del saldo della bilancia commerciale, importazioni – esportazioni)”, che rappresenta, tra tutti gli aggregati considerati, la migliore approssimazione della base imponibile IVA, che nel biennio di riferimento ha fatto registrare variazioni pari rispettivamente a + 1,4% e + 1,1%. Nessuna di queste variazioni è in grado di giustificare gli incrementi del gettito IVA, registrati negli stessi anni, che sono pari rispettivamente a + 5,2% e + 2,8%. Pertanto, le cause di tale incremento di gettito vanno ricercate proprio in una maggiore efficienza del tributo, che ha prodotto un surplus di gettito rispetto all'andamento congiunturale. Con specifico riguardo agli effetti delle predette misure introdotte nel 2015, lo *split-payment* della Pubblica Amministrazione e l'estensione del *reverse charge* agli operatori dei settori delle costruzioni specializzate e dei servizi di pulizia, è evidente il significativo impatto delle stesse sulla compliance IVA.

¹³ Articolo 1, comma 629, lettera c).

¹⁴ Comma 2, lettera a).

operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando, a tal fine, anche le operazioni effettuate in *reverse charge*¹⁵, “*nonché*”, nella nuova formulazione, “*a norma dell'articolo 17-ter*”.

Ciò al fine di consentire ai fornitori della PA, in sede di richiesta di rimborso avanzata nella dichiarazione annuale o nell'istanza trimestrale, di computare nel calcolo dell'aliquota media, tra le operazioni c.d. ad aliquota zero, le operazioni effettuate nei confronti della PA.

L'effettuazione di operazioni soggette al regime dello *split payment*, quindi, non costituisce un presupposto autonomo ai fini della richiesta di rimborso, ma tali operazioni sono considerate, insieme alle altre relative al periodo di riferimento, nel calcolo della sussistenza del presupposto “aliquota media”.

La legge di stabilità 2015¹⁶ ha, inoltre, previsto che con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze fossero individuati, tra i soggetti nei confronti dei quali il rimborso è eseguito in via prioritaria, i fornitori della PA, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette alla scissione dei pagamenti.

Tale previsione è divenuta operativa con l'emanazione del decreto ministeriale del 23 gennaio 2015¹⁷, rubricato “*Contribuenti ammessi al rimborso in via prioritaria*”, modificato dal decreto ministeriale del 20 febbraio 2015¹⁸”.

Il citato decreto ministeriale¹⁹ stabilisce che le operazioni da *split payment* danno diritto all'erogazione prioritaria solo nel caso in cui il presupposto del rimborso sia quello dell’“aliquota media”, e nel limite dell'ammontare dell'imposta applicata a tali operazioni nel periodo di riferimento.

Diversamente dalle altre tipologie di rimborso prioritario, è dunque possibile che il rimborso da *split payment* sia prioritario solo per una parte dell'importo, mentre la parte restante rimane soggetta all'esecuzione ordinaria²⁰.

¹⁵ Art. 17, quinto, sesto e settimo comma, del d.P.r. n. 633/1972.

¹⁶ Articolo 1, comma 630.

¹⁷ L'articolo 8, comma 1, del decreto statuisce che “La disposizione di cui all'articolo 38-bis, comma 10, del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile, si applica, a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre dell'anno d'imposta 2015, ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17-ter dello stesso decreto n. 633 del 1972, nel rispetto dei presupposti di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera a), del decreto n. 633 del 1972”

¹⁸ Al fine di ampliare la platea dei rimborsi prioritari da *split payment*, il decreto ministeriale del 20 febbraio 2015 ha eliminato dall'articolo 8, comma 1, del decreto ministeriale del 23 gennaio 2015 il riferimento alle condizioni previste dall'articolo 2 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 22 marzo 2007, che rimangono tuttavia in vigore per le altre categorie di rimborsi prioritari.

¹⁹ Il comma 2 dell'art. 8 del decreto ministeriale del 23 gennaio 2015 dispone che “I rimborsi di cui al comma 1 sono erogati in via prioritaria per un ammontare non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle operazioni, di cui all'articolo 17-ter del decreto n. 633 del 1972, effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso”.

²⁰ Nel caso in cui il contribuente che effettua operazioni soggette al regime della scissione dei pagamenti non abbia i requisiti per richiedere il rimborso con il presupposto “aliquota media”, può comunque chiederlo sulla base degli altri presupposti previsti dall'art. 30 del decreto n. 633 del

Viene, infine, previsto che la priorità sia riconosciuta in relazione alle operazioni da *split payment* effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile chiesta a rimborso.

Considerato il riferimento al periodo di effettuazione delle operazioni, i rimborsi annuali e infra-annuali richiesti dai contribuenti che svolgono operazioni con l'applicazione dello *split payment* sono eseguiti in via prioritaria rispetto ai rimborsi non prioritari relativi allo stesso periodo di riferimento.

Per facilitare l'attuazione della misura, nelle procedure informatiche di supporto all'attività degli uffici è stato previsto che il dato dei rimborsi dovuti allo *split* fosse esplicitamente tracciato, rendendo così più agevole il monitoraggio e la lavorazione prioritaria delle relative istanze.

Per quanto riguarda le lavorazioni effettuate nel corso dell'anno 2016, l'Agenzia ha istruito circa 92 mila richieste di rimborso, delle quali circa 4.600 derivanti dal meccanismo dello *split payment*.

La gestione di questa innovazione ha comportato per l'Agenzia oneri aggiuntivi, imputabili specificamente a tale misura, relativi all'implementazione delle procedure informatiche ed al maggior impiego di funzionari.

Alla luce del beneficio accordato, l'incentivo per il contribuente a tracciare il rimborso rende l'informazione particolarmente attendibile e, pertanto, per i rimborsi lavorati derivanti dallo *split payment* si dispone di un dato puntuale²¹ che ammonta per il 2015 a 591 milioni di euro e per il 2016²² a 1.845 milioni di euro.

2.3 Le novità del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50

Al fine di amplificare gli effetti di deterrenza derivanti dal meccanismo dello *split payment*, l'articolo 1 del decreto ne estende l'ambito di applicazione, in modo da ricomprendere anche le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che, a legislazione vigente, pagano l'imposta ai loro fornitori secondo le regole generali.

1972, ove sussistenti. In questo caso, però, il rimborso non sarà ammesso all'esecuzione prioritaria, in quanto la priorità è correlata, secondo quanto disposto dal citato comma 1 dell'art. 8 del DM 23 gennaio 2015, al solo presupposto dell' "aliquota media".

²¹ I contribuenti possono richiedere il rimborso sia in fase di presentazione della dichiarazione sia trimestralmente. Quindi, in corso d'anno si potrà avere una visione parziale del fenomeno, mentre per avere un dato esauriente sarà necessario attendere l'acquisizione delle dichiarazioni.

²² Il dato non è definitivo, è stato stimato applicando la dinamica 2016/2015 dei rimborsi complessivi alle istanze da SPLIT del 2016. Tale valore è suscettibile di revisioni in quanto i contribuenti possono presentare istanza di rimborso per i crediti 2015 entro tutto il 2017.

L'estensione soggettiva si sviluppa lungo due direttrici, la prima volta ad ampliare il novero dei soggetti rientranti nel concetto di P.A., la seconda volta a ricomprendere soggetti aventi veste societaria e dotati di un alto livello di affidabilità e solvibilità.

In particolare²³, l'obbligo di applicazione della scissione dei pagamenti viene esteso a tutte le amministrazioni, gli enti e i soggetti inclusi nel conto consolidato della pubblica amministrazione²⁴.

Inoltre²⁵, vengono ricomprese nello *split payment* anche le operazioni effettuate nei confronti di soggetti ad elevata affidabilità fiscale che non fanno parte della pubblica amministrazione.

Si tratta delle seguenti tipologie di soggetti:

- a) società controllate direttamente dallo Stato²⁶;
- b) società controllate direttamente dagli enti pubblici territoriali²⁷;
- c) società controllate²⁸, direttamente o indirettamente, dai soggetti precedentemente indicati alle lettere a) e b), ancorché questi ultimi siano compresi tra le amministrazioni pubbliche di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196²⁹;
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana, che sono società di primaria importanza e a liquidità elevata, operanti nei diversi settori dell'economia, e rappresentanti circa l'80 per cento della capitalizzazione di mercato interna; viene previsto, al riguardo, che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possa essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario³⁰.

²³ Modificando il comma 11 dell'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

²⁴ Di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

²⁵ Nuovo comma 1-bis dell' articolo 17-ter

²⁶ Si tratta in particolare delle società controllate, di diritto o di fatto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numeri 1) e 2), del codice civile.

²⁷ Si tratta in particolare delle società controllate di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

²⁸ In questo caso il controllo deve essere di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

²⁹ Articolo 1, comma 2.

³⁰ Con la modifica dell'articolo 1, comma 633, della legge n. 190 del 2014 si chiarisce l'applicabilità delle sanzioni previste dallo stesso comma, per il caso di mancato o ritardato versamento dell'imposta, a carico degli acquirenti di beni o servizi, indipendentemente dalla forma giuridica che i medesimi rivestono in considerazione dell'allargamento dell'ambito applicativo dell'istituto anche a soggetti privati non appartenenti alla pubblica amministrazione.

Infine³¹, viene eliminata la causa di esclusione oggettiva relativa alle operazioni i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte che, per l'effetto, sono ricomprese nell'ambito di applicazione dell'istituto.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze verranno emanate le disposizioni di attuazione delle nuove misure.

In detto decreto si provvederà anche all'individuazione dei soggetti ad elevata affidabilità fiscale che non sono inclusi nel conto consolidato della pubblica amministrazione,³² tenuti all'applicazione del regime della scissione dei pagamenti.

Le nuove disposizioni si rendono applicabili alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2017 e, salvo proroghe, perderanno efficacia una volta decorso il termine di scadenza della misura speciale di deroga assentita dal Consiglio dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/ CE³³.

3. Modifiche all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA³⁴

L'art. 2, comma 1, intervenendo sull'articolo 19 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ha modificato i termini entro cui è possibile detrarre l'IVA relativa ai beni e servizi acquistati o importati.

In base alla disciplina antecedente alle modifiche normative in esame, il diritto alla detrazione dell'imposta sorgeva nel momento in cui l'imposta stessa diventava esigibile³⁵ e poteva essere esercitato, alle condizioni esistenti in tale momento, al più tardi "*con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto*".

