



CONFINDUSTRIA

Conversione in legge, con
modificazioni, del Decreto-legge 24
aprile 2017, n. 50

“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”

MODIFICHE ALLE MISURE FISCALI
D'INTERESSE PER LE IMPRESE
PRIME OSSERVAZIONI

16 giugno 2017

Conversione in legge, con modificazioni, del 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”

**PRIME OSSERVAZIONI
SULLE MODIFICHE RIGUARDANTI LE MISURE FISCALI DI INTERESSE PER LE
IMPRESE**

La Camera dei Deputati, nell’ambito dell’iter di conversione in legge del 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", ha approvato in prima lettura, il 1 giugno 2017, e trasmesso al Senato un testo sostanzialmente modificato.

In data 15 giugno 2017, il Senato ha approvato il testo trasmesso dalla Camera dei Deputati, senza apportare ulteriori modifiche e, pertanto, l’iter di conversione del decreto si è definitivamente concluso.

In attesa della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione, con la presente nota si fornisce una prima disamina delle modifiche, di maggiore interesse per le imprese, che hanno interessato le disposizioni fiscali e in materia di aiuti di Stato contenute nel decreto legge.

La presente nota è da ritenersi, dunque, complementare rispetto a quella già pubblicata il 26 aprile u.s., con cui è stata fornita una prima analisi delle misure contenute nel testo originale del Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50.

Sommario

Articolo 1 - Disposizioni per il contrasto dell'evasione fiscale	3
Articolo 1-bis – Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata.....	6
Articolo 1-quater – Rilascio del certificato di regolarità fiscale e di erogazione dei rimborsi.	13
Articolo 2 - Modifiche all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA.....	15
Articolo 3 - Disposizioni in materia di contrasto delle indebite compensazioni.....	17
Articolo 4 - Regime fiscale delle locazioni brevi.....	20
Articolo 4-bis – Modifiche alla disciplina in materia di cessione delle detrazioni spettanti per interventi di incremento dell'efficienza energetica nei condomini.....	23
Articolo 7- Rideterminazione delle aliquote dell'ACE.....	26
Articolo 9-bis – Indici sintetici di affidabilità fiscale.....	28
Articolo 9-ter – Misure urgenti per il personale dell'Amministrazione finanziaria	32
Articolo 9-quater – Compensazione di somme iscritte a ruolo	33
Articolo 10 – Reclamo e mediazione.....	35
Articolo 11 – Definizione agevolata delle controversie tributarie.....	36
Articolo 12-bis – Rimodulazione del credito di imposta per le imprese alberghiere.....	38
Articolo 43 - Ulteriore proroga della sospensione e rateizzazione tributi sospesi	39
Articolo 43-quater – Semplificazione degli obblighi di dichiarazione dei redditi per i contribuenti coinvolti negli eventi sismici registrati a partire dal 24 agosto 2016	40
Articolo 44 - Proroga incentivi.....	41
Articolo 46 - Zona Franca Urbana Sisma Centro Italia.....	41
Articolo 46-quater – Incentivi per l'acquisto di case antisismiche	42
Articolo 46-sexies - Proroga delle agevolazioni per le Zone Franche Urbane nei territori colpiti dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012.....	44
Articolo 57 - Attrazione degli investimenti.....	44
Articolo 57 bis - Incentivi fiscali agli investimenti pubblicitari incrementali su quotidiani, periodici e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e misure di sostegno alle imprese editoriali di nuova costituzione	46

Articolo 1 - Disposizioni per il contrasto dell'evasione fiscale

L'articolo 1 interviene sulla disciplina dello *split payment*, di cui all'articolo 17-ter del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – in seguito Decreto IVA - concernente le modalità di assolvimento dell'IVA sulle forniture effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, degli enti e delle altre società recentemente incluse nel meccanismo dal decreto in commento.

In fase di conversione di quest'ultimo, con l'aggiunta al citato articolo 17-ter del comma 1-quater, è stato disposto che, su richiesta dei cedenti o dei prestatori, i cessionari o i committenti debbano rilasciare un documento che attesti lo status di soggetto destinatario dello *split payment*. In presenza di tale attestazione, i cedenti e i prestatori devono emettere fattura applicando il meccanismo dello *split payment*. Le disposizioni di attuazione sono demandate ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore della nuova norma (cfr. articolo 1, comma 3, del decreto-legge in commento).

In sede emendativa, è stato altresì aggiunto, all'articolo 17-ter, il comma 1-quinquies, con il quale si dispone l'esclusione, dall'ambito di applicazione dello *split payment*, degli enti pubblici gestori del demanio collettivo con esclusivo riferimento agli acquisti afferenti la gestione dei diritti collettivi ad uso civico.

Mediante l'inserimento del comma 4-bis nell'articolo 1, è stata, inoltre, disposta una procedura dedicata per l'erogazione dei rimborsi IVA per i soggetti che applicano lo *split payment*: dal 1 gennaio 2018 i rimborsi verranno erogati direttamente dalla struttura di gestione (Equitalia) sui fondi di bilancio resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate. La modalità di attuazione della nuova disposizione è demandata ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della nuova norma.

Un ulteriore intervento, operato con l'aggiunta del comma 4-quater, è finalizzato a fornire un'indicazione interpretativa dell'articolo 12 del Decreto IVA in tema di operazioni accessorie. La norma chiarisce che le prestazioni di trasporto di veicoli al seguito di passeggeri si considerano operazioni accessorie al servizio di trasporto di persone, con

la conseguente applicazione del medesimo trattamento IVA (esenzione o aliquota ridotta al 5% o 10%).

Infine, il nuovo comma 4–quinquies dell’articolo 1, demanda, ad un decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, il compito di estendere il principio di solidarietà del versamento dell’IVA (ex articolo 60-bis, del Decreto IVA) al settore dei combustibili per autotrazione.

Osservazioni - *Lo split payment, meccanismo finalizzato a contrastare le frodi di omesso versamento dell’IVA sulle forniture nei confronti delle pubbliche amministrazioni, comporta che l’IVA addebitata dal fornitore nelle sue fatture sia versata all’Erario direttamente dalla Pubblica Amministrazione o dalla società acquirente, anziché dallo stesso fornitore.*

Una delle criticità legate all’introduzione dello split payment è stata la difficoltà di disegnare i confini soggettivi di applicazione dello strumento. L’ampliamento dei soggetti riconducibili nell’ambito di applicazione del meccanismo, introdotto dal decreto (di cui si è parlato nella nostra Nota pubblicata in data 26 aprile 2017), ha ulteriormente aggravato questo aspetto. La possibilità riconosciuta ai fornitori di richiedere direttamente ai propri clienti una attestazione di appartenenza al perimetro soggettivo di applicazione dello split payment mira ad agevolare i cedenti e i prestatori e a prevenire le criticità riscontrate nel 2015, quando il meccanismo venne introdotto. Tale disposizione, infatti, esonera il cedente o il prestatore da ulteriori indagini in merito alla natura dei propri clienti consentendogli di affidarsi a quanto da loro dichiarato. Una volta ricevuta l’attestazione, il cedente o il prestatore deve emettere fattura applicando lo split payment.

La norma non definisce i termini e le modalità con le quali i cessionari/committenti devono rilasciare ai loro fornitori l’attestazione. Merita, tuttavia, ricordare che il compito di definire le modalità attuative e di fornire gli strumenti necessari per l’individuazione dei nuovi soggetti destinatari dello split payment è demandato ad un decreto attuativo del MEF, di prossima emanazione. Un ulteriore intervento, riguardante l’ambito soggettivo di applicazione dello split payment, è contenuto nel comma 1-quinquies, inserito durante l’iter parlamentare all’articolo 17-ter, con il quale si dispone l’esclusione degli enti pubblici gestori del demanio collettivo dal novero dei soggetti destinatari dello split payment. Si tratta di soggetti ai quali è stata attribuita la gestione del bene pubblico che saranno,

quindi, esonerati dal fornire l'attestazione ai propri fornitori. L'esonero è circoscritto agli acquisti di beni e servizi afferenti la gestione dei diritti collettivi ad uso civico.

L'altro elemento di forte criticità legato all'introduzione del meccanismo dello split payment è connesso alla generazione di consistenti crediti IVA in capo alle imprese fornitrici e ai tempi d'attesa necessari per ottenerne il rimborso. La normativa sullo split payment consente ai fornitori delle pubbliche amministrazioni (e, a breve, delle altre società inserite tra i soggetti destinatari) di accedere al rimborso dell'imposta in via prioritaria. Questa misura non si è rivelata sufficiente ad eliminare, e nemmeno ad arginare, le difficoltà che le imprese hanno dovuto fronteggiare in seguito alla minore liquidità connessa col mancato incasso dell'imposta. L'esigenza di accelerare ulteriormente il rimborso dell'imposta ha portato all'approvazione dell'emendamento con il quale si dispone che il rimborso sia erogato dall'organo di gestione (Equitalia), attingendo direttamente dai fondi di bilancio a disposizione dell'Agenzia delle Entrate. Questo dovrebbe consentire di eliminare ulteriori tempi di attesa necessari per l'individuazione di conti specifici.

Effetti finanziari: Si indicano di seguito gli effetti finanziari complessivi derivanti dalle disposizioni contenute nell'articolo 1 del decreto-legge in commento, come modificate dalla Camera dei Deputati. Poiché la proroga concessa dalla Commissione Europea per l'applicazione dello *split payment* scade il 30 giugno 2020, il profilo finanziario tiene conto, per il 2020, dello slittamento dei rimborsi 2019.

	2017	2018	2019	2020
IVA lorda	1.548	5.319	5.319	2.660
Rimborsi	274	2.533	2.533	1.541
Compensazioni	228	1.231	1.231	615
IVA netta	1.046	1.555	1.555	504

(dati in mln di euro)

Ai commi 4-bis e 4-ter, che introducono disposizioni di carattere procedurale per l'erogazione dei rimborsi IVA, non si ascrivono effetti finanziari. Al comma 4-quater, volto a chiarire il trattamento IVA per le prestazioni di trasporto di veicoli al seguito di

passaggeri, sono imputate maggiori entrate per 6.6 milioni nel 2017, e 13.2 a decorrere dal 2018, che affluiscono al Fondo per interventi strutturali di politica economica (ex articolo 10, comma 5 del DL n. 282/2004).

Articolo 1-bis – Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata

Mediante un emendamento approvato in prima lettura alla Camera dei Deputati, è stato aggiunto al decreto-legge in commento l'articolo 1-bis che introduce, per le società non residenti facenti parte di gruppi multinazionali che rispettano taluni parametri dimensionali, la possibilità di accedere ad una procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata con l'Agenzia delle Entrate, finalizzata alla definizione di debiti tributari pregressi dovuti in relazione all'eventuale presenza in Italia di una stabile organizzazione.

Il comma 1 della nuova disposizione prevede che la procedura sia attivabile da società o enti non residenti (di cui all'articolo 73, comma 1, lett. d) del DPR n. 917/1986 - TUIR), appartenenti a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori ad 1 miliardo di euro l'anno. Le società o enti in questione devono aver effettuato cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro l'anno, avvalendosi del supporto di soggetti residenti (ex articolo 73, comma 1, lett. a) del TUIR) o di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, appartenenti al medesimo gruppo societario.

Il successivo comma 2 specifica che la procedura prende avvio qualora, ravvisando la possibilità che l'attività esercitata in Italia possa configurare una stabile organizzazione, i soggetti non residenti, richiamati al comma 1, chiedano all'Agenzia delle Entrate una valutazione al riguardo, presentando un'apposita istanza, finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo di cui agli artt. 3 e ss. del DLGS n. 128/2015.

Ai fini della determinazione del fatturato consolidato del gruppo multinazionale cui appartengono i soggetti non residenti di cui al comma 1, viene in rilievo il valore più elevato delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, indicato nel bilancio consolidato del gruppo, relativo all'anno precedente quello di presentazione dell'istanza e ai due esercizi anteriori (comma 3).

Analogamente, per la determinazione della soglia di 50 milioni relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in Italia, rileva il valore più elevato indicato per le stesse nel bilancio dell'esercizio precedente quello di presentazione dell'istanza e nei due anteriori.

Per espressa previsione del comma 4, concorrono alla determinazione della predetta soglia di 50 milioni anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Italia da soggetti residenti e non che, direttamente o indirettamente, controllano l'istante, ne sono controllati o sono controllati da un soggetto che controlla anche l'istante (in applicazione di quanto disposto dall'articolo 110, comma 7, TUIR).

