

Pirola  
Pennuto  
Zei  
& Associati  
studio di consulenza  
tributaria e legale

# TAX

NEWSLETTER / 1-15 APRILE 2019

🌐 [PIROLAPENNUTOZEI.IT](http://PIROLAPENNUTOZEI.IT)  
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)  
t [@STUDIO\\_PIROLA](#)  
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

## LEGISLAZIONE

<b>1.1</b> .....	<b>4</b>
Punto di assistenza denominato <i>Info Brexit</i> . Provvedimento Prot. 85565/2019	

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

<b>2.1</b> .....	<b>5</b>
Definizione agevolata delle controversie tributarie - Articolo 6 e articolo 7, comma 2 lettera b) e comma 3, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136. Circolare Ministeriale n. 6 del 1° aprile 2019	

<b>2.2</b> .....	<b>10</b>
Interpello art. 11 comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno. Risoluzione Ministeriale n. 39/E/2019	

<b>2.3</b> .....	<b>11</b>
Interpello art. 11 comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, e successive modifiche e integrazioni (da ultimo dall'articolo 1, commi 70-72, della legge 30 dicembre 2018 n. 145). Risoluzione Ministeriale n. 40/E/2019	

<b>2.4</b> .....	<b>11</b>
Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione. Art. 1 del DL n. 119 del 2018. Chiarimenti. Circolare Ministeriale n. 7/E del 9 aprile 2019	

<b>2.5</b> .....	<b>16</b>
Risposte alle istanze di interpello (1- 15 aprile. Sintesi)	

## APPENDICE

Commento alle novità fiscali. Legge 30 dicembre 2018, n. 145 - "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*" (Legge di bilancio 2019). Primi chiarimenti e risposte a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata. Circolare Ministeriale n. 8/E del 10 aprile 2019 **19**

## LEGISLAZIONE

### 1.1

#### **Punto di assistenza denominato *Info Brexit*. Provvedimento Prot. 85565/2019**

È stato istituito il Punto di assistenza "*Info Brexit*" dedicato a rispondere ai quesiti inviati da soggetti residenti e non residenti concernenti gli effetti della *Brexit*, in relazione a fattispecie che richiedono l'applicazione di norme e regolamenti in materia di imposte dirette e indirette. Alle risposte fornite a tali quesiti non si applicano le disposizioni vigenti in materia di interpello del contribuente.

I quesiti devono essere inoltrati al Punto di assistenza *Info Brexit*, tramite la casella di posta elettronica [infobrexit@agenziaentrate.it](mailto:infobrexit@agenziaentrate.it).

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

### 2.1

**Definizione agevolata delle controversie tributarie - Articolo 6 e articolo 7, comma 2 lettera b) e comma 3, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136. Circolare Ministeriale n. 6 del 1° aprile 2019**

L'Agenzia delle Entrate a mezzo della Circolare n. 6/E ha fornito chiarimenti relativamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie aventi ad oggetto atti impositivi, di cui all'art. 6 del Decreto Legge n. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136. Sono stati forniti chiarimenti anche con riferimento alla regolarizzazione con versamento volontario di periodi di imposta precedenti, di cui all'art. 7 del Decreto citato.

Ai fini dell'applicazione della definizione, il citato art. 6 richiede che la lite fiscale sia pendente (anche a seguito di rinvio) al 24 ottobre 2018<sup>1</sup>; in buona sostanza, a tale data il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado deve essere stato notificato alla controparte - ai fini del rispetto del termine di impugnazione del 24 ottobre 2018 rileva la data di notificazione per il ricorrente. Inoltre, alla data di presentazione della relativa domanda di definizione il processo non deve essere concluso con pronuncia definitiva.

Detto altrimenti, la definizione delle liti può riguardare solamente i rapporti pendenti<sup>2</sup> al 24 ottobre 2018 e, comunque, non esauriti alla data di presentazione della domanda di definizione.

In via preliminare, si osserva che possono essere definite - purché relative a questioni devolute alla giurisdizione tributaria - le liti pendenti presso le Commissioni Tributarie Provinciali, Regionali e le Commissioni Tributarie di primo e di secondo grado di Trento e Bolzano (anche a seguito di rinvio) e presso la Corte di Cassazione. Sono definibili anche le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria "*erroneamente instaurate innanzi al Giudice ordinario o a quello amministrativo*" (ad esempio, atti impositivi impugnati innanzi al Giudice di pace, o al TAR). Non sono definibili le liti in materie diverse da quella tributaria, instaurate erroneamente innanzi alle Commissioni Tributarie.

<sup>1</sup> Data di entrata in vigore del Decreto Legge n. 119/2018.

<sup>2</sup> Sono da considerarsi pendenti ai fini della definizione agevolata: 1) le controversie per le quali al 24 ottobre 2018 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio di primo grado, non definite alla data di presentazione della domanda di definizione; 2) le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui termini di impugnazione non siano ancora scaduti al 24 ottobre 2018; 3) le liti pendenti innanzi al giudice del rinvio, ovvero quelle per le quali siano ancora in corso al 24 ottobre 2018 i termini per la riassunzione.