Le modifiche recate all'art. 19, comma 1, secondo capoverso, del decreto Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 stabiliscono ora che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui lo stesso è sorto (ad es., per un acquisto di beni effettuato nel 2018, il diritto

³¹ Tramite l'abrogazione del comma 2 dell'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

³² Di cui al nuovo comma 1-bis dell'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

³³ Comma 1-ter dell'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

³⁴ Articolo 2.

³⁵ Quindi, nel momento in cui l'operazione si considerava effettuata

alla detrazione - sorto nel 2018 - potrà essere esercitato dall'acquirente nella dichiarazione annuale relativa al medesimo anno, vale a dire entro il 30 aprile 2019).

Resta fermo, come già in precedenza, che il diritto alla detrazione deve essere esercitato alle condizioni esistenti al momento in cui si è generato.

La modifica in commento, pur riducendo il termine concesso per la detrazione dell'Iva a credito, ha il duplice pregio di recare una maggiore certezza negli adempimenti posti a carico del contribuente, armonizzando le tempistiche di esercizio della detrazione con quella di istituti di estrema rilevanza in materia IVA.

Si pensi, in particolare, al fatto che, grazie alle novità in commento, si allinea maggiormente la tempistica di esercizio della detrazione con quella di invio della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e della comunicazione dei dati contabili delle liquidazioni periodiche IVA, che l'art. 4 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, stabilisce, a decorrere dal 1° gennaio 2017, per i soggetti passivi IVA.

Peraltro, si crea una maggiore coerenza anche con il regime semplificato reddituale improntato al principio di cassa, recentemente introdotto con la legge 11 dicembre 2016, n. 232, e ciò in chiave correttiva rispetto ai margini di discrezionalità nell'imputazione dei costi, derivanti dall'adozione del metodo di contabilizzazione previsto dal comma 5 del riformato articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

La modifica normativa, in ogni caso, è coerente con la normativa comunitaria e, in particolare, con l'art. 179 della direttiva 2006/112/CE, come interpretata dalla giurisprudenza unionale, secondo cui il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere esercitato con riferimento al periodo in cui si verificano l'esigibilità dell'imposta e il soggetto passivo è entrato in possesso della fattura di acquisto, fatta salva la facoltà degli Stati membri, nell'ambito della discrezionalità loro accordata dall'articolo 180 della citata direttiva, di consentire termini più ampi (cfr., ad es., Corte di Giustizia UE, sez. III, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07).

Si segnala, altresì, che eventuali situazioni in cui all'intervenuta esigibilità dell'IVA non faccia seguito la tempestiva emissione della fattura, con conseguente decadenza del diritto alla detrazione dell'IVA per decorso del termine, potranno comunque essere sanate mediante il diritto alla detrazione dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o di rettifica ai sensi dell'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. In tal caso, il soggetto passivo (cessionario o committente) potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA al più tardi

con la dichiarazione relativa all'anno in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa (alle condizioni esistenti al momento dell'esigibilità dell'imposta dell'operazione originaria).

L'art. 2 modifica anche l'art. 25 del decreto IVA, che disciplina la registrazione degli acquisti, al fine di renderlo coerente con le modifiche apportate all'art. 19.

La nuova norma prevede, infatti, che le fatture di acquisto debbano essere annotate nel registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Non è stata prevista una disciplina transitoria da applicarsi alle fatture ricevute nel vigore della norma precedente e non ancora registrate. Tale mancanza, secondo alcuni autori, potrebbe comportare, in particolare, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'Iva relativa alle fatture degli anni 2015 e 2016 non annotate nel registro acquisti, per il quale il termine più breve di registrazione fissato dal nuovo articolo 25 sarebbe ormai decorso.

Tale problematica può, tuttavia, essere superata applicando il principio generale che governa il succedersi nel tempo delle norme giuridiche, secondo cui la legge dispone solo per l'avvenire (art. 11 delle preleggi).

L'irretroattività delle leggi tributarie è, inoltre, sancita dall'art. 3, comma 1, dello Statuto del contribuente.

Ciò comporta che le nuove regole sulla detrazione dell'imposta e, quindi, sui termini di registrazione delle fatture di acquisto, si applicano solo alle fatture emesse e ricevute nel 2017, anno in cui entra in vigore la nuova normativa, non anche alle fatture ricevute e non registrate negli anni precedenti, laddove non siano ancora spirati i termini per la detrazione dell'imposta previsti dagli articoli 19 e 25 del DPR n. 633 del 1972 nel testo in vigore prima della modifica.

4. Disposizioni in materia di contrasto alle indebite compensazioni³⁶

4.1 Evoluzione dell'istituto giuridico della compensazione in ambito fiscale

Per lungo tempo, l'inesistenza di una disposizione *ad hoc* contemplante la compensazione in ambito tributario ha inciso, sensibilmente, sulle modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria,

³⁶ Articolo 3.

informando la ripetizione dei crediti, vantati dal contribuente verso lo Stato e gli altri enti pubblici, alla regola del “*solve et repete*”.

Con l'introduzione del sistema del versamento unificato (modello F24), di cui al capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241³⁷, i contribuenti possono utilizzare in compensazione, ai fini del pagamento di imposte e contributi, anche crediti d'imposta di natura diversa rispetto all'obbligazione da assolvere (c.d. compensazione orizzontale o esterna³⁸).

L'istituto della compensazione orizzontale ha rappresentato, soprattutto per le imprese, una innovazione molto significativa, che ha consentito di recuperare rapidamente e agevolmente i crediti d'imposta, senza doverne attendere la conclusione dei procedimenti di rimborso.

L'utilità di tale istituto è stata così evidente che il legislatore ha reso utilizzabili in compensazione tramite modello F24, in base a specifiche disposizioni, anche molti crediti d'imposta di natura agevolativa.

In altre parole, nel corso degli anni, le disposizioni che hanno concesso sovvenzioni e contributi in favore delle imprese (ad esempio, per agevolare gli investimenti e l'occupazione), hanno previsto che tali benefici potessero essere utilizzati in compensazione tramite F24, ai fini del pagamento di imposte e contributi.

³⁷ Con successivi interventi normativi, l'ambito applicativo dell'istituto della compensazione è stato progressivamente ampliato e ne sono state meglio definite le modalità applicative. In merito all'evoluzione normativa, con l'articolo 50, comma 7, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è stata aggiunta la lettera d-bis) all'articolo 17 del decreto legislativo 241 del 1997, estendendo l'ambito applicativo dell'istituto anche **all'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche**.

Con l'articolo 2, comma 1, lettera b), n. 1), del decreto legislativo 23 marzo 1998, n. 56, con effetto dal 1° gennaio 1999, è stata aggiunta all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo n. 241 del 1997 la lettera **h-bis**), che ha esteso la **compensazione anche al saldo, dovuto per il 1997, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese e del contributo al Servizio sanitario nazionale**.

Alla fine del 1998, con l'articolo 2, lettera a), del decreto legislativo 19 novembre 1998, n. 422, è stato eliminato dalla formula dell'articolo 17, comma 1, l'inciso "titolari di partita I.V.A.", **ampliando, così, la categoria di contribuenti ammessi a operare la compensazione**.

In seguito, con l'articolo 2, comma 1, lettera b), n. 2), del decreto legislativo 23 marzo 1998, n. 56, è stato aggiunto il **comma 2-bis**) all'articolo 17 del decreto legislativo 241 del 1997, non ammettendo alla compensazione di cui al comma 2 i crediti e i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione prevista dall'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'articolo 1, comma 10, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, l'istituto della compensazione è stato esteso alle "addizionali" relative alle imposte sui redditi.

Con l'articolo **34, commi primo e secondo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388**, il limite massimo annuale dei crediti che possono essere compensati "orizzontalmente", inizialmente fissato in lire 500.000.000 ad opera dell'articolo 25, comma 2, del decreto legislativo 241 del 1997, è stato portato a **516.456,90 euro per ciascun periodo d'imposta**; tale limite è stato **innalzato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, sino a 700.000 euro dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35**.

Ulteriore estensione dell'ambito di applicazione della compensazione si è poi realizzata in virtù della lettera **h-ter**) del citato articolo 17, lettera introdotta ad opera dell'articolo 1, del **decreto legislativo 24 marzo 1999, n. 81**, ai sensi della quale il sistema dei versamenti unitari con compensazione si sarebbe reso applicabile anche alle **altre imposte, tasse e sanzioni individuate con decreto del ministero delle Finanze**.

Il **decreto direttoriale del 31 marzo 2000**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 85 dell'11 aprile 2000, a decorrere dal 11 aprile 2000, ha, quindi, esteso l'utilizzo della compensazione anche al pagamento delle somme e alle sanzioni dovute in forza di una **conciliazione giudiziale, di un accertamento con adesione, della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione, del ravvedimento operoso, di un avviso di irrogazione sanzioni o di un avviso di accertamento**.

³⁸ Attraverso la compensazione orizzontale o esterna, ad esempio, un credito IVA viene utilizzato in compensazione ai fini del pagamento di un debito relativo a un tributo diverso dall'IVA (es. IRPEF o contributi previdenziali). La compensazione c.d. verticale o interna, invece, è sempre stata ammessa dall'ordinamento tributario e consente di compensare crediti e debiti relativi allo stesso tributo o contributo.

La serie storica dei dati conferma il successo dell'istituto della compensazione, con una crescita dei volumi di oltre l'80% dal 2001 al 2009, per i principali crediti tributari³⁹:

Tabella 1 - Compensazioni effettuate tramite modelli F24 (anni 2001/2016) – milioni di euro											
Tipo credito	anno 2001	...	anno 2008	anno 2009	anno 2010	anno 2011	anno 2012	anno 2013	anno 2014	anno 2015	anno 2016
IRPEF	2.463		4.086	4.633	4.134	4.607	4.772	5.668	5.326	5.100	5.100
IRPEG/IRES	2.539		3.186	4.342	3.437	3.011	3.004	3.725	3.167	2.610	2.733
IRAP	806		1.698	2.119	1.731	1.137	1.069	1.452	1.256	1.245	2.414 ⁴⁰
IVA	10.501		19.046	18.659	13.041	13.098	14.055	13.645	13.916	14.291	15.499 ⁴¹
Totale	16.309		28.016	29.753	22.343	21.853	22.900	24.490	23.665	23.246	25.746
Variatione su anno 2001			+72%	+82%							

Negli anni successivi al 2009, soprattutto per effetto delle misure di contrasto alle indebite compensazioni, in alcuni casi i relativi volumi si sono notevolmente ridotti.