Il comma 5 stabilisce che qualora in sede di interlocuzione sia constatata la presenza di una stabile organizzazione in Italia, l'Agenzia delle Entrate invita il contribuente (*rectius*: la società o ente non residente di cui al comma 1), ai sensi dell'articolo 5, comma 1 del DLGS n. 218/1997, a definire in contraddittorio i debiti tributari della stabile organizzazione relativi ai periodi di imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni.

Nel caso in cui le società o gli enti non residenti estinguano i debiti tributari della stabile organizzazione versando le somme dovute, entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di accertamento con adesione (in conformità a quanto disposto dall'articolo 8, comma 1, del DLGS n. 218/1997), è riconosciuta la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative applicabili ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del DLGS n. 218/1997 (che vengono dunque ridotte ad 1/6 dei minimi edittali)¹.

Come stabilito dal comma 7 dell'articolo in commento, inoltre, al ricorrere dell'estinzione dei debiti tributari pregressi, comprensivi di sanzioni ed interessi, entro i termini sopra indicati, è concessa la non punibilità del reato di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5 del DLGS n. 74/2000.

In caso di mancata sottoscrizione dell'accertamento con adesione, ovvero di omesso o parziale versamento delle somme accertate, è confermata la punibilità del reato di omessa dichiarazione. Inoltre, in relazione ai periodi di imposta oggetto dell'invito alla

¹ Quest'ultimo prevede che le sanzioni per violazioni riguardanti i tributi e le dichiarazioni del periodo oggetto di adesione siano applicabili nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 600/1973 e dell'art. 60, co. 6 del DPR n. 633/1972, nonché di quelle relative alla mancata, incompleta e non veritiera risposta alle richieste formulate dall'Ufficio (cfr. art. 2, co. 5, DLGS n. 218/1997)

definizione, l'Agenzia delle Entrate, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'invito è stato notificato o l'atto di adesione redatto, procede all'accertamento delle imposte dovute e dei relativi interessi, applicando le sanzioni amministrative in misura ordinaria. Come espressamente stabilito dal comma 8, ultimo periodo, l'accertamento effettuato in questa fase può avvenire in deroga agli ordinari termini di decadenza stabiliti dall'articolo 43 del DPR n. 600/1973 e dall'articolo 57 del DPR n. 633/1972 (rispettivamente in materia di imposte sui redditi ed IVA).

All'esito positivo della procedura, l'Agenzia delle Entrate effettua la comunicazione riguardante la non punibilità del reato di omessa dichiarazione alla competente autorità giudiziaria entro 30 giorni dalla data di esecuzione dei versamenti per la definizione dei debiti pregressi della stabile organizzazione.

Ai soggetti non residenti nei confronti dei quali è stata constatata la presenza di una stabile organizzazione in Italia, e che ne hanno estinto i debiti tributari pregressi mediante la procedura descritta, è consentito l'accesso al regime di adempimento collaborativo, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione in Italia, purché vengano rispettati gli ulteriori requisiti d'accesso al regime sanciti dagli artt. 3 e ss. del DLGS. n. 128/2015.

Come stabilito dal comma 11 dell'articolo in commento, la procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata non può essere attivata da società o enti non residenti che abbiano avuto formale conoscenza di attività di controllo amministrativo, ovvero dell'avvio di azioni penali attinenti all'ambito di applicazione dell'istanza, anche quando la formale conoscenza delle predette circostanze sia acquisita dai soggetti residenti che svolgono le funzioni di "supporto" richiamate al comma 1.

Resta ferma, alla luce delle nuove disposizioni, la facoltà di richiedere all'Amministrazione finanziaria una valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia, conformemente all'articolo 31-ter, comma 1, lettera c) del DPR n. 600/1973 (c.d. *ruling* internazionale preventivo) (cfr. comma 12), ovvero presentando un interpello per nuovi investimenti in Italia superiori a 30 milioni di euro, ai sensi dell'articolo 2 del DLGS n. 147/2015.

Le modalità attuative della procedura fin qui descritta sono espressamente rimesse, dal comma 13, ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Gli ultimi due commi (14 e 15) dell'articolo 1-bis disciplinano aspetti finanziari, disponendo che le entrate dalla procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata affluiscono al bilancio dello Stato, sotto monitoraggio del Ministro dell'Economia e delle Finanze, per poi essere assegnate, per un ammontare non inferiore a 100 milioni di euro l'anno, al Fondo per le non autosufficienze (articolo 1, comma 1264 della L. n. 296/2006) e al Fondo nazionale per le politiche sociali (articolo 20, comma 8 della L. n. 328/2000); nonché, per la restante parte, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale (di cui all'articolo 1, comma 431, della L. n. 147/2013).

Osservazioni – *Le norme contenute nel nuovo articolo 1-bis sono state introdotte con l'intento di aprire un canale di dialogo sul piano fiscale riguardo l'attività economica svolta in Italia da taluni gruppi multinazionali. Nel dibattito politico e giornalistico che ne ha accompagnato l'iter di approvazione è stata data enfasi ai possibili effetti che le stesse produrrebbero in relazione all'operatività in Italia dei c.d. "colossi della digital economy", al punto da etichettare la disciplina in commento con il nome fuorviante di "web tax". In realtà la procedura delineata dall'articolo 1-bis risulta, al rispetto dei requisiti specificatamente indicati, applicabile a prescindere dal settore economico in cui le imprese non residenti ed i gruppi multinazionali cui è rivolta operano, e soprattutto non si configura quale forma innovativa o addizionale di tassazione per i soggetti operanti nella digital economy.*

In sostanza, le norme in parola introducono nel nostro ordinamento una procedura riconducibile ad un'inedita forma di interpello qualificatorio, finalizzato alla verifica della presenza di stabili organizzazioni in Italia che, diversamente dagli istituti preesistenti, essenzialmente orientati ad una valutazione preventiva di situazioni incerte (cfr. articolo 31-bis del DPR n. 600/1973 o articolo 11 della L. n. 212/2000), è atto ad esplicitare i suoi effetti anche retroattivamente.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, vale la pena soffermarsi sulla scelta del Legislatore di consentire l'accesso alla procedura alle sole società o enti non residenti appartenenti a gruppi multinazionali con ricavi annui consolidati superiori ad 1 miliardo di euro. Tale soglia si discosta da quella recentemente adottata dall'OCSE, nell'ambito del progetto BEPS, poi accolta dall'Unione Europea, e già adoperata in Italia per la definizione dimensionale dei grandi gruppi, che fa riferimento a 750 milioni di euro

di ricavi consolidati annui². La scelta del parametro di 1 miliardo di euro sembra voler richiamare quello, prettamente nazionale, previsto per l'accesso al regime dell'adempimento collaborativo, in subordine rispetto alla soglia principale di 10 miliardi di euro, dall'articolo 7, comma 4, lettera a) del DLGS n.128/2015. Questa circostanza contribuisce ad alimentare un'alea di incertezza circa l'interazione tra il predetto regime di adempimento collaborativo e la presente procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata. L'incertezza è alimentata anche dalla formulazione, da un canto, del comma 2 che sembrerebbe prefigurare l'accesso al regime di adempimento collaborativo quale sbocco obbligatorio della nuova procedura di cooperazione e, dall'altro, dalla formulazione del comma 10 che, invece, sembra voler rimettere al contribuente la scelta, in caso di esito positivo della procedura, di partecipare o meno al regime di adempimento collaborativo. In quest'ultimo caso, peraltro, l'adesione al regime di adempimento collaborativo sarebbe svincolata dal rispetto del requisito dimensionale di un miliardo di euro e ciò rafforza le perplessità già esposte circa l'opportunità di preferire tale soglia a quella internazionalmente condivisa dei 750 milioni di euro.

Il perimetro soggettivo viene ulteriormente delimitato dalla necessità che le società o enti non residenti effettuino cessioni di beni o prestazioni di servizi in Italia per un ammontare superiore a 50 milioni di euro l'anno, avvalendosi del supporto di soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo multinazionale. Tale previsione appare discutibile sotto diversi punti di vista.

Innanzitutto, limita l'accesso ad una procedura agevolata per la definizione di pendenze pregresse ai soli soggetti che, nel triennio precedente l'istanza, abbiano realizzato un elevato ammontare di operazioni, quale parametro rilevatore di una stabile

² Si ricorda che l'OCSE, nell'ambito del progetto BEPS, per la definizione dimensionale dei grandi gruppi multinazionali in relazione agli oneri di rendicontazione Paese per Paese (c.d. *Country by Country Reporting*), ha indicato, sulla scorta di un'analisi economica, una soglia pari ad almeno 750 milioni di euro di ricavi consolidati annui (cfr. BEPS action 13 final report, par. 51 e ss.). Si osserva che tale soglia risulta già accolta e adottata dalle istituzioni comunitarie nell'identificazione del perimetro dei "grandi gruppi multinazionali", essendo richiamata nella Direttiva 2011/16/UE riguardante il recepimento uniforme nell'UE degli oneri di rendicontazione Paese per Paese, ma anche nelle proposte di direttiva di natura fiscale avanzate nel 2016, rivolte ai predetti grandi gruppi, in materia, di *Country by Country Reporting* Pubblico (COM(2016) 198 final) e di base imponibile consolidata comune per le società (c.d. *Common Consolidated Corporate Tax Base* – COM(2016) 685 final). A ciò va aggiunto che il parametro di 750 milioni di euro di ricavi consolidati annui risulta già adoperato dal Legislatore nazionale in sede di recepimento della disciplina internazionale sul *Country by Country Reporting* (cfr. articolo 1, comma 145, L. n. 208/2015 e Decreto Ministeriale 24 febbraio 2017).

organizzazione “occulta”, precludendolo, invece, a chi, ad esempio, pur ravvisando la possibilità che le sue attività in Italia possano aver integrato i presupposti della stabile organizzazione, non abbia superato la soglia dei 50 milioni di euro.

In secondo luogo, appare discutibile la scelta di prevedere che la predetta soglia di operazioni sia raggiunta “avvalendosi del supporto” di soggetti fiscalmente residenti in Italia e appartenenti al medesimo gruppo dell’istante.

In tali disposizioni sembra riscontrarsi la volontà del Legislatore nazionale di individuare nell’esistenza di entità del gruppo, residenti o meno in Italia, e nella loro azione “a supporto”, un indizio della presenza di una stabile organizzazione occulta, di un’entità non residente del medesimo gruppo. Sebbene sia possibile considerare, in taluni specifici casi, entità residenti quali “veicoli” di stabili organizzazioni occulte di società estere³, si tratta di casi che richiedono una valutazione puntuale, che male si concilia con l’intento, palesato dalla disciplina in commento, di individuarvi invece un fattore presuntivo, di carattere generale, utile al calcolo di un parametro-soglia a sua volta riferito ad una procedura di individuazione di una stabile organizzazione. Merita ricordare, al riguardo, che i principi internazionalmente condivisi tendono ad escludere nella maniera più netta la possibilità di ritenere il controllo di società in altri Stati un presupposto utile alla valutazione dell’esistenza di stabili organizzazioni (articolo 5, paragrafo 7, del Modello di Convenzione OCSE). Le norme in commento sembrano delineare in tal senso un confine sfocato, e ciò rende non trascurabile il rischio che Stati esteri disconoscano i riscontri di stabili organizzazioni in Italia operati in funzione dei parametri della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata, non consentendo di conseguenza al soggetto residente sul loro territorio di scomputare eventuali crediti di imposta per i tributi pagati dalla stabile organizzazione nel nostro Paese (laddove ne ricorrano i presupposti), ritenendo quest’ultima di fatto insistente, e aprendo a controversie in materia di doppia imposizione.