Non rientrano nel campo di applicazione del citato art. 6 i rapporti tributari e le liti che hanno usufruito di precedenti definizioni agevolate, con particolare riferimento a quelle connesse alla corretta applicazione delle stesse; inoltre, come precisato nella Circolare, sono esclusi i giudizi riguardanti gli atti di mera riscossione (ruoli, cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione). Sono escluse anche le controversie relative a dinieghi espressi o taciti di rimborso, *“le quali non attengono ad una pretesa dell’Agenzia delle entrate di tributi o di maggiori tributi o di sanzioni amministrative, ma a un’istanza di restituzione di somme ritenute dal contribuente indebitamente versate”*.

In particolare, la definizione agevolata delle controversie tributarie può avvenire:

- con il pagamento di una somma pari al valore della controversia<sup>3</sup> (di cui al comma 2 dell’art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992; i.e. il valore della lite pendente su atti impositivi con i quali si procede al recupero di imposta, interessi e all’irrogazione delle sanzioni, è costituito dalla sola imposta in contestazione) qualora al 24 ottobre 2018 il ricorso in primo grado sia stato notificato all’Agenzia delle Entrate ma non ancora depositato o trasmesso alla segreteria della Commissione Tributaria Provinciale, oppure il contribuente sia soccombente nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata e non ancora definitiva al 24 ottobre 2018;
- con il pagamento del 90% del valore della controversia in caso di ricorso pendente in primo grado per il quale il contribuente si sia costituito in giudizio al 24 ottobre 2018, ma non abbia ancora ottenuto a tale data una decisione giurisdizionale non cautelare - cfr. comma 1-bis dell’art. 6, inserito in sede di conversione dalla Legge n. 136/2018<sup>4</sup>;
- con il pagamento di un importo percentuale del valore della controversia diversificato in relazione allo stato del giudizio: 40% del valore della controversia, ovvero 15% del valore della controversia, nelle ipotesi in cui l’Agenzia delle Entrate sia risultata soccombente rispettivamente nella pronuncia di primo grado, ovvero nella pronuncia di secondo grado<sup>5</sup>;
- con il pagamento del 5% del valore della controversia qualora questa sia pendente innanzi alla Corte

3 Ai fini della determinazione del valore della controversia non rilevano le eventuali proposte di accordo relative a mediazioni e conciliazioni, ovvero ad accertamenti con adesione non perfezionatisi, ai quali abbia fatto seguito rispettivamente la costituzione in giudizio, la prosecuzione, ovvero l’instaurazione del giudizio da parte del contribuente.

4 Come precisato nella Circolare, *“la norma fa riferimento alle ipotesi di ricorso pendente per il quale il contribuente, alla data del 24 ottobre 2018, si sia già costituito in giudizio attraverso il deposito o la trasmissione del ricorso alla segreteria della Commissione tributaria provinciale, ma, alla stessa data, la Commissione non abbia ancora depositato una pronuncia giurisdizionale non cautelare. La medesima percentuale si applica anche nei casi in cui, al 24 ottobre 2018, pendano i termini per la riassunzione a seguito di sentenza di cassazione con rinvio ovvero penda il giudizio di rinvio a seguito di avvenuta riassunzione”*.

5 Tali percentuali si applicano anche nell’ipotesi in cui la Commissione Tributaria Provinciale o la Commissione Tributaria Regionale si siano pronunciate in qualità di giudici del rinvio (cfr. art. 59 o art. 63 del D.Lgs. n. 546/1992).

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

di Cassazione al 19 dicembre 2018, e l'Agenzia delle Entrate sia risultata integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi del giudizio.

Il comma 2-*bis* dell'art. 6 prevede che in caso di accoglimento parziale del ricorso, ovvero di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta - cfr. il Paragrafo 5.1.4 della Circolare<sup>6</sup> - per la parte di atto annullata.

Le controversie inerenti esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15% del valore della controversia nel caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 24 ottobre 2018, e del 40% negli altri casi.

Per la definizione delle controversie inerenti esclusivamente alle sanzioni collegate al tributo non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo al tributo sia stato definito anche con modalità diverse da quelle in commento.

Il comma 1 dell'art. 6 citato subordina la definizione alla presentazione di un'apposita domanda da inoltrare telematicamente all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (che è parte in giudizio) compilando il Modello conforme a quello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 39209/2019. Il termine per il pagamento e per la successiva presentazione della domanda di definizione scade il 31 maggio 2019; più in particolare, la definizione si perfeziona con il pagamento entro il 31 maggio 2019 dell'intera somma da versare per ciascuna controversia autonoma<sup>7</sup>, oppure della prima rata e con la presentazione della domanda entro lo stesso termine.

Qualora non vi siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda entro il 31 maggio 2019; è ammesso il pagamento rateale soltanto nel caso in cui l'importo netto dovuto sia superiore a Euro 1.000 per ciascuna controversia autonoma; le somme inferiori o pari a tale importo devono essere sempre versate in unica soluzione entro il 31 maggio 2019.

<sup>6</sup> Si legge nella Circolare: "si tratta di una disposizione a carattere ricognitivo, introdotta in sede di conversione dalla legge n. 136 del 2018, che disciplina espressamente il trattamento applicabile nei casi di reciproca soccombenza del contribuente e dell'Agenzia delle entrate nell'unica o ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 24 ottobre 2018".