Infatti, sono stati rilevati utilizzi indebiti o fraudolenti dell'istituto della compensazione, che hanno portato all'introduzione di misure di contrasto preventivo, da affiancare alle consuete attività di controllo e repressione delle frodi.

In particolare, l'articolo 10 del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, con decorrenza dal 1° gennaio 2010, ha stabilito che:

- a) le compensazioni di crediti IVA, per importi annui superiori a 10 mila euro, possono essere effettuate solo a seguito della presentazione della dichiarazione o istanza dalla quale emerge il credito e trasmettendo il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici (*Entratel/Fisconline*) dell'Agenzia delle Entrate;
- b) è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione annuale dalla quale emerge un credito IVA di importo superiore a 15 mila euro, da utilizzare in compensazione.

³⁹ Il fenomeno delle agevolazioni utilizzabili in compensazione tramite F24 ha avuto un andamento variabile nel corso degli anni, in ragione delle diverse e mutevoli scelte del legislatore. Nel 2016, le agevolazioni di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi, utilizzate in compensazione tramite F24, sono state pari a circa 2,5 miliardi di euro.

⁴⁰ L'incremento delle compensazioni di crediti IRAP nel 2016 è ascrivibile alla riduzione della pressione fiscale.

⁴¹ L'incremento delle compensazioni di crediti IVA negli anni 2015 e 2016 è dovuto agli effetti delle disposizioni in tema di reverse charge e split payment.

Gli effetti positivi di tale disposizione, in termini di minori compensazioni, sono stati evidenti, come riportato nella tabella seguente:

Tabella 2 - Compensazioni di crediti IVA (milioni di euro)			
Fascia d'importo	Anno 2009	Anno 2010	Diff. 2010-2009
0,01 - 5.000	1.555	1.493	-62
5.000,01 - 10.000	1.097	1.391	294
10.000,01 - 15.000	797	720	-77
> 15.000	15.210	9.437	-5.773
Totale	18.659	13.041	-5.618

Successivamente, l'articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012, con decorrenza 1° aprile 2012, ha ridotto da 10 a 5 mila euro il limite annuo di cui al precedente punto a), estendendo ulteriormente il controllo preventivo delle compensazioni di crediti IVA e producendo i seguenti effetti positivi in termini di riduzione delle compensazioni, nella fascia da 5 a 10 mila euro che non era soggetta al controllo preventivo:

Tabella 3 - Compensazioni di crediti IVA (milioni di euro)			
Fascia d'importo	Anno 2011	Anno 2012	Diff. 2012-2011
0,01 - 5.000	1.338	1.515	177
5.000,01 - 10.000	1.278	939	-339
> 10.000	10.482	11.601	1.119
Totale	13.098	14.055	957

Infine, l'articolo 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013, ha previsto l'obbligo di apporre il visto di conformità anche alle dichiarazioni dalle quali emergono crediti da utilizzare in compensazione tramite F24, per importi annui superiori a 15 mila euro, relativi a imposte sui redditi, addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive e IRAP. La riduzione delle compensazioni registrata negli anni 2014 e 2015 per le imposte dirette e l'IRAP, rilevabile dalla Tabella 1, è ascrivibile anche alla citata disposizione della legge n. 147 del 2013.

Dall'analisi dei dati e dalle considerazioni sopra esposte, emerge che l'istituto della compensazione tramite F24 rappresenta un importante strumento per agevolare la liquidità delle imprese, ma nel contempo deve essere adeguatamente presidiato per evitare che gli abusi determinino effetti negativi tali da metterne in discussione l'utilità generale.

In questo contesto, l'ampliamento delle sopra descritte misure di controllo preventivo, come previsto dall'articolo 3 del decreto-legge n. 50 del 2017, ha lo scopo di ottenere effetti finanziari positivi analoghi a quelli registrati in passato a seguito della prima introduzione di tali misure.

4.2. Le novità del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50

La disposizione in materia di contrasto alle indebite compensazioni di cui dall'articolo 3 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, al fine di contrastare gli indebiti utilizzi in compensazione dei crediti d'imposta e la violazione delle modalità di utilizzo in compensazione previste dalle leggi vigenti per alcune tipologie di crediti, da un lato, estende l'ambito oggettivo di applicazione del visto di conformità e, dall'altro, estende l'obbligo di utilizzo esclusivo dei servizi telematici, messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, per l'effettuazione delle compensazioni da parte dei soggetti titolari di partita IVA, potenziando ulteriormente gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dei crediti utilizzati indebitamente in compensazione.

Entrando nel dettaglio, la disposizione^{42 43} riduce dagli attuali euro 15.000 a euro 5.000 l'importo al di sopra del quale i crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto⁴⁴, alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive possono essere utilizzati in compensazione solo attraverso l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione da cui emergono, ovvero la sottoscrizione alternativa del soggetto incaricato della revisione legale.

Viene, inoltre, statuito⁴⁵⁴⁶ che se le compensazioni di crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto, alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte

⁴² Il comma 1, lettera a), interviene sul comma 574 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, riducendo la soglia relativa all'utilizzo in compensazione dei crediti pertinenti alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, eliminando, altresì, in tema di ritenute alla fonte, il riferimento all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto tale riferimento normativo non è esaustivo delle diverse casistiche di ritenuta alla fonte attualmente esistenti

⁴³ Il comma 2, lettera a), numero 1), interviene sull'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 7), del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, riducendo la soglia relativa ai crediti IVA.

⁴⁴ Il comma 2, lettera b), ai soli fini di coordinamento con la modifica di cui alla citata lettera a), numero 1), interviene sull'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 7-bis), del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, che reca una deroga a favore delle start-up innovative consistente nella maggiorazione, sino ad euro 50.000, della soglia al di sopra della quale il credito IVA può essere utilizzato in compensazione solo previa apposizione, sulla dichiarazione da cui emerge, del visto di conformità ovvero della sottoscrizione alternativa, adeguando il riferimento al limite di cui al precedente numero 7).

⁴⁵ Comma 1, lettera b), che aggiunge un nuovo periodo alla fine del comma 574 dell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013, per quanto riguarda le I.D.D., le ritenute, le imposte sostitutive, le addizionali e l'Irap.

sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, sono effettuate in assenza del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, ovvero in presenza di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa apposti da soggetti non abilitati, l'ufficio procede, oltre che al recupero degli interessi e all'irrogazione delle sanzioni, anche al recupero dei crediti utilizzati in difformità delle regole che prescrivono l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali i crediti emergono, mediante l'utilizzo dell'atto di recupero di cui alla legge 30 dicembre 2004, n. 311⁴⁷.

Ulteriore novità consiste nella generalizzazione, per i soggetti titolari di partita IVA, dell'obbligo di utilizzare, per le compensazioni effettuate ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i canali telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate⁴⁸.

Viene, infine, disposto il divieto di utilizzare l'istituto della compensazione per il pagamento delle somme dovute in base all'atto di recupero⁴⁹. Tenuto conto dell'ambito applicativo dell'atto di recupero che comprende le diverse fattispecie di indebito utilizzo in compensazione dei crediti di imposta, il legislatore ha previsto l'inibizione dell'utilizzo dell'istituto in presenza di una condotta, l'indebita compensazione, che la citata norma intende contrastare.⁵⁰

Al fine di prevedere la coerenza dell'intero sistema relativo al divieto di avvalersi delle compensazioni nel caso di pagamento dei debiti derivanti da atti di recupero, occorrerebbe valutare l'opportunità di proporre una modifica all'articolo 3, comma 4 del decreto-legge n. 50 del 2017, con l'obiettivo di precisare che il divieto di pagamento mediante compensazione riguarda anche l'ipotesi in cui le somme richieste con l'atto di recupero siano state oggetto di iscrizione a ruolo; a tal fine, potrebbe essere esplicitata l'impossibilità di avvalersi della speciale forma di compensazione prevista dall'art. 31 del decreto-legge n. 78 del 2010.

⁴⁶ Comma 2, lettera a), numero 2), che aggiunge un periodo nel corpo dell'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 7), per quanto concerne i crediti IVA

⁴⁷ Articolo 1, comma 421.

⁴⁸ Il comma 3 della disposizione in esame interviene sull'articolo 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223. Nella nuova formulazione il comma 49-bis dell'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, oltre che per i crediti IVA, per i quali è, peraltro, eliminata la soglia minima di euro 5.000, prevede l'obbligo dell'utilizzo esclusivo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti titolari di partita IVA anche per le compensazioni dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, nonché per le compensazioni dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

⁴⁹ Tale atto è regolato dall'articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004.

⁵⁰ A tal fine, il comma 4 interviene sull'articolo 1, comma 422, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, introducendo un apposito periodo

Ulteriori interventi che rispondano alla stessa ratio delle misure introdotte dal decreto e che siano, al tempo stesso, volte ad agevolare il corretto utilizzo dell'istituto della compensazione, potrebbero prevedere:

- a) l'inibizione delle compensazioni mediante modello F24 in caso di crediti utilizzati per importi superiori ai limiti previsti dalla legislazione vigente,
- b) la possibilità di utilizzare in compensazione il credito Iva infrannuale, per importi superiori a 5.000 euro annui, solo previa apposizione del visto di conformità sull'istanza trimestrale da cui emerge il credito;
- c) la possibilità di compensare il credito Iva annuale o infrannuale, per importi superiori a 5.000 euro annui, sia esercitabile a partire dal decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge (anziché dal giorno 16 del mese successivo).

5. Regime fiscale delle locazioni brevi⁵¹

L'articolo 4 disciplina il trattamento fiscale delle 'locazioni brevi', ovvero dei contratti di locazione ad uso abitativo non superiore a 30 giorni stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, sia direttamente che tramite soggetti esercenti attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali on line.

Rientrano nelle 'locazioni brevi' anche i contratti che prevedono, oltre alla locazione, la prestazione dei servizi di biancheria e pulizia locali.

La norma, inoltre, si applica anche ai corrispettivi derivanti da contratti di sublocazione, nonché ai contratti stipulati dal comodatario aventi ad oggetto la concessione in godimento dell'immobile a terzi.