Un ulteriore elemento che merita attenzione riguarda poi la richiesta all’istante, in caso di riscontro di una stabile organizzazione in Italia, di estinguere i debiti tributari pregressi di quest’ultima in un’unica soluzione entro 20 giorni dalla redazione dell’atto di accertamento con adesione. Tale richiesta emerge dal tono letterale del comma 6 che

³ In particolare quando dette entità operano come agenti dipendenti della società estera.

riconosce il dimezzamento delle sanzioni amministrative a coloro “che estinguono i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi di imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, versando le somme dovute in base all’accertamento con adesione ai sensi dell’articolo 8, comma 1, del Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”. L’espresso richiamo al solo comma 1 dell’articolo 8 lascerebbe intendere l’impossibilità di accedere alla decurtazione delle sanzioni in caso di versamento rateizzato del debito tributario, regolato al successivo comma 2 dell’articolo 8. Tale impostazione appare eccessivamente restrittiva e meriterebbe un chiarimento, considerando che l’emersione di debiti tributari di stabili organizzazioni occulte con fatturati multimilionari, eventualmente su più periodi di imposta, potrebbe portare a richieste ingenti da parte dell’Erario la cui liquidazione, quand’anche non condizioni l’operatività dei grandi gruppi, rappresenta sicuramente un parametro disincentivante nel decidere o meno l’avvio della procedura, posto che, in caso di accertamento con adesione al di fuori del meccanismo di cooperazione e collaborazione rafforzata qui descritto, la rateizzazione resterebbe invece accessibile.

Vale la pena menzionare anche l’aspetto critico emergente dall’analisi del comma 8 dell’articolo 1-bis, in cui si specificano le conseguenze di un eventuale esito negativo della procedura, che determinerebbe sull’istante un accertamento automatico - corredato da sanzioni in misura ordinaria e dalla punibilità del reato di omessa dichiarazione – effettuato, peraltro, in deroga agli ordinari termini di accertamento. Questa disposizione pare atta a sbilanciare in maniera determinante le valutazioni di opportunità di un ricorso alla procedura. Nel momento in cui l’entità non residente, ravvisando il rischio di operare in Italia mediante una stabile organizzazione, avvii la procedura “autodenunciando” detto rischio, si porrebbe, infatti, in una posizione di netta inferiorità negoziale nei confronti dell’Amministrazione: un rifiuto alla proposta di definizione operata da parte dell’Agenzia delle Entrate, qualunque essa sia, la esporrebbe automaticamente ad un controllo secondo regole ordinarie che (forse) avrebbe subito qualora non avesse presentato l’istanza, aggravato dalla deroga ai normali termini di accertamento. Una deroga che svaluta il comportamento collaborativo eventualmente dimostrato dal contribuente mediante l’autodenuncia. La ratio di un allungamento degli ordinari termini di decadenza dell’azione accertativa può essere compresa come misura di “recupero” dei tempi tecnici della procedura, che potrebbero eventualmente concorrere in maniera determinante alla

preclusione del controllo sui periodi d'imposta più risalenti recando un "indebito" vantaggio al contribuente. Tuttavia, nelle disposizioni in commento non si riscontra alcuna norma che, coerentemente con quanto detto, ancori la deroga ai tempi tecnici di esecuzione della procedura. Al contrario, la disciplina sembrerebbe accordare all'Amministrazione finanziaria la possibilità di emettere atti di accertamento estesi anche a periodi molto risalenti - ben oltre il limite massimo di 8 anni previsto in relazione ai casi di omessa dichiarazione. Si tratta di un'impostazione irragionevole che pregiudica la certezza del diritto, ponendo l'istante nella difficile situazione di dover reperire evidenze documentali eventualmente non più disponibili per sostenere una tesi contraria a quella dell'Amministrazione.

Infine, notazioni possono essere fatte riguardo il comma 11, che vieta l'attivazione della procedura ai soggetti non residenti che siano già venuti formalmente a conoscenza di attività di controllo o dell'avvio di procedimenti penali relativi all'ambito di applicazione dell'istanza. La norma prevede la preclusione anche qualora la formale conoscenza sia acquisita dai soggetti residenti che svolgono funzioni di supporto in relazione alle operazioni del soggetto non residente. Tuttavia, non essendo chiaro cosa debba intendersi per "funzioni di supporto" non è agevole tracciare il perimetro dei soggetti da considerare, anche e non solo, ai fini dell'esclusione dall'attivazione della procedura.

Effetti finanziari: alla disciplina non sono formalmente ascritti impatti di gettito.

Articolo 1-quater – Rilascio del certificato di regolarità fiscale e di erogazione dei rimborsi

In sede di conversione del provvedimento è stato inserito l'articolo 1-quater, volto a consentire il rilascio ai contribuenti dei certificati di regolarità fiscale, limitatamente ai carichi fiscali per i quali sia stata presentata ad Equitalia la richiesta di definizione agevolata ai sensi dell'articolo 6 del Decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193.

Il comma 2 dell'articolo in commento stabilisce che la regolarità fiscale viene meno nelle ipotesi di decadenza dalla definizione agevolata, per effetto del mancato, insufficiente o

tardivo versamento di una delle rate in cui il debitore ha dilazionato il versamento delle somme dovute.

Il successivo comma 3 dispone che la trasmissione dell'istanza di definizione agevolata è condizione sufficiente anche per l'erogazione di rimborsi di imposte o tasse ai contribuenti, fermo restando, ovviamente la sussistenza dei relativi presupposti.

Tale beneficio viene revocato qualora il contribuente decada dalla definizione agevolata dei carichi fiscali pendenti: in tali ipotesi, infatti, l'Amministrazione finanziaria procederà alla sospensione del rimborso del credito di imposta spettante.

Osservazioni – *La misura consente alle imprese aventi carichi fiscali pendenti di ripristinare la loro “regolarità fiscale”, ai fini della partecipazione a procedure a evidenza pubblica, a seguito della mera presentazione ad Equitalia dell’istanza per la “rottamazione delle cartelle”.*

L’articolo 80, comma 4, del Decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. Codice dei contratti pubblici) prevede, infatti, l’esclusione dalle procedure di aggiudicazione delle imprese che hanno commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti.

In particolare, si qualificano come:

- *violazioni gravi: gli inadempimenti ad obblighi tributari relativi al pagamento di imposte e tasse oltre la soglia limite (fissata a 10 mila euro) stabilita dall’articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;*
- *violazioni definitivamente accertate: quelle derivanti da sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione.*

Tale divieto non si rende applicabile nelle ipotesi in cui l'operatore economico abbia ottemperato ai suoi obblighi pagando, ovvero impegnandosi in modo vincolante a pagare, le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, purché il pagamento o l'impegno siano stati formalizzati prima della scadenza del termine per la presentazione delle domande.

Infatti, come affermato dalla giurisprudenza in passate sentenze (cfr. Consiglio di Stato, sentenze n. 6084/2011 e n. 1332/2013), in presenza di adesione a procedure

conciliative, quali la rateizzazione, l'affidabilità fiscale dell'operatore deve essere ripristinata, in quanto la rateazione determina una rimodulazione della scadenza dei debiti tributari, differenziandone l'esigibilità e determinando il venir meno dell'originario inadempimento.

Per effetto del nuovo articolo 1-quater in commento, si conferma l'applicazione del medesimo principio anche alle ipotesi in cui l'impresa si sia impegnata a definire i propri carichi iscritti a ruolo affidati ad Equitalia. In buona sostanza, sono anticipati al momento della presentazione dell'istanza di definizione alcuni effetti giuridici che si producono solo con il perfezionamento della stessa, vale a dire con l'integrale versamento delle somme dovute. Analoghi benefici sono previsti nelle ipotesi di erogazione dei crediti di imposta. In base alle disposizioni dettate dell'articolo 28-ter del DPR n. 602/1973, l'erogazione dei crediti di imposta è subordinata alla verifica di eventuali carichi a ruolo esistenti in capo al contribuente. In caso affermativo, Equitalia, su segnalazione dell'Agenzia delle Entrate, procede ad inviare al contribuente una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo; in caso di rifiuto, Equitalia procede, comunque, in forma coattiva a pignorare il credito d'imposta vantato dal contribuente (c.d. pignoramento presso terzi).

Per effetto della norma in commento, le imprese che aderiscono alla definizione agevolata dei ruoli saranno escluse da tale procedura limitatamente alle somme oggetto di definizione e potranno ottenere l'erogazione dei crediti di imposta. Resta fermo che tali vantaggi vengono revocati qualora l'impresa decada dal beneficio della definizione agevolata, per effetto del mancato versamento delle imposte dovute.

Effetti finanziari: la disposizione, avendo carattere procedimentale, non determina impatti di natura finanziaria.

Articolo 2 - Modifiche all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA

All'articolo 2 del decreto-legge in esame è stato aggiunto il comma 2-bis nel quale si dispone che le modifiche dei tempi di detrazione e annotazione degli acquisti – introdotte dai commi 1 e 2 dell'articolo in commento – si applichino alle fatture e alle bolle doganali emesse dal 1° gennaio 2017.

Osservazioni – Come evidenziato nella nostra Nota del 26 aprile 2017 in commento all'articolo 2, le modifiche apportate al Decreto IVA in merito ai tempi di detrazione e annotazione degli acquisti non contemplavano la gestione del periodo transitorio. La formulazione letterale della nuova norma paventava l'applicazione dei nuovi termini a tutte le operazioni di acquisto per le quali non era stata ancora esercitata la detrazione, quindi, anche alle fatture del 2015 e 2016 non ancora annotate. Questo avrebbe comportato l'impossibilità di recuperare l'imposta relativa agli acquisti degli anni precedenti, in quanto, il termine utile per la detrazione risultava ormai decorso.

Tale interpretazione sarebbe stata in contrasto con i principi tutelati dallo Statuto del Contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212) in base ai quali:

- le disposizioni tributarie non possono avere effetti retroattivi (articolo 3, comma 1);
- non si possono prevedere adempimenti con scadenza anteriore a sessanta giorni dall'entrata in vigore della nuova norma (articolo 3, comma 2).

L'emendamento approvato in sede di conversione risolve solo parzialmente la violazione, da parte della norma, dei richiamati principi dello Statuto del Contribuente. È evidente, infatti, che applicare i nuovi termini di detrazione e annotazione alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017 viola il principio di irretroattività seppur, al contempo, evita l'emersione di nuovi adempimenti in data anteriore a 60 giorni o, addirittura, non più rispettabili, perché con scadenza in data precedente all'entrata in vigore della norma. Dall'approvazione dell'emendamento ne consegue che, per le fatture del 2015 e 2016, resta possibile esercitare la detrazione e annotare il documento nel registro acquisti entro la data di presentazione della Dichiarazione IVA relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto.

In conclusione, in aderenza ai principi sopraesposti, sarebbe stato auspicabile che le nuove disposizioni fossero state ritenute applicabili dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della modifica, quindi, solamente per le fatture emesse dal 1° gennaio 2018, come sollecitato da Confindustria. Invece, applicare i nuovi termini alle fatture del 2017, pur non impedendo l'esercizio del diritto alla detrazione, determina una significativa riduzione del tempo utile per esercitarlo. Si ricorda, infatti, che per gli acquisti effettuati nel 2017, la detrazione e annotazione dovrà avvenire, al più tardi,

entro il 30 aprile 2018, rispetto alla scadenza del 30 aprile 2020 prevista dalla precedente normativa.

Effetti finanziari: la modifica effettuata in sede di conversione del decreto-legge, volta a chiarire la decorrenza delle nuove regole per l'esercizio della detrazione IVA, non impatta la stima di riduzione del gap IVA effettuata nella relazione tecnica originaria: si conferma dunque l'ipotesi di una riduzione del predetto gap IVA pari a 100 milioni di euro.

Articolo 2-bis - Misura in materia di regime IVA dei servizi di vitto e alloggio resi dagli istituti per il diritto allo studio universitario

L'articolo 2-bis del decreto-legge reca una norma interpretativa finalizzata a chiarire che, tra le prestazioni esenti da IVA, di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20), del Decreto IVA vi rientrino anche i servizi di *"vitto e di alloggio resi in favore degli studenti universitari dagli istituti o enti per il diritto allo studio universitario istituiti dalle Regioni"*⁴.

Osservazioni - *Si tratta di una misura di limitato interesse per il sistema associativo. Si osserva, peraltro, che la stessa sembra in linea con l'interpretazione che, sul tema, ha fornito la Corte di Cassazione nella sentenza n. 13070 del 15 giugno 2011.*

Effetti finanziari: la relazione tecnica, stilata a corredo della modifica normativa, quantifica in 1 milione di euro l'anno l'effetto finanziario, riscontrabile negli anni 2017 e 2018.

Articolo 3 - Disposizioni in materia di contrasto delle indebite compensazioni

Le modifiche apportate all'articolo 3, durante l'esame del decreto-legge alla Camera dei Deputati, seguono la linea già tracciata dalle disposizioni contenute originariamente

⁴ Attualmente, l'esenzione in esame riguarda le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.

nell'articolo in commento, introducendo ulteriori restrizioni all'utilizzo dei crediti fiscali in compensazione "orizzontale", vale a dire con tributi di diversa natura, ai sensi dell'articolo 17 del DLGS. n. 241 del 1997 (imposte sui redditi, IRAP ed IVA).