<sup>7</sup> Per ciascuna controversia autonoma deve essere presentata una distinta domanda di definizione e deve essere effettuato un versamento separato.

Le somme superiori a Euro 1.000 possono essere versate in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo<sup>8 9</sup>.

La Circolare analizza due aspetti particolari, relativi alla sospensione dei giudizi e alla sospensione dei termini di impugnazione. Con riferimento al primo, si osserva che ai sensi del comma 10 dell'art. 6 citato le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta; in tal caso, il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019, ovvero è sospeso fino al 31 dicembre 2020 se entro la data del 10 giugno 2019 il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata. In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata il processo è dichiarato estinto con Decreto del Presidente.

Per quanto concerne la sospensione dei termini di impugnazione, se la lite rientra tra quelle definibili è automaticamente sospeso per nove mesi il termine ("*breve*" o "*lungo*") per impugnare in via principale o incidentale le pronunce, quello per riassumere la causa a seguito di rinvio, e quello per proporre il controricorso innanzi alla Corte di Cassazione, purché tali termini siano spiranti nel periodo ricompreso tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019. La durata della sospensione resta pari a nove mesi anche nei casi in cui si sovrapponga al periodo di sospensione feriale dei termini (cfr., Cass., Sentenze del 12 aprile 2017, n. 9438 e del 17 dicembre 2014, n. 26530).

Da tale sospensione sono esclusi tutti gli altri termini processuali, "*compresi quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e quelli per la costituzione in giudizio del contribuente e dell'Ufficio in Commissione tributaria provinciale e regionale*". La sospensione non opera in relazione alle liti non definibili (quali, ad esempio, le liti avverso atti che non hanno natura impositiva, quelle in materia di rimborso, ovvero quelle di valore indeterminabile), per le quali è necessario rispettare gli ordinari termini di legge di impugnazione delle relative pronunce e per la riassunzione del giudizio. Come precisato nella Circolare "*[...] in presenza di dubbi circa la definibilità della controversia, si ritiene opportuno che gli uffici provvedano ad effettuare le impugnazioni, le riassunzioni e a proporre il controricorso, a scopo prudenziale, secondo le ordinarie scadenze, non tenendo conto della sospensione*".

<sup>8</sup> La prima scade il 31 maggio 2019; le successive scadono il 31 agosto, il 30 novembre, il 28 febbraio e il 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019; l'ultima rata scade il 28 febbraio 2024.

<sup>9</sup> In presenza di più coobbligati, la definizione effettuata da parte di uno di essi esplica efficacia anche a favore degli altri.

Il documento di prassi in commento si sofferma anche:

- sulla rettifica di perdite: relativamente alla determinazione dell'importo dovuto per la definizione delle liti scaturite dall'impugnazione di un Atto di accertamento con il quale si è provveduto a rettifica delle perdite, sono state confermate le indicazioni fornite a mezzo delle Circolari Ministeriali n. 17/E/2003, n. 48/E/2011 e n. 22/E/2017;
- sui rapporti con la definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione. Nel caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili siano oggetto di definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione (cfr. art. 1, comma 4, del D.L. n. 148/2017) il perfezionamento della definizione della controversia è in ogni caso subordinato al versamento entro il 7 dicembre 2018 delle somme dovute<sup>10</sup>;
- sul diniego della definizione: l'eventuale diniego di definizione deve essere notificato al contribuente entro il 31 luglio 2020;
- sull'estinzione del giudizio: è stato precisato che, in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto con Decreto del Presidente;
- sugli accertamenti riguardanti le società di persone, i contributi e i premi previdenziali e assistenziali.

Come detto, sono state fornite alcune precisazioni in merito alla definizione agevolata delle liti pendenti, di cui all'art. 7 del D.L. n. 119/2018. In particolare, le società e le associazioni sportive dilettantistiche in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI e iscritte nel Registro del CONI al 31 dicembre 2017 possono avvalersi della definizione agevolata delle liti pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie, di cui si è detto.

Le controversie definibili sono quelle aventi ad oggetto Avvisi di accertamento in materia di IRES, IRAP ed IVA riferite a periodi d'imposta nel quale la società o l'associazione risultava iscritta nel Registro CONI. Inoltre, come specificato nella Circolare *"rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione dell'articolo 6 [della definizione agevolata delle controversie tributarie] le liti in cui sono parti le società e associazioni sportive dilettantistiche, pendenti unicamente sulle sanzioni, collegate o non collegate ai tributi, dal momento che nell'articolo 7 non si rinviene una disciplina specifica per tale tipologia di controversie"*.

La definizione agevolata è preclusa alle società e associazioni sportive dilettantistiche qualora l'ammontare delle sole imposte accertate o in contestazione relativamente a ciascun periodo d'imposta per il quale è

<sup>10</sup> In mancanza di tale versamento entro il termine del 7 dicembre 2018 l'istanza di definizione della lite non può essere accolta.

stato emesso Avviso di accertamento, ovvero è pendente reclamo o ricorso è superiore ad Euro 30.000 per ciascuna imposta, IRES o IRAP, accertata o contestata. Posto che il predetto limite è riferito a ciascuna delle sole imposte IRES o IRAP, per le liti concernenti gli Avvisi di accertamento che recuperano l'IVA è possibile avvalersi della definizione agevolata prevista dall'art. 7 citato anche per somme superiori a tale limite.