La qualificazione come 'locazioni brevi' e l'inclusione nel campo applicativo della norma dei corrispettivi rivenienti da contratti che prevedono, oltre alla locazione, la prestazione dei servizi di biancheria e pulizia locali è da accogliere con favore, giacché finalizzata a favorire l'emersione di materia imponibile nei casi in cui la concessione in godimento dell'immobile, in quanto integrata da tali servizi accessori, è suscettibile di essere ricondotta – in base al prevalente indirizzo giurisprudenziale – ad un'attività alberghiera.

⁵¹ Articolo 4.

Potrebbe valutarsi, inoltre, con favore un'eventuale modifica normativa che preveda l'applicazione della disposizione a tutti i casi in cui, al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa, vi sia la fornitura di alloggi accompagnata da servizi accessori, come nel caso di attività di bed and breakfast occasionale -produttiva di redditi diversi-, ed a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato nel contratto.

Si potrebbe considerare positivamente, infine, l'eventuale definizione in via normativa di criteri oggettivi, quali il numero delle stanze offerte in locazione breve o la durata della attività della locazione breve, la presenza dei quali integrerebbe la sussistenza di una organizzazione di tipo alberghiero, rilevante ai fini IVA ed esclusa dal regime in esame.

Per i redditi rivenienti dai contratti di locazione breve previsti dall'art. 4 del decreto-legge n. 50 del 2017, stipulati a partire dal 1° giugno 2017, è previsto l'assoggettamento, su opzione, alle disposizioni relative alla cedolare secca di cui all'articolo 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento.

Il regime della cedolare secca, con applicazione della aliquota del 21, per cento è già applicabile ai contratti di locazione di durata inferiore a 30 giorni. Il contenuto innovativo della norma è dato dalla previsione che ne estende l'applicazione ai contratti menzionati, in cui la locazione è integrata dai servizi di pulizia locali e cambio biancheria, nonché ai contratti di sub-locazione a quelli conclusi dal comodatario.

Il tratto di novità è dato, inoltre dalla previsione di obblighi posti a carico degli intermediari. La norma introduce, per finalità di controllo nonché di contrasto all'evasione fiscale, specifici obblighi, a carico dei soggetti esercenti attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali on-line.

Ai sensi del comma 4 della norma, gli adempimenti devono essere posti in essere non solo dagli agenti immobiliari ma da tutti coloro che, in senso lato, effettuano intermediazione mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Si prevede, in particolare, per tali soggetti l'obbligo di trasmissione dei dati relativi ai contratti stipulati per il loro tramite e, laddove incassino i canoni o i corrispettivi, l'obbligo di applicare, in qualità di sostituti di imposta, la ritenuta del 21 per cento all'atto dell'accredito e di provvedere al relativo versamento.

La ritenuta, nel caso in cui non sia stata esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, si considera operata a titolo di acconto.

Il mancato adempimento di tali obblighi comporta l'applicazione di sanzioni.

In particolare, il medesimo comma 4 prevede espressamente che la omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati richiesti è punita con la sanzione da euro 250 a 2.000 euro applicabile, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di omissione di ogni comunicazione prescritta da leggi tributarie, ridotta alla metà se l'adempimento è effettuato correttamente entro i quindici giorni successivi alla scadenza.

Per la mancata o irregolare effettuazione della ritenuta alla fonte, la norma non indica specifiche sanzioni in quanto si applicano le norme sanzionatorie previste per le violazioni degli obblighi di sostituzione d'imposta (pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 471 del 1997).

La norma sembra avere una cogenza generalizzata in quanto è rivolta a tutti gli intermediari, comprese le piattaforme on line.

Diversamente si favorirebbe il ricorso alle piattaforme esonerate dall'obbligo di effettuare il prelievo alla fonte o di comunicare i dati dei contratti.

Nell'ottica di assicurare l'emersione di base imponibile derivate dalle locazioni brevi, si prevede altresì la stipula da parte dell'Agenzia delle Entrate, senza oneri a carico della stessa né del bilancio dello Stato, di convenzioni con i soggetti che utilizzano in Italia i marchi di portali di intermediazione on-line al fine di definire le modalità di collaborazione, in modo che sia assicurato il monitoraggio delle locazioni concluse attraverso l'intermediazione degli stessi portali.

L'attuazione delle disposizioni contenute nella norma, comprese quelle relative alla trasmissione e conservazione dei dati da parte dell'intermediario, è demandata ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto-legge.

Si pone la questione se l'applicazione della norma sia subordinata alla emanazione di tale provvedimento. In proposito si evidenzia che la individuazione del termine di novanta giorni per la relativa emanazione sembra stabilito al fine di tener conto dei tempi di conversione del decreto legge.

Resta fermo che, salvo modifiche in sede di conversione, il regime previsto si applica ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a decorrere dal 1 giugno 2017; tale termine, correlato alla previsione di gettito, dovrebbe comunque escludere un ulteriore rinvio degli adempimenti, oltre la data di emanazione del Provvedimento.

Peraltro, la norma stessa già contiene sufficienti indicazioni per l'effettuazione delle ritenute, in quanto prevede che il prelievo deve essere effettuato all'atto dell'accredito dei canoni e dei corrispettivi relativi ai contratti stipulati a partire dal 1 giugno.

6. Rideterminazione della base Ace ⁵²

Le disposizioni recate dall'articolo 7 modificano le modalità di determinazione della base di riferimento su cui calcolare il rendimento nozionale ai fini ACE.

La norma in questione prevede che la definizione della base agevolabile avvenga attraverso il progressivo abbandono del criterio incrementale su base fissa, fino ad arrivare ad un criterio incrementale su base mobile.

In particolare, si elimina il riferimento "fisso" del capitale proprio al 31 dicembre 2010 e si introduce una base "mobile" costituita dalla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del quinto esercizio precedente a quello per il quale si applica il beneficio ACE.

A titolo esemplificativo, la variazione del capitale proprio nel 2017 deve essere valutata non rispetto al capitale proprio esistente al 31 dicembre 2010 bensì a quello esistente al 31 dicembre 2012, mentre nel 2018 il capitale proprio di riferimento sarà quello a fine 2013.

Le modifiche introdotte dalla norma in esame, inoltre, stabiliscono che, analogamente a quanto già previsto per i soggetti IRES, anche le imprese individuali e le società di persone assumono come base ACE di riferimento - in luogo del patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio - la variazione in aumento del capitale proprio.

Per i soggetti IRPEF, in particolare, è prevista una sostituzione graduale e progressiva del criterio incrementale con quello differenziale ai fini del calcolo del beneficio ACE.

Da ciò consegue che il quinquennio di riferimento su cui determinare le variazioni di capitale proprio, a partire dal 2017, si sposta, gradualmente, dalle annualità in cui la base Ace è calcolata secondo il criterio cd. "differenziale" alle annualità per le quali dovrà essere calcolato con il criterio cd. "incrementale".

In altre parole, per i soggetti IRPEF, nel 2016, la base Ace dovrà essere calcolata (secondo le disposizioni della legge di bilancio n. 232 del 2016 vigenti per tale periodo d'imposta) come variazione in aumento del capitale proprio al 31 dicembre 2016 rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015, a cui deve aggiungersi la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010, ossia gli anni a completamento del quinquennio calcolati con il metodo differenziale.

Nel 2017, invece, la base Ace dovrà essere calcolata come variazione in aumento del capitale proprio al 31 dicembre 2017, rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso

⁵² Articolo 7.

al 31 dicembre 2015, a cui deve aggiungersi la differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2012, ossia gli anni a completamento del quinquennio calcolati con il metodo differenziale.

Dal 2020 anche per tali soggetti, quindi, il calcolo della base Ace avverrà in base al solo criterio “incrementale”, come per i soggetti IRES. Ciò comporta il definitivo abbandono del criterio “differenziale” per i soggetti IRPEF.

7. Disposizioni in materia di pignoramenti immobiliari ⁵³

In tema di espropriazione immobiliare, l’articolo 8 del D.L. n. 50 del 2017 modifica il comma 2 dell’art. 76 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sostituendo le parole “*del bene*” con “*dei beni*”.

Tale intervento normativo è funzionale ad un potenziale incremento della riscossione del credito erariale.

In precedenza, l’esecuzione coattiva era infatti consentita a condizione che il valore del singolo bene immobile da sottoporre a pignoramento non fosse inferiore al limite di 120 mila euro, al netto delle passività ipotecarie.

Tale previsione rappresentava un vincolo pregiudizievole per l’amministrazione finanziaria che veniva, di fatto, privata del diritto a riscuotere, paradossalmente, nelle situazioni di evidente solvibilità per presenza di molteplici possidenze immobiliari, purtroppo di valore unitario inferiore al limite di legge.

Fermo restando l’importo complessivo del credito per cui si procede, che deve sempre superare centoventimila euro, e l’impignorabilità dell’immobile adibito a casa di abitazione, la nuova disposizione di legge rapporta il predetto limite di centoventimila euro, imposto ai fini dell’espropriazione, al valore complessivo di tutti gli immobili di proprietà del contribuente.

La modifica rappresenta quindi un primo tentativo per ridare vigore alla riscossione coattiva della pretesa erariale ripristinando peraltro un equilibrio tra il diritto del creditore pubblico alla tutela del proprio credito rispetto al creditore privato, riducendo la discrasia tra la normativa ordinaria dell’esecuzione forzata e quella speciale “esattoriale”, che vede quest’ultima caratterizzata

⁵³ Articolo 8.

da limitazioni, come peraltro evidenziato anche dalla Corte dei Conti nella delibera del 20 ottobre 2016 n. 11/G relativa al sistema della riscossione dei tributi erariali al 2015.

8. Reclamo e mediazione⁵⁴

Considerato il positivo effetto sulla riduzione dei ricorsi alla commissione tributaria provinciale fatto registrare dal procedimento di mediazione, viene ampliato il suo ambito di applicazione alle controversie di valore superiore a 20.000 euro e fino a 50.000 euro.

Ai fini della disciplina transitoria, la norma prevede che l'innalzamento della soglia da ventimila a cinquantamila euro trovi applicazione con riferimento agli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Ciò per consentire, in un ragionevole periodo di tempo, l'effettuazione dei necessari adeguamenti organizzativi dei sistemi informativi che gestiscono gli atti impugnabili e le controversie, nonché delle avvertenze recate dagli atti, al fine di rendere edotto il contribuente in ordine a tale modifica normativa, in attuazione dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*).

Si fa riferimento alla data di notifica degli atti, analogamente a quanto previsto dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147⁵⁵, che ha apportato alcune modifiche all'articolo 17-bis (*Il reclamo e la mediazione*) del decreto sul processo tributario.