L'intervento normativo, infatti, ha esteso l'obbligo di apposizione del visto di conformità anche in caso di compensazione di crediti IVA trimestrali superiori a 5.000 euro (modello IVA TR). Parallelamente è stato disposto che, come per i crediti IVA annuali, in caso di indebita compensazione del credito infrannuale, l'Ufficio possa procedere al recupero delle somme utilizzate, ai sensi dell'articolo 1, comma 421, della L. n. 311/2004, con applicazione dei relativi interessi e sanzioni.

In merito al divieto di utilizzare in compensazione un credito fiscale al fine di riversare crediti d'imposta indebitamente utilizzati - introdotto dal comma 4 - si segnala che, in fase di conversione in legge del decreto, il divieto di compensazione è stato esteso anche ai casi di somme iscritte a ruolo.

Mediante emendamento è stato, inoltre, introdotto il comma 4-bis all'articolo in commento, con il quale si riduce di 6 giorni il tempo di attesa per compensare il credito IVA emergente da Dichiarazioni IVA o modelli TR. La norma, infatti, modifica l'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 che, così riscritto, consente la compensazione dei crediti IVA dal decimo giorno successivo (non più dal sedicesimo) alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza.

Resta fermo l'obbligo generalizzato, disposto dall'articolo 3 in commento, per i soggetti titolari di partita IVA, di utilizzare i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Fisconline/Entratel) per effettuare ogni tipologia di compensazione orizzontale di crediti fiscali. Con modifica approvata dalla Camera dei Deputati, è stato previsto che la procedura telematica provveda allo scarto automatico del modello F24 in caso di richieste di compensazioni di crediti di imposta oltre i limiti consentiti.

Osservazioni – *L'intervento normativo, nell'intento di contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti, incrementa gli adempimenti a carico della generalità delle imprese, con conseguente aumento dei costi amministrativi. Le modifiche apportate alla Camera dei Deputati hanno esteso l'obbligo di apporre il visto di conformità alle istanze presentate in corso d'anno al fine di compensare i crediti IVA trimestrali. Questo comporta che le imprese dovranno fronteggiare le conseguenze del nuovo obbligo, non*

più dal prossimo periodo d'imposta - in caso di compensazione del credito IVA annuale risultante dalla dichiarazione 2018, relativa al periodo di imposta 2017 -, bensì dall'anno in corso. Infatti, in linea con quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate in merito alle compensazioni di crediti IVA annuali (cfr. Risoluzione n. 50 del 4 maggio 2017), si chiarisce che il nuovo adempimento non riguarda le istanze presentate prima dell'entrata in vigore della norma, ma si applicherà dalla prima istanza successiva. Ne consegue che il contribuente che voglia compensare i crediti IVA, relativi al secondo trimestre del 2017 per importi superiori ai 5.000 euro, dovrà apporre il visto di conformità sul modello TR da presentarsi entro la fine del mese di luglio.

L'incremento degli adempimenti in tema di compensazioni dei crediti IVA infrannuali si accompagna con l'estensione agli stessi della nuova disciplina sanzionatoria (introdotta dalla decreto-legge in commento per i crediti IVA annuali). La richiesta di compensazione del credito IVA trimestrale superiore ai 5.000 euro, con istanza presentata priva del visto di conformità, oppure, con visto apposto da soggetti non abilitati, comporterà il recupero del credito con i relativi interessi e l'applicazione della sanzione del 30%.

In merito alla procedura di presentazione del modello F24 tramite i canali Fisconline/Entratel, preme ricordare che, benché l'obbligo fosse in vigore dal 24 aprile 2017, l'Agenzia delle Entrate (nella Risoluzione n. 50 del 4 maggio 2017) ha assicurato la non applicazione di sanzioni in caso di violazioni in data antecedente al 1° giugno 2017, giustificatola con l'inadeguatezza delle procedure informatiche adibite al controllo. Dal mese di giugno, quindi, per evitare sanzioni, le compensazioni orizzontali dei crediti IVA - e dei crediti relativi alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle ritenute alla fonte, all'IRAP e ai crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi - devono passare tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate. A tal fine, la stessa, ha pubblicato un documento (Risoluzione n. 68 del 9 giugno 2017) nel quale sono puntualmente riepilogati i crediti d'imposta assoggettati al nuovo obbligo e i relativi codici tributo da utilizzare per le compensazioni. Nello stesso documento si ricorda che l'obbligo non investe le compensazioni "verticali" vale a dire le compensazioni di crediti con somme della stessa tipologia d'imposta. Per facilitarne l'individuazione, l'Agenzia le ha evidenziate raggruppandole per codici tributo (vedi allegato 3). In ultimo, si precisa che, quando un credito viene utilizzato per compensare sia un debito della stessa natura

che un debito di natura diversa, si configura una compensazione orizzontale che, come tale, deve essere operata utilizzando i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

L'introduzione del nuovo obbligo è stato giustificato, durante il Forum lavoro, dalla necessità che i modelli F24 siano presentati all'Amministrazione finanziaria quale unico soggetto in grado di espletare i dovuti controlli sulla legittimità della richiesta di compensazione.

L'utilizzo del canale telematico consentirà anche l'attivazione della procedura di scarto automatico dei modelli F24 in caso di richiesta di compensazione oltre i limiti consentiti. Anche in questo caso, la modifica non avrà effetto immediato ma sarà subordinata ai tempi necessari per l'adeguamento delle procedure informatiche. Le modalità di attuazione e comunicazione dello scarto sono demandate a successivi provvedimenti.

Effetti finanziari: la relazione tecnica al provvedimento stima che gli effetti delle norme contenute all'articolo 3 producano un miglioramento dei saldi di finanza pubblica, dovuti a risparmi per minori compensazioni, quantificato in 975 milioni di euro per il 2017 e 1,93 miliardi di euro l'anno a decorrere dal 2018.

Articolo 4 - Regime fiscale delle locazioni brevi

Nel corso dell'iter di conversione del decreto-legge sono state apportate diverse modifiche alle regole per l'applicazione del regime agevolato della cedolare secca, di cui all'articolo 3 del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, sui redditi derivanti dai contratti di locazione ad uso abitativo, per periodi brevi, di durata non superiore a 30 giorni.

Si ricorda che sono qualificati come "contratti di locazione breve" anche quelli che prevedono la prestazione di servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa, sempreché le prestazioni aggiuntive non siano preponderanti rispetto alla locazione (diversamente le stesse sono riconducibili ai contratti stipulati nell'esercizio di impresa).

In particolare, il comma 1 viene modificato per chiarire che le locazioni brevi possono essere stipulate, sia mediante intermediari immobiliari, sia tramite soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Il nuovo comma 3-bis rinvia ad un regolamento ministeriale la possibilità di definire i criteri in base ai quali l'attività di locazione breve si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con le disposizioni del codice civile e di quelle fiscali, anche tenendo in considerazione il numero degli immobili locati e la durata delle locazioni nell'anno solare.

Il comma 4 estende gli obblighi, previsti in capo ai soggetti che svolgono l'attività di intermediazione immobiliare, di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai contratti conclusi tramite il loro operato, anche ai soggetti che gestiscono portali telematici. Tali dati dovranno essere inviati entro il 30 giugno dell'anno successivo, pena l'applicazione di una sanzione, per l'omessa o infedele trasmissione di dati, da 250 a 2.000 euro, ridotta della metà in caso di ritardo non superiore a 15 giorni.

Il comma 5 è stato integrato per chiarire che i soggetti destinatari della norma sono esclusivamente quelli residenti nel territorio dello Stato, che esercitano attività di intermediazione immobiliare o che gestiscono portali telematici. Tali soggetti, qualora procedano all'incasso dei canoni o corrispettivi, ovvero intervengano nel pagamento degli stessi, saranno tenuti ad applicare una ritenuta del 21% all'atto del pagamento delle somme al beneficiario.

In sede di conversione del decreto-legge sono stati altresì inseriti i nuovi commi 5-bis e 5-ter. Il primo, dispone che gli intermediari/gestori di portali telematici, non residenti, in possesso di una stabile organizzazione in Italia, adempiono all'obbligo di ritenuta d'acconto tramite la stabile organizzazione. Qualora ne siano privi, ai fini dell'adempimento del suddetto obbligo, sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti che operano la ritenuta sui redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 23 del DPR n. 600/1973. Il comma 5-ter, invece, stabilisce che il soggetto che incassa il canone, o interviene nel suo pagamento, sia responsabile del versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno.

Il modificato comma 7 consente ai Comuni di rimodulare l'imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno, in deroga alle disposizioni che prevedono il blocco degli aumenti delle imposte locali (cfr. articolo 1, comma 26, della Legge di Bilancio 2017). Contemporaneamente, viene abrogata la norma che prevedeva la stipula di apposite convenzioni, tra l'Agenzia delle Entrate ed i soggetti che utilizzano in Italia marchi di

portali di intermediazione online, per monitorare le locazioni brevi concluse con il loro apporto.

Da ultimo, si segnala che è stato inserito il comma 7-bis, che reca una norma di interpretazione autentica della disciplina sui lavoratori c.d. impatriati, di cui all'articolo 16 del DLGS n. 147/2015. In particolare, si prevede che i lavoratori c.d. "contro-esodati", di cui alla Legge 23 dicembre 2010, n. 238, trasferitisi in Italia entro il 31 dicembre 2015, che hanno optato per il regime agevolativo previsto per i lavoratori rimpatriati, ai sensi dell'articolo 16, comma 4 del DLGS n. 147/2015, decadono dal beneficio fiscale nel caso in cui la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Tale chiarimento si rendeva necessario perché, nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 marzo 2016, era stato indicato che i lavoratori contro-esodati, che optavano per il regime dei lavoratori impatriati, dovevano comunque possedere i requisiti per accedere ai benefici di cui alla L n. 238/2010, anche in relazione al regime di decadenza di cui all'articolo 7 della medesima. Ciò comportava l'obbligo di permanenza di tali lavoratori in Italia per almeno 5 anni decorrenti dalla data di prima fruizione del beneficio (in luogo dei soli 2 anni richiesti dal regime dei lavoratori impatriati).

Osservazioni – *Le modifiche apportate in sede parlamentare sono volte a disciplinare in dettaglio le modalità di applicazione della cedolare secca per gli affitti di breve durata, conclusi attraverso l'intervento di intermediari immobiliari o di soggetti che gestiscono portali telematici (es. Airbnb).*

Viene inoltre affrontata una delle criticità della norma sulle locazioni brevi, demandando ad un regolamento ministeriale il compito di definire il confine dell'attività di impresa nel campo delle locazioni turistiche. Sul tema sussistono, infatti, rilevanti incertezze legate alla presenza dei servizi accessori, e delle relazioni con le discipline regionali ed con le norme del codice civile.

Sono state, inoltre, apportate modifiche agli obblighi che gli intermediari immobiliari o i gestori di portali telematici, non residenti e non aventi una base fissa in Italia, devono

assolvere in qualità di sostituti di imposta, prevedendo l'obbligo per tali soggetti di nominare un rappresentante fiscale nel nostro Paese.

Con riguardo alla possibilità per i Comuni di istituire o rimodulare l'imposta di soggiorno ed il contributo di soggiorno, in deroga al blocco degli aumenti delle imposte locali, si ritiene che tale potere vada interpretato con riferimento ad una rimodulazione del prelievo locale esclusivamente in relazione ai contratti di locazione breve oggetto dell'articolo.

Positiva la norma interpretativa sui lavoratori impatriati che estende i termini di decadenza dai benefici fiscali anche ai lavoratori contro-esodati che hanno optato per tale regime.

Effetti finanziari: La relazione tecnica relativa all'articolo 4 del decreto-legge, nell'ipotesi che le modifiche alla disciplina della cedolare secca entrino in vigore a partire dal mese di giugno 2017, stima impatti finanziari positivi per l'Erario pari a 81 milioni di euro nel 2017, e 139 milioni a decorrere dal 2018. Alla disposizione di carattere interpretativo riguardante i termini di decadenza applicabili ai lavoratori contro-esodati (comma 7-bis) non sono ascritti effetti di gettito.