## 2.2

### **Interpello art. 11 comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno. Risoluzione Ministeriale n. 39/E/2019**

Nella Risoluzione sono stati forniti chiarimenti in relazione al credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno, di cui all'art. art. 1, commi da 98 a 108, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, come modificato dall'art. 7-*quater* del Decreto Legge 29 dicembre 2016, n. 243. Tale credito di imposta è riconosciuto<sup>11</sup> alle imprese che dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019 effettuano l'acquisizione - anche mediante contratti di locazione finanziaria - di beni strumentali nuovi facenti parte di un progetto di investimento iniziale, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

È stato precisato che il contribuente deve comunicare all'Agenzia delle Entrate l'avvenuta rettifica del piano di investimento, indicando (nel caso di specie) gli investimenti originariamente dichiarati per il 2017 e 2018 che sono slittati nel 2019. In tale ipotesi, il credito di imposta complessivo per il 2019 sarà pari alla somma di quello inizialmente previsto per gli anni 2017 e 2018, nonché di quello programmato per il 2019. Il contribuente non potrà *"utilizzare tale credito in compensazione, esponendo nel modello F24, quali anni di riferimento, gli anni 2017 e 2018, ma dovrà indicare l'anno 2019 e attendere, a seguito della presentazione dell'istanza di rettifica, di ricevere la relativa ricevuta da parte dell'Agenzia"*.

<sup>11</sup> Nel rispetto della Carta degli Aiuti a finalità regionale 2014-2020 approvata con la decisione C(2014) 6424 *final* del 16 settembre 2014 della Commissione Europea, come modificata dalla decisione C(2016) 5938 *final* del 23 settembre 2016, nonché nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014. Si rimanda alle Circolari Ministeriali n. 34/E/2016 e n. 12/E/2017.

## 2.3

**Interpello art. 11 comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, e successive modifiche e integrazioni (da ultimo dall'articolo 1, commi 70-72, della legge 30 dicembre 2018 n. 145). Risoluzione Ministeriale n. 40/E/2019**

Nella Risoluzione l'Agenzia ha riportato un Parere reso dal Ministero dello Sviluppo Economico concernente l'ambito oggettivo di applicazione del credito (con particolare riferimento al settore del *software*), che può essere sintetizzato nei termini che seguono:

- l'individuazione delle attività ammissibili al credito di imposta deve tener conto delle definizioni di ricerca fondamentale, ricerca applicata e sviluppo sperimentale, contenute nel Paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 - cfr. in ambito OCSE il *Manuale di Frascati*, rubricato "*Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*";
- nel campo di applicazione oggettivo del credito di imposta non rientrano automaticamente tutte le attività di tipo innovativo che l'impresa intraprende, ma esclusivamente quelle che "*nell'ambito del più ampio processo d'innovazione, si caratterizzano per la presenza di reali contenuti di ricerca e sviluppo [...]*";
- le attività rientranti nella "*innovazione del processo*" e nella "*innovazione organizzativa*" - come definite dalla disciplina comunitaria - non sono ammissibili al credito di imposta (cfr., sul tema delle "*innovazioni di processo*" anche i chiarimenti della Risoluzione Ministeriale n. 46/E/2018).

## 2.4

**Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione. Art. 1 del DL n. 119 del 2018. Chiarimenti. Circolare Ministeriale n. 7/E del 9 aprile 2019**

La Circolare n. 7/E/2019 è intervenuta sulla tematica della definizione agevolata dei Processi Verbali di Constatazione consegnati entro il 24 ottobre 2018, di cui all'art. 1 del D. L. n. 119/2018, il cui fine è quello di consentire ai contribuenti di regolarizzare la propria posizione fiscale pregressa. Le relative disposizioni attuative sono state emanate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 17776 del 23 gennaio 2019, adottato di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

Nello specifico, l'art. 1 citato prevede che:

- la definizione del contenuto integrale del Processo Verbale di Constatazione riguardi tutte le violazioni, riferite a ciascun periodo di imposta, constatate nel verbale in materia di Imposte sui Redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, IRAP, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e IVA;
- la notifica entro il 24 ottobre 2018 di un Avviso di accertamento, ovvero di un invito al contraddittorio (cfr. art. 5, comma 1, del Decreto Legislativo del 19 giugno 1997, n. 218), aventi ad oggetto le violazioni constatate nel Processo Verbale costituisce causa preclusiva all'accesso alla procedura;
- i periodi di imposta definibili sono quelli per i quali al 31 dicembre 2018 non sono ancora scaduti i termini di decadenza dell'attività di accertamento, tenuto conto anche del raddoppio dei termini di accertamento;
- il contribuente presenti entro il 31 maggio 2019 la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni per ciascun periodo di imposta oggetto di regolarizzazione; in tale dichiarazione è esclusa la possibilità di utilizzare a scomputo dei maggiori imponibili ulteriori perdite pregresse, rispetto a quelle già indicate nella dichiarazione originaria;
- il versamento delle imposte autoliquidate, in unica soluzione o della prima rata, deve essere effettuato entro il 31 maggio 2019, senza applicazione delle sanzioni e degli interessi. Il versamento delle somme dovute (con il Modello di pagamento F24<sup>12</sup>) può essere effettuato in unica soluzione, ovvero con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, ed è esclusa la compensazione;
- il perfezionamento della definizione agevolata avviene con la presentazione della dichiarazione e con il versamento delle imposte autoliquidate;
- per i periodi di imposta definibili, oggetto del Processo Verbale di Constatazione (fino al 2015 compreso) i termini di decadenza sono prorogati di due anni;
- nel caso di Processo Verbale di Constatazione consegnato a soggetti in regime di trasparenza fiscale (cfr. artt. 5, 115 e 116 del TUIR) possono avvalersi della definizione agevolata anche i soggetti partecipanti per regolarizzare le violazioni relative alla quota del reddito di partecipazione ad essi imputabile.