Infine, la disposizione contenuta nel comma 3 è finalizzata a chiarire che si applicano anche ai rappresentanti dell'agente della riscossione le stesse limitazioni della responsabilità per il procedimento di mediazione previste originariamente per i rappresentanti degli enti creditori.

9. Definizione agevolata delle controversie tributarie⁵⁶

9.1 Introduzione

L'articolo 11 del decreto legge introduce un rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso tributario in cui è parte l'Agenzia delle entrate, prevedendo la possibilità di definire le controversie pendenti in ogni stato e grado di giudizio.

La disposizione risponde ad una duplice esigenza:

⁵⁴ Articolo 10.

⁵⁵ Articolo 1, comma 611, lett. b).

⁵⁶ Articolo 11.

- completare – come più volte auspicato di recente dalle categorie professionali - l'effetto definitorio sulle controversie interessate anche dalla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. Infatti, qualora gli importi oggetto di contenzioso non siano stati integralmente affidati all'Agente della riscossione per effetto delle disposizioni sulla riscossione in pendenza di giudizio – restando pertanto esclusi dalla definizione dei carichi iscritti a ruolo – la disciplina in esame consente al contribuente di definire integralmente i rapporti tributari in contestazione; a tal fine, l'articolo 11 prevede specifiche disposizioni di coordinamento delle diverse definizioni agevolate;
- ridurre – come più volte auspicato dalla Corte di cassazione - l'ingente numero di ricorsi sottoposti al suo esame, costituiti in prevalenza da ricorsi in materia tributaria e ridurre in tal modo la crescente mole di controversie arretrate. Per tale motivo, la definizione agevolata è stata limitata dal legislatore alle controversie in cui è parte l'Agenzia, che rappresentano la parte preponderante delle controversie pendenti sia innanzi alla Corte di Cassazione sia innanzi alle Commissioni tributarie.

La definizione delle controversie prevede la presentazione di una apposita istanza da parte del contribuente ed il pagamento integrale degli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto; non sono dovuti, invece, le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora *ex art.* 30, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Sotto tale profilo, la disciplina in esame, proprio in quanto prevede il versamento integrale dell'imposta in contestazione e degli interessi, si coordina con la definizione dei carichi iscritti a ruolo evitando sovrapposizioni ed effetti distorsivi.

Qualora la controversia riguardi esclusivamente interessi di mora o sanzioni non collegate ai tributi, la definizione prevede il versamento del 40 per cento degli importi in contestazione.

Ne consegue, che non sono definibili – non essendo in contestazione importi da versare da parte del contribuente – le controversie in materia di rimborsi e quelle di valore non determinabile, tra cui, ad esempio quelle in materia di classamento degli immobili.

9.2 L'accesso alla definizione

La definizione riguarda le controversie pendenti alla data di entrata in vigore del decreto, per le quali il contribuente si sia costituito in giudizio in primo grado entro il 31 dicembre 2016.

La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti, o della prima rata, entro il 30 settembre 2017 e prevale sugli effetti di eventuali pronunce giurisdizionali intervenute *medio tempore*.

Per ciascuna controversia il contribuente deve presentare una distinta domanda, esente da imposta di bollo, secondo il modello che sarà approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia, ed effettuare un separato versamento mediante modello F24, utilizzando appositi codici tributo.

Per il versamento, la disciplina richiama le disposizioni sull'accertamento con adesione di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con alcune modifiche:

- è ammessa la dilazione di pagamento solo per importi superiori a 2.000 euro;
- il versamento rateale deve essere eseguito in tre rate: la prima, pari al 40 per cento, con scadenza entro il 30 settembre 2017; la seconda, anch'essa pari al 40 per cento, con scadenza entro il 30 novembre 2017; la terza, pari al 20 per cento, da versare entro il 30 giugno 2018.

Restano applicabili le disposizioni di cui all'art. 15-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, richiamate dall'art. 8 del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Gli importi da versare vanno calcolati al netto di quanto già versato in pendenza di giudizio o di quanto dovuto per la definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione, di cui all'articolo 6 del citato decreto-legge n. 193 del 2016.

Come per le analoghe misure definitive è previsto che non si fa luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti quanto dovuto per la definizione stessa.

9.3 Gli effetti sui processi in corso

Non è prevista la sospensione automatica dei processi, ma solo la sospensione dei termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del decreto-legge fino al 30 settembre 2017.

Occorre precisare che tale sospensione non si applica alle liti non definibili, ossia – come anticipato – alle liti in materia di rimborso ed a quelle di valore indeterminabile, per le quali quindi è necessario impugnare entro gli ordinari termini di legge le relative pronunce.

Il contribuente – dichiarando di voler aderire alla definizione agevolata - può, tuttavia, chiedere al giudice la sospensione del processo con apposita istanza. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017 e, se entro tale data il contribuente deposita copia della istanza di definizione e del versamento eseguito, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

La disciplina prevede che in assenza di istanza di trattazione presentata entro la predetta data, il processo si estingue automaticamente per inattività delle parti, semplificando in tal modo l'attività delle parti e dell'ufficio giudiziario.

Nel caso in cui non ricorrano i presupposti per la definizione o per il suo perfezionamento, l'ufficio notifica apposito atto di diniego entro il 31 luglio 2018.

Tale diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Tale impugnazione consente eventualmente di impugnare contestualmente anche la pronuncia precedentemente non impugnata a motivo della presentazione dell'istanza di definizione.

Come per analoghe discipline definitive delle controversie tributarie è previsto che le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, coerentemente con la disposizione del comma 3 dell'articolo 46 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

9.4 Rapporti con la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione

Il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza del 21 aprile scorso la dichiarazione di adesione alla cd. rottamazione delle cartelle e dei carichi affidati all'agente della riscossione di cui all'articolo 6, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, così come previsto dal terzultimo periodo del comma 5 ha facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie, ma con la condizione tassativa che non può rinunciare alla rottamazione dei carichi.

Invero, la definizione agevolata delle controversie tributarie completa la rottamazione dei carichi già richiesta.

Fermo restando questo vincolo, le due definizioni agevolate seguono le proprie regole ed in particolare, per fruire dei benefici della rottamazione dei carichi, il debitore deve versare integralmente, in unica soluzione o a rate, tutti gli importi previsti, mentre per fruire dei benefici

della nuova definizione agevolata è sufficiente che, entro il 30 settembre prossimo, presenti la domanda e paghi gli importi dovuti o la prima rata, qualora si opti per il pagamento dilazionato. Qualora non ci siano importi da versare, la nuova definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Quanto espressamente previsto dal predetto periodo del comma 5 trova conferma nel successivo comma 7, che impone di sottrarre dagli importi da versare per la definizione agevolata quanto versato provvisoriamente in pendenza di giudizio sommato a quanto dovuto - anche se eventualmente non ancora pagato - per la rottamazione dei carichi.

Per tale motivo, per presentare la domanda di definizione agevolata della controversia tributaria è necessario conoscere quanto dovuto per la rottamazione dei carichi.

Qualora quest'ultima non venga perfezionata con l'integrale versamento degli importi dovuti, il debitore sarà tenuto a pagare per intero i carichi oggetto di rottamazione *ex art. 6 del D.L. n. 193 del 2016*, considerato che, avendo definito la controversia, come previsto dall'ultimo periodo del comma 7 già richiamato, gli effetti della definizione perfezionata della lite prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali.

La nuova definizione agevolata delle controversie resta invece svincolata dalla rottamazione dei carichi qualora non sia stata presentata la dichiarazione di adesione entro il 21 aprile scorso.

10. Ulteriore proroga sospensione e rateizzazione tributi sospesi⁵⁷

La disposizione in esame⁵⁸ modifica l'articolo 48 del decreto-legge n. 189 del 2016, prorogando al 31 dicembre 2017 sia il termine della sospensione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente, equiparati e assimilati, richiesta dai contribuenti residenti nei comuni interessati dal sisma, sia il termine della sospensione dei versamenti tributari, limitatamente ai soggetti diversi dai titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, nonché dagli esercenti attività agricole, per i quali è previsto dal decreto-legge n. 8 del 2017 un regime di finanziamento assistito dalla garanzia dello Stato volto a consentire la ripresa dei versamenti.

Considerato il nuovo termine finale della sospensione, viene, altresì, previsto⁵⁹ che, per i soggetti diversi dai titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, nonché dagli esercenti attività agricole, la ripresa della riscossione dei tributi non versati per effetto delle sospensioni va

⁵⁷ Articolo 43

⁵⁸ Comma 1

⁵⁹ Comma 3

effettuata entro il 16 febbraio 2018, con la possibilità di rateizzazione in nove rate mensili di pari importo a decorrere dal 16 febbraio 2018.

Con riferimento ai titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, nonché agli esercenti attività agricole, per i quali, come detto, è previsto dal decreto-legge n. 8 del 2017 un regime di finanziamento assistito dalla garanzia dello Stato, resta fermo il termine del 16 dicembre 2017 per il versamento delle somme oggetto di sospensione e non si applica la rateazione.

Si prevede, altresì, che gli adempimenti tributari sospesi, diversi dai versamenti, siano effettuati entro il mese di febbraio 2018.

La norma, inoltre,⁶⁰ uniforma il termine della ripresa dell'attività degli uffici finanziari alla proroga del periodo di sospensione tributaria.

Ciò premesso, si rileva che le richieste da parte dei dipendenti di non effettuare le ritenute fiscali potrebbero non consentire al datore di lavoro di disporre delle somme necessarie all'effettuazione dei rimborsi, in caso di presentazione del modello 730, per incapacienza del monte ritenute fiscali disponibili.

Per tale motivo, potrebbe essere opportuno valutare l'introduzione di una modifica normativa volta a concedere la possibilità, ai contribuenti coinvolti negli eventi sismici registrati a partire dal 24 agosto 2016, di presentare il modello 730/2017 "senza sostituto", garantendo agli stessi di ricevere i rimborsi fiscali direttamente dell'Agenzia delle entrate in tempi ridotti.

Infatti, nei casi in cui il sostituto d'imposta non disponga delle somme occorrenti ai rimborsi a valere sul monte delle ritenute fiscali operate è previsto che lo stesso sostituto indichi il credito non erogato nelle Certificazioni Uniche, che rilascerà ai dipendenti per la successiva richiesta all'Agenzia delle entrate in sede di dichiarazione dei redditi.