Articolo 4-bis – Modifiche alla disciplina in materia di cessione delle detrazioni spettanti per interventi di incremento dell'efficienza energetica nei condomini

L'articolo 4-bis, introdotto nel corso dell'iter di conversione, modifica la disciplina in materia di cessione delle detrazioni spettanti per interventi di incremento dell'efficienza energetica nei condomini.

In particolare la lett. a) del comma 1, sostituendo il comma 2-ter dell'articolo 14 del DL n. 63/2013, già oggetto di modifica nell'ultima Legge di Bilancio (Legge 11 dicembre 2016, n. 232), introduce le seguenti novità:

- l'ulteriore estensione, dal 31 dicembre 2017 fino al 31 dicembre 2021, della possibilità, per i soggetti incapienti (pensionati, lavoratori dipendenti e autonomi) di cedere la detrazione fiscale loro spettante ai fornitori che hanno effettuato i lavori condominiali per l'incremento dell'efficienza energetica;

- la possibilità di cedere la detrazione anche ad altri soggetti privati, diversi dai fornitori che hanno effettuato i lavori di riqualificazione energetica, con facoltà di successiva cessione del credito;
- la possibilità di cedere la detrazione spettante anche in relazione alle spese per interventi di riqualificazione energetica di cui al comma 2-quater dell'articolo 14 del DL n. 63/2013. Si tratta delle detrazioni previste per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente dello stesso, agevolabili nella misura del 70%, ovvero degli interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva conseguendo determinati standard.

Si osserva che, rispetto alla versioni precedenti, la norma richiede che la condizione di incapacienza sussista nell'anno precedente quello di sostenimento delle spese agevolabili.

Le modalità di attuazione delle disposizioni in commento dovranno essere definite con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL n. 50/2016.

La lett. b) del comma 1 modifica il comma 2-quinquies dell'articolo 14 del DL n. 63/2013, con riguardo ai controlli dell'ENEA (Ente Nazionale per le Nuove Tecnologie, l'Energia e lo Sviluppo Economico Sostenibile) sulla sussistenza dei requisiti richiesti per beneficiare delle maggiori detrazioni, relative agli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni di edifici condominiali, di cui all'articolo 14, comma 2-quater del DL n. 63/2013.

Le procedure e le modalità di effettuazione dei controlli saranno definite in un decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, da emanare di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze entro il 30 settembre 2017.

La lett. c) del comma 1 dell'articolo 4-bis in commento modifica, infine, il comma 2-sexies dell'articolo 14 del DL n. 63/2013, introdotto dalla Legge di Bilancio 2017, per chiarire che, per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni di edifici condominiali che danno diritto alle detrazioni maggiorate del 70% e del 75%, effettuati da soggetti

beneficiari diversi da quelli che si trovano nella c.d. “no tax area”, resta ferma l’esclusione della cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

Si segnala che, con il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate dell’8 giugno 2017, sono state definite le modalità di cessione della detrazione di cui al richiamato comma 2-sexies, dell’articolo 14, del DL n. 63/2013 nella versione originaria.

Osservazioni – *In assenza di una esplicita esclusione normativa e in considerazione della modifica apportata al comma 2-sexies, dell’articolo 14, del DL n. 63/2013, si ritiene che la detrazione prevista per le spese di riqualificazione energetica in commento, relative a soggetti incapienti nell’anno precedente a quello di sostenimento della spesa, possa essere ceduta anche ad istituti di credito ed intermediari finanziari. La scelta di consentire la “cedibilità” della detrazione anche a soggetti privati diversi dai fornitori che abbiano effettuato gli interventi agevolabili, rende senz’altro più appetibile l’incentivo, con conseguenti benefici per le imprese del settore.*

Inoltre, si ritiene che le modalità di cessione delle detrazioni relative ad interventi di riqualificazione energetica agevolabili nella misura del 70% o del 75%, oggetto del citato provvedimento direttoriale, emanato in attuazione della versione originaria dell’articolo 14, comma 2-sexies, debbano intendersi applicabili esclusivamente a soggetti beneficiari non in no tax area.

Effetti finanziari: alla disciplina si ascrivono i seguenti effetti finanziari (in termini di indebitamento netto):

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Dal 2024
IRPEF	-3.4	-36	-22.6	-22.6	-22.6	-22.6	16.8	0
IRPEF/IRES	0	3.1	1.8	1.8	1.8	1.8	-1.3	0
IRAP	0	0.5	0.3	0.3	0.3	0.3	-0.2	0
IVA	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0	0	0
Totale	-2.7	-31.7	-19.8	-19.8	-19.8	-20.5	15.3	0

(dati in mln di euro)

Articolo 7- Rideterminazione delle aliquote dell'ACE

Anche l'articolo 7 del decreto-legge in commento, concernente l'intervento in materia di ACE (Aiuto alla Crescita Economica), agevolazione per la capitalizzazione delle imprese introdotta dal DL n. 201/2011, è stato interessato, in sede di conversione, da importanti modifiche. Al riguardo, è opportuno ricordare che, nella versione originaria, il decreto-legge interveniva sulla disciplina dell'ACE, già notevolmente depotenziata dall'ultima Legge di Bilancio⁵, attraverso un'ulteriore modifica al meccanismo di calcolo consistente nell'introduzione di una base di calcolo dell'incentivo di tipo mobile, cioè, considerando il patrimonio esistente alla data di chiusura di ciascun esercizio a confronto con quello esistente alla chiusura del quinto esercizio precedente. Tale impostazione, come già rilevato da Confindustria in sede di Audizione tenuta il 2 maggio u.s., presso la Camera dei Deputati, avrebbe comportato l'immediata sterilizzazione degli incrementi patrimoniali effettuati dalla generalità delle imprese proprio in sede di avvio della disciplina (vale a dire quelli con maggiore "anzianità"); in particolare, avendo riguardo all'applicazione dell'ACE per il periodo d'imposta 2017, sarebbero state irrilevanti, ai fini del calcolo della base ACE, le capitalizzazioni operate nei periodi di imposta 2011 e 2012.

In sede di conversione in legge è stato ripristinato il meccanismo originario della disciplina ACE in virtù del quale si considerano validi tutti gli incrementi di patrimonio accumulati a partire dal 2011

Il ripristino del "naturale" meccanismo di calcolo della base ACE è stato tuttavia compensato da un intervento di identico segno operato sull'altro parametro rilevante per la determinazione del beneficio, ossia il tasso di rendimento nozionale.

⁵ Si ricorda che l'agevolazione consiste in una variazione in diminuzione dalla base imponibile, corrispondente al rendimento nozionale dell'incremento di patrimonio netto, rispetto alla relativa consistenza ad una data di riferimento, fissata al 31 dicembre 2010.

Per i soggetti IRES, rilevano quali incrementi di patrimonio netto ai fini del calcolo del rendimento nozionale, ai sensi dell'art. 5 del DL n. 201/2011, gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, conferimenti in denaro, gli accantonamenti a riserve disponibili derivanti dalla "riclassificazione" di riserve indisponibili a seguito del venir meno della condizione di indisponibilità.

Di converso, costituiscono decrementi di patrimonio netto gli acquisti di partecipazioni in società controllate, gli acquisti di aziende e rami d'azienda e le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci, a qualsiasi titolo effettuate. Si ricorda poi, che la Legge di Bilancio 2017 ha previsto la sterilizzazione dalla base ACE, eccetto che per le banche e le imprese di assicurazione, delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 (comma 6-bis dell'articolo 1 del DL n. 201/2011), con l'obiettivo di evitare che aumenti di patrimonio netto possano essere destinati ad investimenti finanziari che non generano alcun beneficio all'economia reale.

Tale parametro, si ricorda, era già stato oggetto di una sensibile riduzione operata dall'ultima Legge di Bilancio, che lo aveva portato al 2,3% per il 2017 e al 2,7% dal 2018. Tuttavia, per effetto della versione definitivamente licenziata dell'articolo 7, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, il tasso nominale di rendimento è stabilito in misura pari all'1,6%, mentre, a partire dall'ottavo periodo di imposta di decorrenza della normativa ACE (quello in corso al 31 dicembre 2018) sarà pari all'1,5%.

Il cambio di rotta operato in sede di conversione (passaggio da una base di calcolo mobile ad una sostanziale riduzione delle aliquote di rendimento), ha reso necessaria, altresì, una modifica alla rubrica dell'articolo 7 che, nella originaria formulazione recitava "Rideterminazione della base ACE", mentre ora la "Rideterminazione delle aliquote dell'ACE". La versione originaria dell'articolo 7, poi, prevedeva alcune modifiche all'ACE applicabili ai soggetti IRPEF (persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria), non più riportate nella versione definitiva dell'intervento.

Al riguardo, si ricorda che, per i soggetti IRPEF, la Legge di Bilancio 2017 è intervenuta in sostituzione delle regole introdotte dal DM 14 marzo 2012, che prevedevano una base di calcolo dell'incentivo pari al patrimonio netto alla fine dell'esercizio, stabilendo invece che la base di calcolo sia determinata, a partire dall'esercizio 2016, con gli stessi criteri previsti per i soggetti IRES (cfr. articolo 1, commi 549 e ss. L. n. 232/2016).

In tal senso, si segnala che la prima stesura della norma in commento aveva previsto una disciplina transitoria, che prevedeva il calcolo di una base ACE di partenza per i soggetti IRPEF costituita dalla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010; questa previsione, come detto, è stata cancellata nell'*iter* di conversione del decreto legge. Pertanto, anche i soggetti IRPEF calcoleranno l'ACE con le stesse modalità dei soggetti IRES, ovvero, facendo salvi gli incrementi patrimoniali progressivamente realizzati, ma vedendo ridotti i tassi di rendimento applicabili.

Osservazioni – *Le modifiche apportate in sede di conversione non rispondono per intero alle criticità rappresentate da Confindustria già in sede di Audizione tenuta il 2 maggio u.s, presso la Camera dei Deputati.*

È pur vero, infatti, che l'abbandono del criterio incrementale su base mobile, che avrebbe ridotto a cinque anni il periodo di riferimento rilevante ai fini della determinazione della base su cui determinare l'aiuto alla capitalizzazione delle imprese, comporta il recupero degli incrementi patrimoniali effettuati nei primi due esercizi di vigenza della normativa ACE; tuttavia, come dimostrato anche dalla sostanziale invarianza degli effetti finanziari, il mantenimento dell'originaria base di calcolo ACE viene operato a discapito di un sensibile abbattimento delle aliquote di rendimento nozionale.

Confindustria, pertanto, non può che ribadire le criticità ab origine poste sulla modifica legislativa in commento, anche sulla scorta dell'importanza che la patrimonializzazione delle imprese riveste quale elemento di solidità dell'intero sistema economico.

Effetti finanziari: Sulla base delle elaborazioni del modello IRES e delle dichiarazioni delle società di persone e delle persone fisiche, la relazione tecnica al decreto-legge, come aggiornata nel corso dell'iter parlamentare, stima un aumento di gettito ai fini IRES e IRPEF, quantificato come segue (effetti di competenza):

	2016	2017	2018 e ss.
IRES	0	318,2	598,2
IRPEF	0	22,9	48,6
TOTALE	0	341,1	646,8

(dati in mln di euro)

Articolo 9-bis – Indici sintetici di affidabilità fiscale

L'articolo 9-bis, introdotto in sede di conversione del DL n. 50/2017, reca la disciplina degli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale (c.d. ISAF) che costituiranno la nuova metodologia di cui allo stimolo alla *compliance* fiscale dei contribuenti di minori dimensioni. Gli indici si renderanno, infatti, applicabili agli esercenti attività di impresa, arti o professioni che dichiarino ricavi⁶, o compensi⁷ di ammontare non superiore a 5.164.569 euro.

⁶ articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del TUIR

⁷ articolo 54, comma 1, del TUIR

Tali indici andranno progressivamente a sostituire gli studi di settore ed i parametri, la cui abolizione è stata disposta con l'articolo 7 del DL n. 193/2016, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017.

Il nuovo strumento sarà elaborato sulla base dei dati fiscali ed economici a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, relativi ad un arco pluriennale (8 anni) - anziché con riferimento ad un solo periodo di imposta come previsto per gli attuali studi di settore – ed esprimerà, su una scala da 1 a 10, il grado di affidabilità fiscale riconosciuto al contribuente.