### *Ambito oggettivo di applicazione*

Il contribuente può decidere di avvalersi della definizione agevolata per uno solo o per più periodi d'imposta oggetto del Processo Verbale, ma non può scegliere all'interno del singolo periodo d'imposta quali

<sup>12</sup> Cfr. la Risoluzione Ministeriale n. 8/E/2019.

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

settori impositivi definire in via agevolata. Nella Circolare viene fatto il seguente esempio: “[...] qualora in un processo verbale siano state constatate violazioni ai fini di imposte sui redditi, IRAP ed IVA per ciascuno dei periodi di imposta oggetto dell’attività istruttoria esterna (per esempio 2014, 2015 e 2016), il contribuente può definire in via agevolata anche un solo periodo di imposta (per esempio il 2015), ma tale definizione deve necessariamente riguardare tutti i tributi (imposte sui redditi, IRAP ed IVA) oggetto di constatazione con riguardo al periodo di imposta scelto”.

Nell’ambito oggettivo della definizione rientrano le violazioni di carattere sostanziale, nonché quelle “funzionali all’evasione del tributo cui le violazioni di carattere sostanziale si riferiscono”;<sup>13</sup> possono rientrare nell’ambito applicativo della definizione agevolata anche le violazioni che sono constatate nei confronti di soggetti che, in quanto rientranti in uno specifico regime agevolativo, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione, ma non dal versamento del tributo.

Sono esclusi dalla procedura di definizione agevolativa i rilievi relativi alla fattispecie di abuso del diritto, di cui all’art. 10-bis della Legge n. 212/2000.

### *Cause ostative alla definizione agevolata*

Non costituisce invece causa preclusiva alla definizione agevolata l’eventuale ravvedimento operoso di cui si sia avvalso il contribuente. È stato, infatti, specificato che “in caso di ravvedimento perfezionato ai sensi dell’articolo 13, comma 1, lettera b-quater), del decreto legislativo n. 472 del 1997, intervenuto su un singolo periodo d’imposta ovvero su uno specifico rilievo o violazione constatata nel processo verbale, il contribuente potrà avvalersi della definizione agevolata in relazione alle restanti violazioni constatate”. Inoltre, non costituisce causa preclusiva la presentazione di una istanza di accertamento con adesione, ovvero di memorie, indipendentemente dalla data di presentazione delle stesse, quindi anche dopo il 24 ottobre 2018.

L’accesso alla procedura agevolativa è consentito anche al contribuente che alla data di presentazione della dichiarazione abbia avuto formale conoscenza della propria condizione di indagato, ovvero di imputato in procedimenti penali per violazione delle norme tributarie.

---

<sup>13</sup> Possono essere definite le violazioni constatate nel Processo Verbale relative alle indebite compensazioni di crediti agevolativi e quelle relative alle indebite compensazioni dei crediti di imposta riferiti ai medesimi tributi elencati nell’articolo 1 del Decreto n. 119/2018.

### *Ambito temporale*

Ai fini della individuazione dei periodi di imposta definibili si deve tener conto del raddoppio dei termini di accertamento, che non opera ai fini IRAP (cfr. Cass. Ordinanza del 19 gennaio 2018, n. 1425, nella quale è stato precisato che “*non essendo l'Irap un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del “raddoppio dei termini” di accertamento [...]”*). Rientrano nella definizione agevolata anche le violazioni dichiarative relative ai redditi derivanti dalle attività depositate e dalle somme detenute in Paesi *Black List* e non dichiarati nei periodi d'imposta a partire dal 2009 nel caso di dichiarazione presentata, ovvero dal 2007 nel caso di omessa presentazione della dichiarazione.

### *Perfezionamento della procedura*

Il perfezionamento della procedura non è preclusivo dell'ulteriore esercizio dell'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione Finanziaria; infatti, “[...] nel caso in cui dopo il perfezionamento, in relazione ai periodi di imposta i cui termini per l'accertamento non risultino ancora scaduti alla data del 31 dicembre 2018 e ai settori impositivi oggetto della procedura, l'ufficio rilevi ulteriori maggiori imponibili diversi da quelli definiti in maniera agevolata, lo stesso può procedere all'esercizio dell'azione accertatrice entro i termini [...] prorogati di due anni [...] qualora si tratti di periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015 compreso [...]”.