Inoltre, per completare quanto già previsto dalla disposizione in esame in termini di ripresa dei versamenti da parte dei titolari di redditi di lavoro dipendente, equiparati e assimilati, che si sono avvalsi della sospensione nel 2017, potrebbe essere previsto il versamento delle ritenute e degli acconti in sede di pagamento del saldo relativo allo stesso periodo d'imposta 2017, anche mediante rateizzazione, senza sanzioni e interessi.

Il termine per il completamento del versamento potrebbe restare fissato al mese di novembre, in analogia a quanto già previsto per la ripresa dei versamenti sospesi e scaduti alla data del 16 febbraio 2018.

⁶⁰ Comma 2.

11. Proroga incentivi ⁶¹

L'articolo 44 del decreto-legge proroga di un anno, fino al 31 dicembre 2019, il periodo di tempo entro il quale le imprese che effettuano investimenti nei comuni colpiti dagli eventi sismici possono beneficiare del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi.

Tale agevolazione è stata introdotta nell'ambito degli ultimi interventi in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016 e del 2017, adottati con il decreto-legge n. 8 del 2017.

In particolare, l'articolo 18-*quater* del decreto-legge citato ha esteso agli investimenti effettuati dalle imprese nei comuni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo, colpiti dagli eventi sismici iniziati nel 2016, il credito di imposta introdotto dalla legge di stabilità 2016⁶² per l'acquisizione, nel periodo 1° gennaio 2016 - 31 dicembre 2019, di taluni beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno .

Il credito di imposta è attribuito in misura differenziata in relazione alla dimensione aziendale dei soggetti beneficiari (25 per cento per le grandi imprese, 35 per cento per le medie imprese e 45 per cento per le piccole imprese) e spetta fino al 31 dicembre 2018, termine prorogato di un anno dalla norma in esame e, pertanto, allineato temporalmente alla disciplina generale fissata della legge di Stabilità 2016 che, per espressa previsione, qui è applicata in quanto compatibile.

Con riferimento all'intervento agevolativo oggetto dell'odierna proroga, si ricorda che il legislatore ha previsto esplicitamente l'applicazione della cosiddetta clausola di *standstill*, di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, subordinando l'efficacia della disposizione all'acquisizione dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura dal Ministero dello Sviluppo Economico.

Essa si applicherà, quindi, agli investimenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore della predetta disposizione (*i.e.*, 10 febbraio 2017), compatibilmente con gli esiti dell'*iter* della predetta autorizzazione.

⁶¹ Articolo 44.

⁶² Numero 6 del citato articolo 10, comma 1, lettere a), che ha inserito, dopo il comma 49 dell'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, un nuovo comma 49-bis

12. Zona Franca Urbana Sisma Centro Italia⁶³

Con l'articolo 46 del decreto-legge si intende istituire una zona franca urbana nei comuni delle regioni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo, al fine di consentire di fruire delle agevolazioni previste, dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, per le zone franche urbane⁶⁴ alle imprese che hanno la sede principale o l'unità locale all'interno della zona franca e che hanno subito a causa degli eventi sismici la riduzione del fatturato almeno pari al 25 per cento della media relativa ai tre periodi di imposta precedenti a quello in cui si è verificato l'evento.

Più precisamente⁶⁵, si tratta:

- a) dell'esenzione dalle imposte sui redditi fino a concorrenza di 100.000 euro del reddito prodotto nella zona franca;
- b) dell'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive nel limite di 300.000 euro del valore della produzione netta derivante dallo svolgimento dell'attività nella zona franca;
- c) dell'esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili siti nella medesima zona franca, posseduti e utilizzati per l'esercizio dell'attività economica;
- d) esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente. Tale esonero spetta, alle medesime condizioni, anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo che svolgono l'attività all'interno della zona franca urbana

Le agevolazioni - che ⁶⁶devono essere fruite nei limiti stabiliti per gli aiuti c.d. "*de minimis*"⁶⁷, non soggetti a notifica alla Commissione europea - sono attribuite anche alle imprese

⁶³ Articolo 46.

⁶⁴ Le Zone Franche Urbane (ZFU) sono aree infra-comunali di dimensione minima prestabilita dove si concentrano programmi di defiscalizzazione (e decontribuzione) per la creazione di piccole e micro imprese. Il modello ZFU, sperimentato per la prima volta in Francia nel 1996 al fine di valorizzare talune aree urbane svantaggiate, è stato introdotto nell'ordinamento italiano per effetto dell'articolo 1, commi 340-343, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Successivamente, nell'ottica di incentivare la ripresa economica nei territori colpiti dal sisma dell'aprile 2009, è stata istituita la zona franca urbana di L'Aquila (articolo 10, comma 1-bis, del decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, e articolo 70 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1), resa operativa con l'emanazione del decreto interministeriale MISE-MEF del 26 giugno 2012 al fine di far fruire alle imprese ivi localizzate le agevolazioni di cui al comma 341 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006. Sulla falsariga dell'esperienza realizzata per il comune di L'Aquila, è stato previsto il rifinanziamento del regime originario delle ZFU di cui alla legge n. 296 del 2006 tramite la riprogrammazione dei programmi cofinanziati dai Fondi strutturali 2007-2013 e sono state introdotte le agevolazioni, esclusivamente nei limiti c.d. "de minimis", in favore delle imprese localizzate nelle ZFU delle regioni ricadenti nell'Obiettivo Convergenza (Campania, Calabria, Sicilia e Puglia), nonché nel territorio dei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias (articolo 37 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179), attuate con l'emanazione del decreto interministeriale MISE-MEF del 10 aprile 2013. In seguito, è stata istituita una "zona franca Emilia" nei territori di alcuni comuni della regione Emilia Romagna colpiti dagli eventi alluvionali del gennaio 2014 e dagli eventi sismici del maggio 2012 (articolo 12 del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78) e una "zona franca Lombardia" nei comuni della medesima regione colpiti dal sisma del maggio 2012 (articolo 1, commi 445-453 della legge 28 dicembre 2015, n. 208) per l'attuazione delle quali si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto interministeriale del 10 aprile 2013.

⁶⁵ Comma 2

⁶⁶ Comma 7

che avviano la propria attività all'interno della zona franca entro il 31 dicembre 2017 e alle imprese localizzate nei 9 comuni della regione Abruzzo colpiti dagli eventi sismici del 18 gennaio 2017, elencati nell'allegato 2-bis del decreto-legge n. 189 del 2016⁶⁸, che hanno subito nel periodo 1° gennaio 2017 - 31 marzo 2017 la riduzione del fatturato pari ad almeno il 25 per cento rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2016.

Le agevolazioni spettano per due anni, ovvero per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in esame e per il successivo (2017 e 2018 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

Ai fini applicativi, la disposizione⁶⁹ rinvia, "in quanto compatibili", alle disposizioni di cui al decreto interministeriale MISE-MEF⁷⁰ del 10 aprile 2013 che ha stabilito condizioni, limiti e modalità di applicazione delle agevolazioni fiscali e contributive in favore delle micro e piccole imprese localizzate nelle ZFU delle regioni ricadenti nell'obiettivo Convergenza e nei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias.

In sostanza, i soggetti interessati, in possesso dei requisiti previsti dalla norma, dovranno presentare al MISE, nei termini stabiliti dall'apposito bando che verrà emanato dal citato dicastero, un'istanza in cui è indicato, tra l'altro, l'importo complessivo delle agevolazioni, cioè l'ammontare del risparmio di imposta e contributivo complessivamente richiesto.

Il MISE comunicherà alle imprese ammesse l'importo massimo complessivamente spettante e trasmetterà telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati identificativi di ciascun beneficiario e l'ammontare concesso, nonché le eventuali variazioni.

Le esenzioni fiscali e l'esonero contributivo sono fruibili⁷¹, nei limiti dell'importo concesso dal MISE, con il modello di pagamento F24 "telematico" mediante riduzione dei versamenti dovuti in relazione alle singole imposte per cui si gode dell'esenzione (IRPEF/IRES, IRAP e imposte municipali) e ai contributi per i quali è concesso l'esonero, secondo modalità e termini che saranno definiti con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

⁶⁷ Ai fini del non superamento, per ciascuna impresa, della soglia complessiva di 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari (o di 100.000 euro per le imprese che effettuano trasporto di merci su strada); per le imprese del settore agricolo tale massimale è pari a 15.000.

⁶⁸ Si tratta dei comuni di Barette, Cagnano Amiterno, Pizzoli, Farindola, Castelcastagna, Colledara, Isola del Gran Sasso, Pietracamela e Fano Adriano.

⁶⁹ Comma 8.

⁷⁰ Decreto attuativo dell'articolo 37 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179.

⁷¹ Come indicato nella circolare n. 39/E del 24 dicembre 2013, esplicitiva delle analoghe agevolazioni previste a favore delle imprese localizzate nella ZFU di L'Aquila.

13. Documento unico di regolarità contributiva e certificazione di regolarità fiscale

L'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, disciplina la definizione agevolata dei carichi iscritti a ruolo o affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016, di cui possono avvalersi i contribuenti per estinguere i propri debiti.

Il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, all'articolo 54, regola gli effetti della presentazione, da parte del debitore, della dichiarazione di volersi avvalere della suddetta definizione agevolata, ai fini del rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro per la semplificazione e la pubblica amministrazione del 30 gennaio 2015.

In particolare, ricorrendo agli altri requisiti di regolarità previsti dal decreto interministeriale 30 gennaio 2015⁷², il DURC è rilasciato a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della definizione agevolata ed è annullato in caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute ai fini della predetta definizione agevolata.

In tale quadro giuridico, per poter assicurare modalità di trattamento dei contribuenti uniformi rispetto a quanto previsto in materia di DURC, anche al fine della partecipazione alle procedure di appalto⁷³, potrebbe essere opportuno valutare di riconoscere, tramite una modifica normativa, il requisito della regolarità fiscale a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della definizione agevolata effettuata nei termini di cui al comma 2 dell'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, limitatamente ai carichi definibili oggetto della dichiarazione stessa.

In considerazione delle caratteristiche della certificazione relativa al requisito di regolarità fiscale, quest'ultima potrebbe venire meno dalla data di esclusione dalla procedura di definizione

⁷² Articolo 3.

⁷³ Ai sensi dell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse e contributi previdenziali, che comportano un omesso pagamento superiore all'importo di 10.000 euro, limite di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

agevolata di cui al citato articolo 6 del decreto-legge n. 193 del 2016, anche a seguito del mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata, ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute ai fini della predetta definizione.