Il comma 2, dell'articolo 9-bis in commento, prevede che gli indici saranno approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro il 31 dicembre del periodo d'imposta per il quale sono applicati, e che saranno soggetti a revisione biennale. Eventuali correzioni agli indici, per tenere conto di situazioni economiche straordinarie che ne possano inficiare la validità, dovranno essere approvate entro il mese di febbraio del periodo d'imposta successivo a quello per il quale gli indici sono applicati.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare ogni anno entro il mese di gennaio, dovranno essere individuate le attività economiche interessate dagli indici. Per il primo anno di applicazione, si prevede che tale provvedimento venga emanato entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge in commento.

I nuovi indici saranno elaborati sulla base delle dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti, nonché sulla scorta di altre fonti informative disponibili presso l'Anagrafe Tributaria, le Agenzie Fiscali, l'INPS, l'INAIL e la Guardia di Finanza.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabiliti precisi obblighi dichiarativi in capo ai contribuenti soggetti agli indici di affidabilità fiscale, come previsto, in passato, per gli studi di settore. Per i periodi d'imposta 2017 e 2018, tale provvedimento dovrà essere emanato entro i termini previsti per l'approvazione dei modelli dichiarativi relativi ai predetti periodi d'imposta.

Il comma 5 prevede che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dei contribuenti appositi programmi informatici per la compilazione e la trasmissione dei dati e degli ulteriori elementi relativi all'applicazione degli indici.

Saranno esclusi dall'applicazione degli ISAF, analogamente a quanto previsto per gli studi di settore:

- i soggetti che abbiano iniziato o cessato l'attività, ovvero che non si trovano in condizioni di normale svolgimento della stessa;
- i soggetti che indichino in dichiarazione ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione degli indici⁸.

Con successivo decreto ministeriale saranno precisate ulteriori ipotesi di esclusione dell'applicabilità degli indici per determinate tipologie di contribuenti.

Si prevede, inoltre, l'istituzione, mediante decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di una Commissione di Esperti che sarà chiamata a fornire un parere obbligatorio - ma non vincolante - al Ministero circa l'idoneità degli indicatori, prima della loro approvazione. I membri della commissione saranno designati dal Ministro, tenuto anche conto delle segnalazioni dell'Amministrazione Finanziaria, delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali. Nelle more dell'istituzione della commissione le sue funzioni saranno esercitate, in via transitoria, dall'attuale Commissione di Esperti degli Studi di Settore.

Il comma 9 consente ai contribuenti interessati di integrare le dichiarazioni dei redditi, indicando ulteriori elementi positivi di reddito non risultanti dalle scritture contabili, per migliorare il proprio livello di affidabilità fiscale ed accedere così ai benefici fiscali correlati. Tali elementi rilevano sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini IRAP e determinino un corrispondente maggior volume di affari ai fini IVA.

Il comma 10 esclude l'applicazione di sanzioni e interessi in caso di ricorso alla sopra indicata integrazione dei componenti imponibili, a condizione che il contribuente proceda al versamento delle relative imposte entro il termine per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi.

⁸ Ai fini della verifica della predetta soglia non si tiene conto, per le imprese, dei proventi finanziari di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR. Per quanto concerne i lavoratori autonomi, devono, invece, essere inclusi i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ai sensi dell'articolo 54, comma 1, TUIR.

In funzione dei diversi livelli di affidabilità fiscale conseguiti dal contribuente saranno riconosciuti i seguenti vantaggi :

- a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità, relativamente all'IVA per la compensazione di crediti non superiori a 50.000 euro annui e riguardo le imposte sui redditi e l'IRAP per un importo non superiore a 20.000 euro annui;
- b) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità, ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA, per un importo non superiore a 50.000 euro annui;
- c) l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative e in perdita sistematica (di cui all'articolo 30 della L. n. 724/1994 e all'articolo 2, comma 36-decies del DL n. 138/2011);
- d) l'esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti;
- e) l'anticipazione, di almeno un anno, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- f) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda il reddito dichiarato di due terzi.

Con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno individuati nel dettaglio i livelli di affidabilità fiscale, ai quali è collegata la graduazione dei benefici, anche con riferimento alle annualità pregresse. L'Amministrazione Finanziaria potrà differenziare i termini di accesso a tali vantaggi fiscali in base alla tipologia di attività svolta dal contribuente. In ogni caso, tali agevolazioni non troveranno applicazione per i periodi d'imposta interessati da violazioni della disciplina penale.

Il comma 15 prevede l'affidamento alla SOSE (Soluzioni per il Sistema Economico), mediante concessione, delle attività relative all'elaborazione e alla revisione degli ISAF, nonché di ogni altra attività idonea a potenziare le attività di analisi per il contrasto alla sottrazione di basi imponibili.

In caso di omessa comunicazione di dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli indici, ovvero di comunicazione inesatta o incompleta, si rende applicabile la sanzione amministrativa pecuniaria da 250 a 2.000 euro prevista dall'articolo 8, comma 1, del DLGS 471/1997. Inoltre, detta omissione legittima l'Agenzia delle Entrate a procedere, previo contraddittorio con il contribuente, all'accertamento

induttivo ai sensi del dell'articolo 39, comma 2, del DPR n. 600/1973 e dell'articolo 55 del DPR. n. 633/1972.

Il comma 18 prevede la graduale abolizione degli studi di settore e dei parametri, con effetto dai periodi d'imposta per i quali entreranno in vigore i nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale.

Osservazioni – *Il primo comma precisa che il nuovo strumento ha l'obiettivo di promuovere l'adeguamento spontaneo agli obblighi fiscali (c.d. tax compliance), abbandonando l'attuale utilizzo dello studio di settore quale strumento "repressivo" per contestare il mancato raggiungimento di un livello "congruo" di ricavi.*

La Corte di Cassazione, peraltro, in passate sentenze (cfr., ad esempio, sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009) aveva già denunciato i limiti degli strumenti presuntivi, quali gli studi di settore ed i parametri, nella capacità di ricostruire i ricavi imponibili dei contribuenti.

I nuovi livelli di affidabilità fiscale saranno utilizzati dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza, congiuntamente alle altre informazioni disponibili all'Anagrafe Tributaria, per definire specifiche strategie di controllo, basate su analisi del rischio di evasione fiscale.

La metodologia di elaborazione dei nuovi indici di affidabilità fiscale dovrebbe comportare una semplificazione degli adempimenti da parte dei contribuenti di minori dimensioni, nonché una migliore rappresentazione della realtà economica delle imprese. La costruzione dell'indice su una base dati pluriennale dovrebbe consentire, altresì, di cogliere in modo più puntuale l'andamento ciclico dell'economia, senza la necessità di predisporre ex-post specifici correttivi congiunturali (c.d. correttivi crisi).

Effetti finanziari: La relazione tecnica al provvedimento precisa che le disposizioni relative agli ISAF, avendo carattere procedurale, non determinano impatti finanziari.

Articolo 9-ter – Misure urgenti per il personale dell'Amministrazione finanziaria

L'articolo 9-ter, inserito durante l'iter parlamentare, proroga, ad opera del comma 1, lett. a), dal 31 dicembre 2017 al 30 giugno 2018, il termine entro il quale le Agenzie Fiscali

devono concludere i nuovi concorsi per coprire le posizioni vacanti dell'organico dirigenziale (cfr. articolo 4-bis del DL n. 78/2015).

Contestualmente, la successiva lett. b), fissa alla medesima data (30 giugno 2018) il termine di scadenza delle deleghe per le funzioni dirigenziali attualmente attribuite a funzionari dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in possesso di specifici requisiti, al fine di garantire l'operatività degli Uffici.

Osservazioni – *Come più volte ribadito da Confindustria, è auspicabile che le Agenzie Fiscali, in virtù del fondamentale ruolo rivestito in relazione all'ordinaria attività del tessuto economico, siano poste celermente in condizione di operare in un contesto stabile e con dotazioni organiche consone a garantirne l'efficienza.*

Effetti finanziari: l'intervento comporta maggiori oneri finanziari per circa 17 milioni di euro.

Articolo 9-quater – Compensazione di somme iscritte a ruolo

L'articolo 9-quater, inserito in sede di conversione parlamentare del decreto-legge, consente anche per l'anno 2017 la possibilità, per le imprese titolari di crediti commerciali e professionali non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione (PA) di compensare gli stessi con le cartelle esattoriali emesse da Equitalia.

Nel merito, la norma proroga la validità delle disposizioni dettate dall'articolo 12, comma 7-bis del Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, che prevedevano la compensazione, per l'anno 2014, dei crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazione, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della PA⁹ con i debiti risultanti da cartelle esattoriali notificate entro il 31 marzo 2014.

⁹ Come qualificata dall'articolo 1, comma 2 del DLGS n. 165/2001, sono pertanto inclusi in tale nozione:

- le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo;
- le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni;
- le istituzioni universitarie;
- gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP);
- le Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e loro associazioni;

Tale disciplina è stata estesa, dapprima al 2015 (cfr. articolo 1, comma 19, L. n. 190/2014) e successivamente al 2016 (cfr. articolo 1, comma 129, L. n. 208/2015).

Con Decreto ministeriale del 24 settembre 2014 sono state dettate le regole applicative per la compensazione relativamente all'anno 2014, sostanzialmente riproposte dai successivi Decreti ministeriali del 13 luglio 2015 e del 27 luglio 2016 per le compensazioni effettuate nelle annualità 2015 e 2016.

La compensazione dei crediti commerciali con le cartelle esattoriali è subordinata alle seguenti condizioni:

- i crediti commerciali devono risultare certificati. Per documentare dette caratteristiche il contribuente deve obbligatoriamente acquisire la certificazione del credito dall'Amministrazione interessata;
- la somma iscritta a ruolo deve essere inferiore o pari al credito vantato.

Per l'anno 2017, le disposizioni attuative saranno dettate con apposito decreto ministeriale, da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge in esame. Tale decreto avrà il compito di individuare i soggetti aventi diritto, nonché le cartelle esattoriali che potranno essere compensabili con i crediti certificati.

Osservazioni – *La misura appare positiva poichè costituisce un utile strumento a disposizione degli operatori economici per recuperare gli importi vantati nei confronti dei committenti pubblici, considerando i ritardi nei tempi di pagamento delle Amministrazioni italiane.*

In quest'ottica appare opportuno che nel decreto attuativo venga riconosciuta la possibilità di utilizzare i crediti commerciali maturati e certificati verso la PA per il pagamento delle somme dovute per la definizione agevolata dei carichi a ruolo affidati ad Equitalia fino al 31 dicembre 2016, prevista dall'articolo 6 del DL n. 193/2016.

-
- gli Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali;
 - le amministrazioni delle Aziende e degli Enti del servizio sanitario nazionale;
 - le Agenzie Fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Agenzia del Demanio);
 - l'Agenzia per la Rappresentanza Negoziabile delle Pubbliche Amministrazioni (ARAN);
 - il CONI (fino alla revisione organica della disciplina di settore).

In considerazione del fatto che tale provvedimento interviene nel corso dell'anno, sarebbe auspicabile un'estensione della compensazione alle cartelle esattoriali notificate alle imprese entro il 31 maggio 2017.

Effetti finanziari: Alla disposizione in esame non sono ascritti effetti finanziari.

Articolo 10 – Reclamo e mediazione

In merito alle modifiche apportate in sede di conversione all'articolo 10, rubricato "Reclamo e mediazione" (già oggetto di commento nella Nota dello scorso 26 aprile 2017, cui si rinvia), si segnala l'aggiunta del comma 3-bis finalizzato all'esclusione dall'ambito applicativo dell'istituto deflattivo di alcuni tributi costituenti risorse proprie dell'UE.

In particolare, il nuovo comma 3-bis, nell'individuare l'ambito oggettivo di esclusione dall'istituto della mediazione, fa riferimento all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della Decisione 2014/335/UE, Euratom, del Consiglio UE, del 26 maggio 2014.

La citata lettera a) richiama le risorse "proprie tradizionali" dell'Unione, costituite da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle Istituzioni dell'Unione sugli scambi con Paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del Trattato – ormai scaduto – che istituisce la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, nonché contributi ed altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero.

Osservazioni – *Nel rimandare per le osservazioni sulla norma in commento alla nostra Nota del 26 aprile 2017, in questa sede si precisa che l'esclusione delle risorse proprie tradizionali della UE dalla procedura della mediazione tributaria non coinvolge l'IVA che, quindi, continua ad essere annoverata tra le imposte assoggettabili a tale istituto.*

Effetti finanziari: l'intervento non comporta oneri finanziari.