### *Proroga dei termini di decadenza dell'attività di accertamento*

Come previsto dal comma 9 dell'art. 1 citato, per i periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei Processi Verbali di Constatazione definibili, i termini di decadenza dell'attività di controllo sono prorogati di due anni; detta proroga comprende tutti i periodi di imposta definibili in maniera agevolata, compresi quelli i cui termini di decadenza sono raddoppiati per effetto:

- dell'obbligo di denuncia penale;
- dell'accertamento presuntivo sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei Paesi *Black List*.

Dal punto di vista pratico, l'applicazione della proroga produce i seguenti effetti:

- qualora a seguito del perfezionamento della definizione agevolata dovessero emergere (in relazione

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

ai periodi di imposta e ai settori impositivi oggetto della procedura conclusasi positivamente) ulteriori maggiori imponibili l'Ufficio potrà procedere con l'attività di controllo entro i termini ordinari, prorogati di due anni nel caso si tratti di periodi di imposta fino al 2015 compreso;

- nel caso di mancato accesso alla definizione agevolata, ovvero di mancato perfezionamento della procedura (in relazione ai periodi di imposta definibili e con esclusivo riferimento ai settori impositivi in relazione ai quali nel Processo Verbale sono stati formulati rilievi) l'Ufficio può procedere con le attività di controllo entro i termini ordinari, prorogati di due anni qualora si tratti di periodi di imposta fino al 2015 compreso.

La proroga di due anni non opera nel caso di violazioni relative ai crediti agevolativi o meno indebitamente compensati.

Per completezza, si osserva che nella Circolare sono stati commentati anche i seguenti casi particolari:

- rideterminazione degli importi dovuti, a seguito dell'attività di controllo già avviata dagli Uffici. Nel caso in cui l'Ufficio abbia avviato successivamente al 24 ottobre 2018 l'ordinaria attività accertativa è comunque consentito al contribuente di emendare - con la dichiarazione da presentare ai fini della definizione agevolata - gli eventuali errori presenti nel Processo Verbale di Constatazione che l'Ufficio ha già provveduto a rettificare;
- regolarizzazione delle perdite ridotte per effetto della definizione agevolata, riportate nei periodi di imposta successivi<sup>14</sup>: sono stati forniti chiarimenti in relazione alla presentazione della dichiarazione "CORRETTIVA NEI TERMINI", con la quale ridurre la perdita di periodo (indicata nel Quadro RS della Dichiarazione) riportabile in quelle successive<sup>15</sup>;

Nel caso di Consolidato Fiscale (cfr. artt. 117 e seguenti del TUIR), la società consolidante può avvalersi della definizione agevolata del Processo Verbale di Constatazione redatto nei confronti della società consolidata *"presentando la relativa dichiarazione nella quale esporre il maggior reddito trasferito dalla società consolidata destinataria del processo verbale, soltanto se la dichiarazione per definire il processo verbale è stata presentata anche da quest'ultima, prescindendo dal perfezionamento della procedura agevolativa"*.

<sup>14</sup> Il caso è quello di un contribuente che intende definire i rilievi operati dall'Ufficio riferiti ad un periodo di imposta chiuso in perdita.

<sup>15</sup> Tali dichiarazioni "CORRETTIVE NEI TERMINI" relative ai periodi di imposta successivi devono essere presentate entro il 31 maggio 2019.

Un'altra ipotesi particolare di definizione agevolata presa in considerazione dalla Circolare è quella relativa alla trasparenza fiscale (artt. 5, 115 e 166 del TUIR).

## 2.5

### Risposte alle istanze di interpello (1- 15 aprile. Sintesi)

L'Agenzia delle Entrate nella Risposta n. 91 del 1° aprile 2019 ha fornito chiarimenti in merito alle Note di variazione in diminuzione dell'IVA (ai sensi dell'art. 26, comma 2, del Decreto IVA) il quale prevede che qualora dopo l'emissione e la registrazione di una fattura l'ammontare imponibile di un'operazione (e la relativa IVA) si riducono in tutto o in parte il cedente o prestatore può effettuare le opportune rettifiche (i.e. variazioni in diminuzione), emettendo una nota di credito. Per ragioni di cautela fiscale, il Legislatore ha previsto la possibilità per il cedente o prestatore di emettere una nota di credito solo al ricorrere di determinati presupposti (cfr. anche l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE, paragrafi 1 e 2, nonché le Sentenze della Corte di Giustizia UE 26 gennaio 2012, Causa C-588/10, 3 luglio 1997, Causa C-330/1995).

Nel caso di specie (relativo al contratto di cessione di crediti commerciali nel contesto di una procedura fallimentare) è stato precisato che *"la circostanza che il soggetto insinuatosi nel passivo sia un soggetto diverso rispetto a quello che ha assolto l'Iva al momento dell'effettuazione dell'operazione, non sia di ostacolo all'applicazione della disciplina delle variazioni in diminuzione dell'Iva [...]"*.