Dato che il requisito di regolarità fiscale deve essere verificato anche ai fini dell'erogazione dei rimborsi, per evitare effetti pregiudizievoli sulla liquidità delle imprese nelle more del perfezionamento della definizione agevolata, anche in tale contesto potrebbe valutarsi di riconoscere normativamente la regolarità fiscale, a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della definizione agevolata effettuata nei termini di cui al comma 2 dell' articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, limitatamente ai carichi definibili oggetto della dichiarazione stessa.

Per i carichi non definibili, nei casi di esclusione dalla procedura di definizione agevolata e nei casi di mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute ai fini della predetta definizione agevolata, l'erogazione del rimborso potrebbe essere sospesa ai sensi dell'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

14. Premi di produttività⁷⁴

La legge di Bilancio 2017 ha modificato alcuni aspetti del regime agevolato previsto per i premi di risultato, erogati anche sotto forma di partecipazione agli utili, introdotto “*a sistema*” dalla legge di Stabilità 2016.

Su tali emolumenti, percepiti da lavoratori del settore privato che siano stati titolari nell'anno precedente quello di erogazione di un reddito di lavoro dipendente non superiore ad euro 80.000, è prevista, infatti, in luogo della ordinaria tassazione progressiva, l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10 per cento. Il limite massimo di importo del premio agevolabile, pari ad euro 3.000, è elevato ad euro 4.000 per i dipendenti di aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.

L'articolo 55 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, sostituisce quest'ulteriore beneficio fiscale con un regime di favore di natura contributiva.

In particolare, con la sostituzione del comma 189 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016, in luogo della possibilità di incrementare, in virtù del coinvolgimento paritetico dei lavoratori

⁷⁴ Articolo 55.

nell'organizzazione del lavoro, il limite di premio agevolabile, viene riconosciuta, su una quota di premio non superiore ad euro 800, una riduzione di venti punti dell'aliquota contributiva a carico del datore di lavoro per il regime relativo all'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti. Sulla medesima quota, non è dovuta alcuna contribuzione a carico del lavoratore.

Tale agevolazione contributiva non prevede un termine di scadenza, analogamente a quanto disposto per le agevolazioni di carattere fiscale, ed è fruibile per le sole erogazioni relative ai contratti stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto legge n. 50 del 2017 in esame.

L'intervento legislativo, sinteticamente descritto, sposta dal piano fiscale a quello contributivo l'ulteriore regime di favorire previsto per i premi di risultato erogati dalle aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nella organizzazione del lavoro, incentivandole ad adottare tali modelli partecipativi.

15. Patent box⁷⁵

La disposizione in esame si è resa necessaria al fine di rendere la disciplina del regime di Patent Box italiano maggiormente conforme allo standard OCSE.

L'OCSE, a fine del 2015, ha presentato un piano di azione articolato in 15 punti noto con l'acronimo di BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) con l'obiettivo di armonizzare le regole fiscali e contrastare l'elusione fiscale internazionale. L'azione 5 del progetto BEPS, condotta dal Forum sulle pratiche fiscali dannose, si è concentrata, in particolare, sui regimi preferenziali di tassazione delle proprietà intellettuali stabilendo che tali regimi devono essere conformati al c.d. *nexus approach*.

Le indicazioni OCSE *sul nexus approach*, contenute nel report finale dell'azione 5, al paragrafo 38, escludono espressamente i marchi dal novero dei beni intangibili agevolabili dai regimi delle proprietà intellettuali.

Come noto, il regime di *Patent Box* italiano, non in linea con le indicazioni suddette, comprendeva, ad oggi, anche i marchi tra i beni agevolabili.

Al fine di allineare la struttura del regime di *Patent Box* italiano allo standard OCSE, la disposizione⁷⁶ in esame elimina i marchi di impresa dal comma 39 della legge 190/2014 (L. di stabilità 2015), che elenca i beni immateriali che possono usufruire dell'agevolazione.

Per quanto concerne la decorrenza delle nuove disposizioni, viene stabilito⁷⁷ che non si potranno agevolare i marchi nel "*patent box*" dal periodo di imposta per le quali le opzioni sono

⁷⁵ Articolo 56.

⁷⁶ Comma 1.

esercitate dopo il 31 dicembre 2016 ossia, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, non si potranno richiedere agevolazioni sui marchi a partire dal 1 gennaio 2017.

Si precisa⁷⁸ tuttavia che le opzioni già esercitate con riferimento ai periodi di imposta 2015 e 2016 restano valide fino alla scadenza naturale.

Per l'effetto di tale disposizione, considerato che l'opzione per il regime di *Patent Box* ha una validità di cinque anni, i contribuenti che hanno già esercitato l'opzione, tra cui rientrano le imprese che detengono la maggior parte dei marchi storici italiani, potranno continuare ad usufruire dell'agevolazione sui marchi fino al 2019 (per chi ha esercitato l'opzione nel 2015) e fino al 2020 (per chi ha esercitato l'opzione nel 2016).

Scaduto il quinquennio, le opzioni aventi ad oggetto i marchi non potranno più essere rinnovate (tale circostanza è chiarita nella relazione di accompagnamento al DL).

In tal modo è stato possibile estendere al massimo consentito il c.d. periodo di *grandfathering* ossia il limite temporale massimo stabilito dall'OCSE al 30 giugno 2021 entro cui far cessare i benefici concessi dai regimi non conformi al *nexus approach*.

L'ultimo comma prevede che, con decreto del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, siano adottate le disposizioni di revisione del decreto interministeriale 30 giugno 2015 al fine di coordinare la normativa ivi contenuta con i 3 commi precedentemente illustrati nonché di stabilire le modalità per effettuare lo scambio di informazioni richiesto dall'OCSE sulle opzioni esercitate per i marchi di impresa.

16. Attrazione per gli investimenti⁷⁹

16.1 Investimenti agevolati da parte degli enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare

L'articolo 1, commi da 88 a 96, della Legge di Bilancio 2017 prevede un regime di non imponibilità dalle imposte sui redditi per determinati investimenti effettuati dagli enti di previdenza obbligatoria di cui al decreto legislativo 20 giugno 1994, n. 509 e al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103 (di seguito, *Casse di previdenza*) e dalle forme di previdenza complementare di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 (di seguito, *Fondi pensione*).

La finalità del regime agevolato è incentivare l'investimento da parte di tali soggetti in

⁷⁷ Comma 2.

⁷⁸ Comma 3.

⁷⁹ Articolo 57.

azioni o quote di imprese residenti nel territorio dello Stato, o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con stabile organizzazione in Italia, nonché in quote di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) che investono in tali azioni o quote.

In particolare, l'agevolazione prevede che i redditi finanziari, sia di capitale sia diversi, derivanti da tali partecipazioni – a condizione che non siano rappresentative di quote di partecipazione qualificate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sul reddito approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR):

- non siano soggetti all'imposta sul reddito nel caso degli enti di previdenza obbligatoria;
- non concorrono alla formazione della base imponibile su cui si applica l'imposta sostitutiva nel caso degli enti di previdenza complementare.

Il comma 2 dell'articolo 57 apporta modifiche alla disciplina in esame, intervenendo sui commi 91 e 94 e introducendo i commi 95-*bis*, 95-*ter* e 95-*quater*, al fine di rendere meglio fruibili le opportunità di investimento ivi previste.

In particolare, la modifica al comma 91 disposta dalla lettera a) del comma 2 citato si rende necessaria al fine di consentire il recupero a tassazione nei confronti delle Casse di previdenza, mediante l'applicazione di una imposizione sostitutiva, dei redditi derivanti dagli strumenti finanziari ceduti prima del quinquennio (limite minimo di detenzione previsto dalla misura agevolativa).

La lettera successiva b), modificando il comma 94, elimina il riferimento all'esclusione dall'agevolazione delle partecipazioni qualificate per i Fondi Pensione poiché le norme civilistiche disciplinate tale settore già pongono limiti quantitativi all'investimento in azioni o quote con diritti di voto, emesse da una stessa società. Tale modifica consente, quindi, di evitare un aggravio dei costi amministrativi collegati all'applicazione della disposizione fiscale.

La modifica introdotta dalla lettera c), inserendo i commi da 95-*bis* al 95-*quater*, pone a carico dei soggetti interessati dall'agevolazione obblighi di comunicazione nei confronti dei soggetti che intervengono nel pagamento dei proventi al fine della verifica da parte di questi ultimi delle condizioni per beneficiare del regime di non imposizione.

Inoltre, si prevede che i soggetti interessati devono tenere separata evidenza delle somme destinate agli investimenti che beneficiano del regime di non imponibilità al fine di poter individuare quali sono gli strumenti finanziari oggetto di investimento che hanno diritto all'agevolazione.

Infine, si stabilisce che le minusvalenze e le perdite relative agli investimenti i cui redditi beneficiano della non imponibilità sono fiscalmente rilevanti e, pertanto, utilizzabili in compensazione nei modi ordinari.

16.2 Piani di risparmio a lungo termine (PIR)

L'articolo 1, commi da 100 a 114, della Legge di Bilancio 2017 prevede un regime di non imponibilità per taluni redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria derivanti da investimenti operati da persone fisiche residenti tramite piani di risparmio a lungo termine (PIR) che possiedono determinate caratteristiche.

Come affermato nella relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2017, *“l'intervento normativo nasce dall'esigenza di prevedere un significativo incentivo fiscale finalizzato a canalizzare il risparmio delle famiglie verso gli investimenti produttivi in modo stabile e duraturo, facilitando la crescita del sistema imprenditoriale italiano”*.

L'importanza di contenere il rischio ad un livello adeguato alle esigenze del cliente *retail* – il cui profilo non consente, in genere, una eccessiva esposizione ai rischi insiti negli investimenti meno liquidi – è perseguita con le specifiche indicazioni normative relative alla diversificazione e concentrazione del portafoglio.

Questa complessa opera di bilanciamento tra obiettivi di politica economica ed esigenze di tutela del risparmiatore è realizzata subordinando l'incentivo alla creazione di un “contenitore” fiscale, denominato piano, idoneo ad accogliere tutti gli strumenti finanziari esistenti sul mercato *retail* purché l'insieme di tali strumenti sia posseduto per un determinato periodo di tempo (pari a cinque anni) e sia “assemblato” seguendo criteri predeterminati.