Articolo 11 – Definizione agevolata delle controversie tributarie

L'articolo 11 riconosce ai contribuenti la facoltà di definire, in via agevolata, le liti pendenti in ogni stato e grado di giudizio, in cui è parte l'Agenzia delle Entrate..

Per effetto delle modifiche apportate durante l'esame parlamentare, in virtù del nuovo comma 1-bis, si consente a ciascun ente territoriale di stabilire, entro il 31 agosto 2017, le modalità di applicazione delle norme in tema di definizione agevolata relativamente alle controversie tributarie in cui esso è parte.

Inoltre, con le modifiche al comma 3 è estesa l'applicazione temporale della definizione agevolata anche alle controversie tributarie il cui ricorso risulta notificato alla controparte entro il 24 aprile 2017 (la norma originaria faceva riferimento alla costituzione in giudizio del ricorrente, in primo grado, entro il 31 dicembre 2016).

Il comma 12 prevede, poi, che con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità attuative al fine di garantire il riversamento alle Regioni dei proventi derivanti dalla chiusura delle controversie in materia IRAP e di addizionale regionale IRPEF.

Il contribuente dovrà provvedere al pagamento di tutti gli importi relativi all'atto di accertamento oggetto di contestazione, nonché degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, con esclusione delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora.

Restano escluse dalla definizione le controversie riguardanti:

- l'IVA assolta sulle importazioni da chiunque effettuate;
- le risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione Europea (es. dazi doganali e contributi provenienti dai diritti alla produzione dello zucchero e dell'isoglucosio);
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La definizione agevolata può riguardare anche gli interessi sulle sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada.

Restano confermate le modalità di versamento delle somme dovute in un'unica soluzione (entro il 30 settembre 2017), ovvero a scelta del contribuente in un numero massimo di tre rate come di seguito ripartite:

- I rata, di importo pari al 40% del totale delle somme dovute, da versare entro il 30 settembre 2017;
- II rata, pari all'ulteriore 40% del totale delle somme dovute, da pagare entro il 30 novembre 2017 ;
- III rata, pari al restante 20%, il cui versamento va effettuato entro il 30 giugno 2018.

La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti, ovvero con il versamento della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la procedura si ritiene perfezionata con la sola presentazione della domanda di definizione agevolata.

Gli effetti della definizione prevalgono sulle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della norma in commento.

Osservazioni – *Le modifiche introdotte in sede di esame parlamentare del decreto-legge consentono ai singoli Comuni di stabilire, con le forme previste per l'adozione dei relativi atti, l'applicazione della disciplina di definizione agevolata anche alle controversie tributarie nelle quali risultano controparti.*

Tale modifica accoglie un'esplicita segnalazione di Confindustria, effettuata anche in sede di commento alla norma originaria (cfr. Nota di aggiornamento del 26 aprile 2017), e risulta coerente con la possibilità di applicare la definizione agevolata anche alle entrate regionali e degli enti locali, di cui all'articolo 6-ter del DL n. 193/2016.

Restano immutate, invece, le perplessità già avanzate sul fatto che la definizione imponga il pagamento integrale delle somme oggetto della contestazione originale, a prescindere dall'esito processuale. Ciò potrebbe disincentivare l'adesione da parte dei contribuenti che hanno ottenuto un parziale annullamento delle richieste dell'Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio tributario, mentre favorisce i contribuenti che, al contrario, siano risultati soccombenti.

Infine, i termini previsti per il versamento delle somme dovute in caso di definizione agevolata delle liti, da effettuarsi in tre rate entro il 30 giugno 2018, appaiono particolarmente restrittivi in relazione, ad esempio, alle otto rate trimestrali previste per altri strumenti deflattivi del contenzioso (es. acquiescenza dell'atto di contestazione o accertamento con adesione) e potrebbero di conseguenza rendere la misura poco attrattiva, soprattutto per i soggetti con difficoltà finanziarie.

Effetti finanziari: La relazione tecnica al provvedimento stima in 400 milioni di euro le maggiori entrate dell'articolo in esame, tenendo conto della necessità di riversare alle Regioni gli incassi relativi alle liti in materia di IRAP e addizionale IRPEF.

Articolo 12-bis – Rimodulazione del credito di imposta per le imprese alberghiere

L'articolo 12-bis, di nuova introduzione, modifica la disciplina del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive, turistico – alberghiere, di cui all'articolo 10 del Decretolegge 31 maggio 2014, n. 83.

Le modifiche riguardano, in particolare, il comma 7 del citato articolo 10, che riconduce nel perimetro delle spese agevolabili con un credito di imposta del 30%, fino ad un massimo di 200.000 euro, anche quelle sostenute per interventi ulteriori rispetto ai lavori di riqualificazione edilizia o energetica, compreso l'acquisto di mobili o componenti di arredo. La disposizione in commento introduce le seguenti modifiche alla disciplina previgente:

- consente l'utilizzo dell'intero stanziamento previsto per il credito di imposta per agevolare interventi diversi dalla riqualificazione edilizia o energetica degli immobili (precedentemente era prevista una riserva pari al 10% dello stanziamento complessivo per l'agevolazione delle spese relative ad interventi ulteriori, tra cui l'acquisto di mobili e arredi, sostenute dalle imprese alberghiere);
- elimina l'obbligo di destinazione esclusiva dei mobili e delle componenti d'arredo all'immobile oggetto degli interventi agevolati di riqualificazione edilizia o energetica;
- estende, dal secondo all'ottavo periodo di imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento, il termine entro il quale il beneficiario dell'agevolazione non può cedere i beni agevolati a terzi o destinarli a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, pena la revoca del beneficio.

Osservazioni – *L'intervento appare positivo sia con riguardo alla rimozione dei vincoli di utilizzo dei fondi, sia con riferimento all'eliminazione dell'obbligo di destinazione*

esclusiva dei mobili e dei componenti d'arredo all'immobile oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia o di riqualificazione energetica agevolati dal credito di imposta. Diversamente, l'estensione fino all'ottavo periodo di imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento, dell'obbligo di mantenimento nell'impresa alberghiera dei beni agevolati, potrebbe rappresentare un elemento di rigidità rispetto ad eventuali future scelte di carattere economico -strategico dell'impresa stessa.

Effetti finanziari: Alle modifiche non sono ascritti effetti di gettito posto che non incidono sul tetto di spesa di cui dall'articolo 10, comma 1, del DL n. 83/2014 (che prevede uno stanziamento per il riconoscimento del credito di imposta pari a 41,7 milioni di euro per il 2017 ed il 2018 e di 16,7 milioni per il 2019).

Articolo 43 - Ulteriore proroga della sospensione e rateizzazione tributi sospesi

L'articolo 43 è stato modificato con l'inserimento, al comma 1, della nuova lettera a-bis), con cui viene prorogata di un anno - fino al 31 dicembre 2018 - l'esenzione dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro per le istanze, i contratti e i documenti presentati alla Pubblica Amministrazione, in esecuzione di quanto stabilito dalle ordinanze del Commissario straordinario del Governo per la ricostruzione nei territori interessati dall'evento sismico dell'agosto 2016, da parte delle persone fisiche residenti o domiciliate e delle persone giuridiche aventi sede legale nei Comuni colpiti dal sisma.

Osservazioni - *La proroga è da giudicarsi positiva.*

Effetti finanziari: Richiamando la valutazione effettuata in sede di predisposizione dell'esenzione vigente, la relazione tecnica al provvedimento non ascrive alla modifica oneri finanziari qualificandola come rinuncia a maggior gettito.

Articolo 43-quater – Semplificazione degli obblighi di dichiarazione dei redditi per i contribuenti coinvolti negli eventi sismici registrati a partire dal 24 agosto 2016

L'articolo 43-quater, inserito nel corso della conversione del decreto-legge, consente ai contribuenti residenti nei territori colpiti dagli eventi sismici verificatisi nel Centro Italia dal 24 agosto 2016, titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, di effettuare la dichiarazione dei redditi presentando il Modello 730/2017 "senza sostituto", anche in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio, ottenendo l'erogazione del rimborso direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare, il comma 1 richiama la disciplina dettata dall'articolo 51-bis del Decretolegge n. 69 del 2013, che consente ai soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, privi di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio, di poter comunque ottenere in tempi rapidi il rimborso delle imposte attraverso la presentazione del Modello 730.

Tale disposizione viene ora estesa anche nei confronti dei lavoratori, residenti nei Comuni del cratere che, non possono ottenere il rimborso dell'intero credito di imposta loro spettante grazie al sostituto di imposta, per insufficienza delle ritenute utilizzabili per tale erogazione.

Osservazioni - *La misura è volta a superare le difficoltà riscontrate dai lavoratori dipendenti residenti nei Comuni colpiti dal sisma nell'ottenere il rimborso del credito IRPEF spettante a causa dell'insufficienza dell'ammontare complessivo delle ritenute operate dal proprio sostituto di imposta, legata alla disciplina della c.d. busta paga pesante. Merita ricordare, infatti, che i sostituti di imposta sono tenuti a sospendere l'applicazione delle ritenute sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti residenti nei Comuni colpiti dal sisma, ai sensi dell'articolo 48, comma 1-bis del Decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189 (c.d. "busta paga pesante").*

Segnaliamo, peraltro, che per effetto di altre disposizioni contenute nel decreto-legge in commento, tale sospensione è stata prorogata al 31 dicembre 2017, accentuando le difficoltà finanziarie dei sostituti nell'erogazione dei rimborsi IRPEF ai propri dipendenti.

Effetti finanziari: La disposizione, avente carattere procedurale, non comporta effetti negativi di finanza pubblica.

Articolo 44 - Proroga incentivi

Le modifiche apportate all'articolo 44 durante l'iter di conversione del decreto-legge, mediante l'introduzione dei commi 1-bis e 1-ter, hanno disposto l'incremento delle risorse disponibili per l'erogazione dei contributi alle imprese del settore turistico, dei pubblici esercizi e del commercio e artigianato, nonché alle imprese che svolgono attività agrituristica, per la ripresa economica e produttiva nelle zone colpite dagli eventi sismici del 2016. Nello specifico, per il 2017, il previgente stanziamento di 23 milioni di euro è elevato a 33 milioni di euro; per il 2018 sono stati stanziati 13 milioni di euro. Alla copertura degli oneri si provvede mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione per il finanziamento del credito d'imposta e dei finanziamenti bancari agevolati per la ricostruzione relativa agli eventi sismici che nel 2012 hanno colpito l'Emilia Romagna, la Lombardia ed il Veneto.

Osservazioni - *L'incremento delle risorse per l'erogazione dei contributi in commento è da giudicarsi positivo.*

Effetti finanziari: Le modifiche in commento dispongono uno spostamento di fondi e non determinano pertanto oneri aggiuntivi.

Articolo 46 - Zona Franca Urbana Sisma Centro Italia

Le norme relative alle Zone Franche Urbane (ZFU), istituite nei Comuni del Lazio, dell'Umbria, della Marche e dell'Abruzzo colpiti dagli eventi sismici del 2016 e del 2017 hanno subito delle modifiche per quanto riguarda i criteri di individuazione dei destinatari delle agevolazioni fiscali e contributive. Nello specifico, le imprese che hanno sede principale o unità locale all'interno dei Comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016 sono tenute a dimostrare di aver subito una perdita di fatturato pari ad almeno il 25% nel periodo dal 1° settembre al 31 dicembre 2016, rispetto al corrispondente periodo

dell'anno 2015; le imprese che hanno sede principale o unità locale nei Comuni colpiti dall'evento sismico del 2017, sono invece tenute a dimostrare di aver subito una perdita della medesima entità nel periodo dal 1° febbraio al 21 maggio 2017.

Osservazioni - Come già segnalato da Confindustria, benché nella sostanza l'istituzione di una ZFU possa rappresentare una misura condivisibile, finalizzata alla ripresa economica nelle zone colpite dal sisma, permangono dubbi sulla necessità di dimostrare una "perdita di reddito" da parte delle imprese destinatarie delle agevolazioni; l'incentivo, concesso in regime de minimis, formulato con questa ulteriore condizione, rischia di restringere eccessivamente il campo di applicazione della misura, limitandone l'efficacia.

Effetti finanziari: Si riporta nel seguito la tabella di sintesi relativa agli oneri complessivi associati all'articolo 46, operante entro tetti di spesa annuali, anche alla luce delle modifiche in commento.