Sempre in tema di Imposta sul Valore Aggiunto, menzioniamo anche:

- la Risposta n. 99 del 5 aprile 2019, in tema di trattamento ai fini IVA dell'attività di organizzazione, programmazione e promozione di eventi sportivi. Nel caso di specie, è stato analizzato l'art. 17, comma 2, del Decreto IVA, a mente del quale gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai soggetti cessionari o committenti;
- la Risposta n. 100 dell'8 aprile 2019, relativa alla prova delle cessioni intracomunitarie. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la documentazione prodotta dal contribuente può costituire prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria a condizione che: i) dai documenti siano individuabili i soggetti coinvolti (i.e. cedente, vettore e cessionario), nonché tutti i dati utili a definire l'operazione a cui si riferiscono; ii) si provveda a conservare le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle precedenti cessioni, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi *Intrastat* (cfr. il Regolamento di Esecuzione del

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE, che è intervenuto nel *corpus* del Regolamento di Esecuzione (UE) n. 282/2011, inserendo l'art. 45-*bis*, applicabile dal 1 gennaio 2020. L'interpello ha citato la prassi dell'Amministrazione Finanziaria sul tema, ad esempio le Risoluzioni Ministeriali n. 19/E/2013, n. 345/E/2007 e n. 477/E/2008);

- la Risposta n. 104 del 9 aprile 2019 nel quale sono stati evidenziati alcuni profili relativi alla fatturazione elettronica (di cui all'art. 1, comma 3, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127) e all'estrazione dei beni da un deposito IVA. Nello specifico, è stato precisato che l'adempimento previsto dall'art. 1, comma 3-*bis* del Decreto Legislativo n. 127/2015 - i.e. trasmissione dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche - riguarda i soggetti residenti, ovvero stabiliti nel territorio dello Stato (cfr. l'art. 1 del Decreto Legislativo n. 127/2015).

Le Risposte nn. 101 e 102 dell'8 aprile 2019 hanno fornito dei chiarimenti sulla definizione agevolata delle irregolarità formali (di cui all'art. 9, commi da 1 a 8, della Legge 17 dicembre 2018, n. 136, di conversione del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119) citata Legge) e sulla definizione agevolata delle controversie tributarie (cfr. art. 6 della citata Legge).

La Risposta n. 101 ha precisando che con la definizione agevolata delle irregolarità formali è possibile definire sia le violazioni già contestate in Processi Verbali di Constatazione sia quelle oggetto di atti di contestazione e di irrogazione sanzione già notificati e non diventati definitivi alla data del 19 dicembre 2018 (data di entrata in vigore della Legge n. 136 di conversione del Decreto Legge n. 119/2018).

Nella Risposta n. 102 è stato fatto specifico riferimento alla rinuncia della *Tremonti ambiente* - per poter continuare a beneficiare della c.d. tariffa incentivante - e agli effetti della definizione agevolata delle controversie tributarie; è stato precisato che "[...] non sembra sufficiente quanto dovuto per la chiusura della lite tributaria [ossia il pagamento del 90% del valore della controversia<sup>16</sup>] ma occorrerebbe la totale rinuncia all'agevolazione fiscale goduta nella dichiarazione dei redditi". In buona sostanza, per continuare a fruire delle tariffe incentivanti del IV "Conto Energia" è richiesta la condizione di rinuncia al beneficio fiscale goduto (i.e. *Tremonti ambiente*) nella Dichiarazione dei Redditi (cfr. anche *news* del GSE del 22 novembre 2017), non essendo sufficiente quanto dovuto per la chiusura della lite tributaria.

<sup>16</sup> Come previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 6 della Legge n. 136/2018, di conversione del Decreto Legge n. 119/2018

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

La Risposta n 106 dell'11 aprile 2019 è intervenuta sul tema della valutazione antiabuso di un'operazione attuata attraverso una scissione parziale non proporzionale a favore di due società beneficiarie di nuova costituzione. In particolare, la fattispecie prospettata consta di una scissione parziale non proporzionale di una società a responsabilità limitata a favore di due società beneficiarie di nuova costituzione, a ciascuna delle quali sarebbe assegnata una parte del patrimonio della società scissa. In conseguenza di tale operazione, la totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale di ciascuna società beneficiaria verrebbero assegnate a due degli attuali quattro soci della società scissa<sup>17</sup>. È stato ritenuto che l'operazione di scissione societaria in questione non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio di disposizioni fiscali, ovvero con i principi dell'ordinamento tributario. Tale operazione, infatti, costituisce un'operazione fisiologica, finalizzata a consentire agli attuali soci della società scissa di proseguire separatamente l'attività di locazione e gestione immobiliare.

Anche ai fini dell'Imposta di Registro, l'operazione non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito.

Per completezza di argomento, citiamo anche le seguenti Risposte:

- n. 95 del 4 aprile 2019. È stato ribadito che, relativamente al super ammortamento, il riferimento operato dalla norma ai beni strumentali comporta che i beni oggetto di investimento devono essere strumentali rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione; sono esclusi, quindi, dall'agevolazione i cc.dd. beni merce (cfr. anche la Circolare Ministeriale n. 4/E/2017);
- n. 98 del 5 aprile 2019, che ha analizzato l'ambito soggettivo dell'esenzione da ritenuta (di cui all'art. 26, comma 5-*bis* del D.P.R. n. 600/1973) con particolare riferimento agli interessi derivanti dai finanziamenti a medio e lungo termine concessi alle Società di Investimento a Capitale Fisso (SICAF) immobiliari;
- nn. 96 e 97 del 5 aprile 2019, in materia di *Piani individuali a lungo termine* (c.d. *P.I.R.*)<sup>18</sup>, nelle quali sono state fatte specifiche considerazioni relativamente agli *OICR PIR* compliant e ai cc.dd. investimenti qualificati<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> A seguito di scissione, la società scindenda continuerà a svolgere l'attività esercitata in passato, mentre le due società beneficiarie svolgeranno l'attività di gestione di immobili (che continueranno ad essere locati con le medesime modalità e condizioni contrattuali).