Il comma 2 dell'articolo 57 apporta delle modifiche alla disciplina in esame modificando i commi 101, 106 e 113, al fine di rendere più efficaci le misure ivi previste.

In particolare, la modifica prevista dalla lettera *d*) del predetto comma 2 corregge il rinvio contenuto al comma 101 al “*comma 90*” con il “*comma 102*” mentre la modifica introdotta dalla lettera *e*) al comma 106 ultimo periodo estende il termine previsto per reinvestire le somme percepite a seguito di rimborso o scadenza degli strumenti finanziari contenuti in tali piani a novanta giorni in luogo dei trenta giorni, al pari di quanto previsto per il regime disciplinato dai commi da 88 a 95.

Infine, la successiva lettera *f*) sostituisce il comma 113 allo scopo di precisare che il gestore professionale (intermediario o l'impresa di assicurazioni) presso cui è costituito il piano di risparmio a lungo termine deve mantenere separata evidenza sia delle somme destinate, in anni differenti, nel piano che degli investimenti qualificati effettuati all'interno dello stesso.

17. Modifiche alla disciplina dell'imposta sul reddito di impresa: disciplina del trattamento delle riserve imposta sul reddito di impresa presenti al momento della fuoriuscita dal regime⁸⁰

L'articolo 58 ha introdotto una modifica alla disciplina dell'imposta sul reddito di impresa (IRI), recata dall'articolo 55-bis del TUIR, al fine di colmare il vuoto normativo che connotava il trattamento fiscale delle riserve di utili oggetto di tassazione ai fini IRI, al momento della fuoriuscita dal regime.

In particolare, il nuovo comma 6-bis dell'articolo 55.-bis del TUIR dispone che “In caso di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo anche a seguito di cessazione dell'attività, le somme prelevate a carico delle riserve di utili formate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni del presente articolo, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata, concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori o dei soci; ai medesimi soggetti è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari all'imposta di cui al comma 1, primo periodo”.

La disposizione, in sostanza, è volta ad evitare la doppia imposizione degli utili generati in costanza di regime IRI e non distribuiti prima della cessazione del regime. In assenza di tale previsione, infatti, la cessazione del regime e il successivo prelievo o distribuzione degli utili avrebbe determinato la tassazione integrale degli stessi in capo all'imprenditore, collaboratore o socio con aliquota IRPEF progressiva.

Pertanto, la disposizione in commento riconosce, al momento della fuoriuscita dal regime IRI, anche a seguito della cessazione dell'attività, in presenza di riserve di utili che hanno scontato la tassazione del 24 per cento, un credito d'imposta all'imprenditore, ai collaboratori e ai soci presenti al 31 dicembre dell'anno in cui interviene la distribuzione di tali riserve.

Conseguentemente le riserve saranno tassate per trasparenza al momento della loro distribuzione e ai percettori sarà riconosciuto il credito d'imposta.

⁸⁰ Articolo 58.

18. Transfer pricing⁸¹

L'articolo 59 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 interviene in maniera sistematica nell'ordinamento fiscale italiano con particolare riferimento alle imprese che esercitano un'attività internazionale, sia modificando l'art. 110 comma 7 del TUIR sia introducendo l'articolo 31 quater nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'art. 110 comma 7 del TUIR, che regola la ripartizione del carico impositivo tra Stati a seguito dell'applicazione del corretto metodo di valutazione delle operazioni infragruppo, è stato oggetto di una strutturata revisione sia con riferimento ai profili sostanziali sia relativamente agli aspetti procedurali.

Con riferimento ai profili sostanziali della norma, la nuova formulazione contiene un espresso richiamo al principio di libera concorrenza in luogo del valore normale ai fini della corretta valutazione delle operazioni tra imprese associate e delle variazioni del reddito imponibile che ne derivano ed esprime, di conseguenza, un chiaro collegamento ai principi in materia di prezzi di trasferimento riconosciuti e raccomandati in sede OCSE.

La norma risponde pienamente all'esigenza che si è manifestata negli ultimi anni sia dal lato dell'A.F. nell'esercizio delle sue attività di controllo e di *compliance*, sia tra gli operatori economici (mondo delle imprese, consulenti, ordini, associazioni di categoria) che si occupano delle imprese con attività internazionali, di chiarire il dibattito sul recepimento in Italia delle migliori pratiche internazionali e può essere considerata quale necessario adeguamento del nostro ordinamento ai principi internazionali applicati nella maggior parte dei Paesi OCSE. Va peraltro evidenziato che tali principi sono già considerati da anni un punto di riferimento in materia di prezzi di trasferimento a livello di prassi⁸² (si pensi al regime c.d. degli oneri documentali) e risultano inoltre richiamati in numerose sentenze della Corte di Cassazione⁸³.

Quanto ai profili procedurali, il nuovo art. 31 quater, a cui rimanda l'art. 110 comma 7, amplia le ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile derivanti dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza.

La precedente formulazione dell'art. 110 comma 7 prevedeva che le variazioni del reddito in diminuzione per le operazioni di *transfer pricing*, avvenissero solo nell'ambito delle procedure amichevoli (attivate ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore tra

⁸¹ Articolo 59.

⁸² Art. 2 del D.L. n. 78/2010; Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010 (prot. 2010/137654)

⁸³ Sentenza n. 22023 del 13 ottobre 2006; sentenza n. 11226 del 16 maggio 2007; n. 8130 del 22 aprile 2016, Cassazione civile, sezione V.

l'Italia e gli Stati partner dei trattati ed ai sensi della Convenzione Europea sull'arbitrato, 90/436/CEE del 23 luglio 1990).

L'articolo 31 quater individua tre ipotesi a seguito delle quali l'A.F. può riconoscere una rettifica in diminuzione del reddito imponibile a seguito di una rettifica in aumento della base imponibile della consociata estera operata da un altro Stato. Oltre allo strumento delle procedure amichevoli, sono introdotte ulteriori due ipotesi, la prima ad esito di attività di controllo congiunte tra Stati nell'ambito della cooperazione internazionale, la terza su presentazione di un'istanza da parte del contribuente.

Con riferimento all'ultima ipotesi, occorre rilevare che la norma, pur rimandando la definizione dei termini e delle modalità di presentazione dell'istanza ad un successivo provvedimento dell'Agenzia delle entrate, ha già tracciato con chiarezza le condizioni di accesso da parte del contribuente.

Più in particolare è sancito che:

- la rettifica sia stata resa definitiva;
- sia stata operata nel rispetto del principio di libera concorrenza;
- sia stata esercitata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni che preveda un adeguato scambio di informazioni.

È di tutta evidenza che la novità dell'intervento legislativo in relazione alle rettifiche in diminuzione del reddito imponibile, riflette in primo luogo l'evoluzione della cooperazione internazionale nell'ambito della lotta all'evasione (a tal riguardo l'Agenzia delle entrate ha attivato e portato a conclusione negli ultimi anni esperienze positive di *joint audit* con la Germania). Inoltre la norma consente all'A.F. di effettuare delle rettifiche in diminuzione del reddito anche al di fuori delle procedure amichevoli, allineandosi, in tal modo, a quanto previsto dal paragrafo 2 dell'art. 9 del Modello di Convenzione dell'OCSE contro le doppie imposizioni, e già regolamentato negli ordinamenti di altri Paesi europei ed extra europei.

Tale strumento si caratterizza quale procedura alternativa a disposizione del contribuente e si ritiene che potrà rappresentare una soluzione efficace e tempestiva ai fini dell'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione economica da parte dell'A.F., garantendo sia le imprese con attività internazionale sia l'A.F. da rettifiche non conformi al principio di libera concorrenza.

19. Proventi da partecipazioni a società, enti o OICR di dipendenti e amministratori⁸⁴

L'articolo 60 disciplina il regime fiscale dei proventi finanziari conseguiti, sotto forma di partecipazione agli utili, dagli amministratori o dipendenti di società, enti od organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), titolari di determinate categorie di azioni, quote o altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati.

La norma si rivolge ai manager che investono nelle società od enti presso cui prestano attività lavorativa o in soggetti ad essi collegati da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione. L'investimento riguarda peculiari strumenti finanziari portatori del c.d. "*carried interest*", ovvero - in termini generali - del diritto a ricevere una parte dell'utile complessivo generato dall'investimento, solo dopo che la generalità dei soci è stata remunerata con un rendimento pari almeno al capitale investito e una ulteriore percentuale. Detto incentivo, diffusosi nella prassi del mercato, coinvolge i manager nella assunzione dei rischi correlati agli investimenti, allineandone gli interessi a quelli degli altri investitori.

I proventi rivenienti da tali strumenti sono considerati dalla norma redditi di capitale o redditi diversi in presenza di determinati requisiti di ordine quantitativo e temporale dell'investimento; il sussistere di tali condizioni configura il provento finanziario come una forma di remunerazione della partecipazione al capitale di rischio, ed esclude in ogni caso che esso possa rappresentare una remunerazione dell'attività lavorativa prestata dal manager.

La qualificazione dei proventi come redditi di capitale o diversi è subordinata alla consistenza dell'investimento che deve tenere conto dell'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e amministratori beneficiari di tali strumenti, ed essere pari ad almeno l'1 per cento del patrimonio netto della società oppure dell'investimento complessivo effettuato dall'OICR. Rileva, inoltre, il periodo minimo di detenzione degli strumenti finanziari attribuiti, che non può essere inferiore a cinque anni, nonché la circostanza che il provento maturi solo dopo la percezione di una remunerazione adeguata da parte degli altri soci, prevista dallo statuto o dal regolamento.

Con risoluzione n. 103/E del 2012 l'Agenzia delle entrate ha già chiarito che gli utili derivanti da strumenti finanziari rafforzati, conseguiti dai dipendenti nella veste di azionisti, si configurano quali redditi di capitale in quanto l'investimento non è subordinato all'esistenza del rapporto di lavoro.

E' ora definito in via normativa il caso in cui l'investimento che comporti un esborso effettivo, con il correlativo rischio di perdita del capitale investito, e che non abbia carattere

⁸⁴ Articolo 60.

temporaneo, non possa considerarsi una mera modalità di remunerazione dell'attività lavorativa prestata.

La norma, applicabile ai proventi rivenienti da tali strumenti finanziari percepiti successivamente alla sua entrata in vigore, conferisce maggiore certezza nella definizione della qualificazione reddituale delle fattispecie interessate, fornendo un quadro normativo più chiaro per i potenziali investitori.

Grazie per l'attenzione.