	2017	2018	2019	2020	2021
IRES	-5.6	-7.5	-7.5	-5.6	0
IRPEF	-24	-32	-32	-24	0
IRAP	-7.9	-9.2	-9.2	-7.9	0
IMU	-8	-8	0	0	0
Contributi	-149	-111	-93	0	0
TOTALE	-194.5	-167.7	-141.7	-37.5	0

(dati in mln di euro)

Articolo 46-quater – Incentivi per l'acquisto di case antisismiche

Il nuovo articolo 46-quater, modifica ed estende la disciplina del c.d.. Sisma-bonus dettata dall'articolo 16 del DL n. 63/2013 (come modificato dall'articolo 1, comma 2, della L. n. 232/2016) anche all'acquisto di abitazioni ricostruite nelle zone ad elevato rischio sismico (c.d. zona 1).

In particolare, alla disciplina in tema di detrazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione edilizia, di cui al citato articolo 16, viene aggiunto il nuovo comma 1-septies, volto a riconoscere il beneficio fiscale anche agli interventi per la riduzione del rischio sismico realizzati nei Comuni inclusi nella zona 1, da parte di imprese di

costruzione o di ristrutturazione immobiliare, mediante la demolizione e la successiva ricostruzione di interi edifici, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente. Tale beneficio è vincolato alla successiva alienazione dell'immobile, entro 18 mesi dalla data di ultimazione dei lavori.

I soggetti acquirenti di tali unità immobiliari, qualora i lavori abbiano comportato il passaggio ad una classe di rischio sismico inferiore, possono beneficiare di una detrazione d'imposta nella misura del 75% del prezzo della singola unità immobiliare e, comunque, fino a 96.000 euro per singola unità immobiliare. Qualora dall'intervento derivi il passaggio a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'85%.

I soggetti beneficiari degli incentivi possono optare per la cessione del credito alle medesime imprese che hanno effettuato gli interventi, ovvero ad altri soggetti privati che hanno a loro volta facoltà di successiva cessione del credito. Il credito spettante non può essere ceduto ad istituti di credito ed intermediari finanziari.

I commi da 2 a 4 recano disposizioni concernenti la copertura finanziaria delle norme in commento.

Osservazioni – *L'estensione del sisma bonus anche all'acquisto di abitazioni ricostruite nelle zone ad elevato rischio sismico appare positivo nella misura in cui favorisce l'attività di ricostruzione nei Comuni colpiti dal sisma.*

Effetti finanziari: di seguito si riporta lo il prospetto di sintesi degli effetti finanziari della misura:

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
IRPEF	-0.9	-10.2	-16.4	-22.5	-28.6	-33.8	-18.2	-11.4	-4.6
IRPEF/IRES	0	2.1	1.2	1.2	1.2	1.2	0.9	0	0
IRAP	0	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0	0
IVA	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0	0	0	0
TOTALE	0.4	-7.3	-14.5	-20.6	-26.7	-32.4	-19.2	-11.4	-4.6

	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033
IRPEF	2.2	8.8	2.2	1.6	0.9	0.2	-0.4	0

IRPEF/IRES	0	0	0	0	0	0	0	0
IRAP	0	0	0	0	0	0	0	0
IVA	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTALE	2.2	8.8	2.2	1.6	0.9	0.2	-0.4	0

(dati in mln di euro)

Articolo 46-sexies - Proroga delle agevolazioni per le Zone Franche Urbane nei territori colpiti dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012

L'articolo 46-sexies proroga di un anno, fino al 31 dicembre 2017, la durata delle agevolazioni per le Zone Franche Urbane (ZFU) previste dai commi da 445 a 453 dell'articolo 1 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016). La norma agevolativa si rivolge alle micro imprese che hanno sede nei Comuni della Lombardia colpiti dagli eventi sismici del maggio 2012. La perimetrazione della zona franca comprende i centri storici o centri abitati dei Comuni di San Giacomo delle Segnate, Quingentole, San Giovanni del Dosso, Quistello, San Benedetto Po, Moglia, Gonzaga, Poggio Rusco e Suzzara. I soggetti, che rispondono ai criteri individuati nella Legge di Stabilità 2016, possono usufruire dell'esenzione IRES fino a 100.000 euro, dell'esenzione IRAP fino a 300.000 euro e dell'esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili.

Osservazioni - La misura, prevedendo il prolungamento delle agevolazioni per un ulteriore periodo d'imposta, è da giudicarsi positivamente.

Effetti finanziari: gli oneri aggiuntivi, vengono fronteggiati con un incremento di 5 milioni di euro delle risorse destinate alle ZFU, di cui all'articolo 22-bis del DL n. 66/2014, provvedendo alla corrispondente riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica (di cui all'articolo 10, comma 5, del DL n. 282/2004).

Articolo 57 - Attrazione degli investimenti

L'articolo 57 del decreto-legge ha subito diverse modifiche nel corso dell'iter parlamentare. In particolare, gli interventi di maggiore interesse sotto il profilo fiscale

hanno riguardato la disciplina dei Piani Individuali di Investimento (PIR) ed il regime delle start-up innovative.

Con riferimento ai PIR, l'inserimento delle lettere a0) e a-bis) al comma 2, dell'articolo 57, introduce la possibilità, per le casse di previdenza e per i fondi pensione, di effettuare investimenti nei Piani di Risparmio Individuali, con applicazione del regime di detassazione previsto per gli stessi dalla Legge di Bilancio 2017 (cfr. articolo 1, commi 88 e ss., della L. n. 232/2016)

Inoltre, modificando la lettera d) del comma 2 è stata prevista, per le suddette casse di previdenza e per i fondi pensione, la possibilità di investire nei PIR senza i limiti quantitativi stabiliti per le persone fisiche dall'articolo 1, comma 101, primo periodo, della citata L. n. 232/2016 (cioè fino ad un investimento massimo di 30.000 euro in ciascun anno solare, ed entro un limite complessivo di 150.000 euro).

Con riferimento alle start-up innovative, il comma 3-ter nell'articolo 57, intervenendo sull'articolo 25, comma 2, del DL n. 179/2012, proroga la durata ordinaria del regime agevolativo, estendendola a 5 anni dalla data di costituzione della start-up (in precedenza il termine era fissato in 4 anni). È fatta salva la diversa durata del regime, prevista dal comma 3 del citato articolo 25, che stabilisce un *decalage* in funzione del periodo di costituzione per le società preesistenti alla data di entrata in vigore della L. n. 221/2012 (di conversione del DL n. 179/2012).

Osservazioni – *Le modifiche recate alla disciplina dei PIR, pur rafforzando le potenzialità di raccolta dello strumento, non paiono costituire la scelta più efficiente rispetto all'esigenza, rappresentata da Confindustria, di estendere le agevolazioni per gli investimenti di casse previdenziali e fondi pensione anche agli strumenti di debito emessi dalle imprese. In relazione agli interventi in materia di start-up innovative, si evidenzia che le modifiche si sono rese necessarie per uniformare la durata del regime agevolativo a seguito dei dubbi interpretativi sorti per la modifica, operata dal comma 3 dell'articolo 57 del decreto-legge in commento, al solo articolo 28, comma 1 del DL n. 179/2012 (disciplinante unicamente agevolazioni in materia di rapporto di lavoro). Alla luce del nuovo intervento, l'estensione a 5 anni della durata del regime di favore per le start-up innovative deve intendersi riferita anche alle disposizioni di carattere fiscale contenute nella sezione IX del DL n. 179/2012.*

Effetti finanziari: alle modifiche non sono ascritti effetti finanziari, l'intervento in materia di PIR, non ampliando la soglia massima degli investimenti detassabili di casse di previdenza e fondi pensione (fissata dalla Legge di Bilancio 2017 al 5% dell'attivo patrimoniale) non sembra atto a generare impatti di gettito. L'estensione del regime delle start-up innovative ha carattere esplicativo, l'impatto finanziario si intende pertanto già assorbito dalle disposizioni previgenti.

Articolo 57 bis - Incentivi fiscali agli investimenti pubblicitari incrementali su quotidiani, periodici e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e misure di sostegno alle imprese editoriali di nuova costituzione

L'articolo 57-bis, introdotto in sede di conversione, reca due distinte misure agevolative dirette a favorire, da un lato, gli investimenti pubblicitari su taluni mezzi di comunicazione e, dall'altro, la realizzazione di progetti innovativi da parte di nuove imprese editoriali.

Per quanto riguarda la prima delle misure previste, contenuta nel comma 1, essa consiste nell'attribuzione di un credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997), a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi *“che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali”* per un importo che superi almeno dell'1% gli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione nell'anno precedente. Il credito d'imposta è attribuito in misura pari al 75% delle spese sostenute (*rectius*: sulla parte eccedente quelle sostenute nel 2016); misura elevata al 90% nei confronti delle microimprese, piccole e medie imprese e start up innovative.

Le modalità attuative della nuova agevolazione saranno stabilite con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione. Il provvedimento attuativo, in particolare, dovrà stabilire, tra l'altro, le tipologie di spese ammissibili, le modalità di calcolo dell'eccedenza, la procedura per la presentazione dell'istanza di fruizione, i casi di esclusione, la documentazione richiesta, i successivi controlli.

Va tuttavia precisato che, l'agevolazione in commento, deve ritenersi immediatamente operativa, poiché assumono rilevanza, ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta, le spese in campagne pubblicitarie sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione. A tal riguardo, infatti, è necessario integrare, sul piano interpretativo, la formula della norma con l'ordine del giorno (G/2853/218/5, accolto dal Governo), secondo il quale: *“il Governo si impegna a chiarire che il credito d'imposta in oggetto si attribuisce, nel 2018, relativamente agli investimenti pubblicitari effettuati a far data dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge [...]”*.

In proposito, considerando che nella generalità dei casi, le spese rilevanti, con riferimento all'anno 2017, sono solo quelle sostenute dalla data di entrata in vigore della legge di conversione ed il 31 dicembre 2017, appare logico ritenere che il parametro storico da porre a raffronto (le spese di analoga natura sostenute nel 2016) sia corrispondentemente ragguagliato.

Ciò chiarito, va ulteriormente precisato che, in relazione alla misura in questione, la norma prevede che la concessione del credito d'imposta sia sottoposta al "rispetto della normativa europea sugli aiuti di Stato". Il punto, naturalmente, dovrà essere chiarito in sede di emanazione delle norme di attuazione della misura. A tal proposito, ci sembra ragionevole ritenere che, ad essere qualificato come aiuto di Stato, sia esclusivamente la maggiorazione spettante alle micro, piccole e medie imprese e alle start-up innovative. Resta da chiarire se verrà concessa in regime *de minimis*. Questo giustificherebbe l'opportuna previsione secondo cui si demandano al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri “gli eventuali adempimenti europei” che, nel caso di effettiva concessione del credito d'imposta in regime *de minimis*, si sostanzierebbero nella registrazione e pubblicazione della misura nel Registro nazionale degli aiuti di Stato.

La seconda misura agevolativa, contenuta nel comma 2 dell'articolo in commento, è volta, invece, a favorire *“la realizzazione di progetti innovativi, anche con lo scopo di rimuovere stili di comunicazione sessisti e lesivi dell'identità femminile e idonei a promuovere la più ampia fruibilità di contenuti informativi multimediali e la maggiore diffusione dell'uso delle tecnologie digitali”*, attraverso l'assegnazione di finanziamenti *ad hoc* alle imprese di nuova costituzione.

Tale seconda misura agevolativa, a differenza della prima contenuta al comma 1, non è immediatamente operativa, dipendendo dall'emanazione di un bando annuale - con decreto del capo del Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri - per l'assegnazione di finanziamenti alle imprese editrici di nuova costituzione.

Osservazioni – *L'introduzione della nuova norma va accolta con favore dato che permetterà ad imprese e lavoratori autonomi di godere di un credito d'imposta per le campagne pubblicitarie effettuate dando, così, nuovo slancio al settore dell'editoria e alle emittenti televisive e radiofoniche locali. .*

Effetti finanziari – Il credito di imposta è concesso nei limiti di uno stanziamento previsto annualmente con DPCM (ai sensi dell'articolo 1, comma 4 della legge n. 198/2016) a valere sul Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione (peraltro incrementato a decorrere dal 2017 da 100 a 125 milioni di euro per effetto del comma 3-bis dell'articolo 57 del decreto in commento).