<sup>18</sup> I commi da 100 a 107 dell'art. 1 della Legge 21 dicembre 2016, n. 232, hanno previsto le condizioni per beneficiare del regime di non imponibilità di alcuni redditi di capitale e diversi da parte di persone fisiche realizzati nell'ambito di Piani di Risparmio a lungo termine.

<sup>19</sup> Il comma 102 dell'art. 1 della Legge 21 dicembre 2016, n. 232, prevede delle specifiche regole di composizione degli investimenti inseriti nel Piano, stabilendo che almeno il 70% del valore complessivo conferito nel Piano sia costituito da investimenti qualificati (sono tali gli investimenti relativi a strumenti finanziari, quotati e non quotati emessi o stipulati con imprese residenti fiscalmente in Italia o, nell'ipotesi di imprese residenti in Stati UE o in Stati appartenenti allo Spazio Economico Europeo, che abbiano una stabile organizzazione in Italia).

## APPENDICE

**Commento alle novità fiscali. Legge 30 dicembre 2018, n. 145 – “Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021” (Legge di bilancio 2019). Primi chiarimenti e risposte a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata. Circolare Ministeriale n. 8/E del 10 aprile 2019**

La Circolare Ministeriale n. 8/E/2019 ha commentato alcune novità fiscali introdotte dalla Legge di Bilancio 2019, alla luce dei chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate in occasione degli eventi *Videoforum Italia Oggi e Telefisco Sole24ore 2019*.

Riportiamo di seguito alcune delle principali risposte rese, con particolare riferimento ai soggetti IRES.

### *Abrogazione IRI (comma 1055)*

L’abrogazione di detto regime è stabilita a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017. Conseguentemente, *“per effetto dell’iniziale differimento dell’entrata in vigore e della successiva abrogazione a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, il regime non ha mai esplicato effetti”* (cfr. la Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2018 deliberata dal Consiglio dei Ministri il 27 Settembre 2018).

### *Abrogazione ACE (comma 1080)*

L’abrogazione dell’ACE, di cui al comma 1080 dell’art. 1 della Legge di Bilancio 2019 è stata prevista in conseguenza dell’introduzione della misura di riduzione dell’aliquota sugli utili reinvestiti (i.e. tassazione agevolata del reddito corrispondente agli utili reinvestiti per l’acquisizione di beni materiali strumentali e per l’incremento dell’occupazione). Tuttavia, il comma 1080 citato consente l’utilizzo delle eccedenze ACE pregresse, prevedendo che continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al comma 2 dell’art. 3 del D.M. 3 agosto 2017, relativamente all’importo del rendimento nozionale che eccede il reddito complessivo netto del periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2018.

*Proroga e rimodulazione della disciplina di maggiorazione dell'ammortamento (iper ammortamento) e Cloud computing (commi da 60 a 65 e comma 229)*

Il comma 60 prevede che, al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «*Industria 4.0*», le disposizioni in tema di iper ammortamento si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica:

- nella misura del 170%, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di Euro;
- nella misura del 100%, per gli investimenti oltre 2,5 milioni di Euro e fino a 10 milioni di Euro;
- nella misura del 50%, per gli investimenti oltre 10 milioni di Euro e fino a 20 milioni di Euro.

Gli investimenti rilevanti ai fini dell'applicazione di tali percentuali di maggiorazione sono quelli effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 31 dicembre 2019 risulti sussistente la duplice condizione relativa all'ordine e all'acconto minimo del 20%.

La maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di Euro; inoltre, non si applica agli investimenti che beneficiano delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 30, della Legge di Bilancio 2018.

In particolare, è stato precisato che "[...] gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 che, ai sensi del comma 61, beneficiano delle disposizioni dell'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017 (ossia quelli per i quali entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento) rientrano nella normativa precedente, oggetto di proroga nella legge di bilancio 2018 e, di conseguenza, oltre ad essere agevolabili nella misura del 150 per cento, non rientrano nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili ai sensi della nuova normativa (dal 170 allo 0 per cento)". Il citato art. 1, comma 30, della Legge di Bilancio 2018 - pur prevedendo che il termine

di scadenza per l'effettuazione di un investimento agevolabile è il 31 dicembre 2018 - dispone che qualora a tale data esista sia un impegno all'acquisizione del bene sia il pagamento di un acconto minimo (pari al 20% del prezzo pattuito) da parte dell'acquirente, l'effettuazione dell'investimento (ossia, la consegna del bene in caso di compravendita, ovvero l'accettazione definitiva dell'opera in caso di appalto) può slittare fino al 31 dicembre 2019 senza che ciò determini la perdita dell'agevolazione.

Il comma 62 ha prorogato la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali (*software*) funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave *Industria 4.0* (si tratta dei beni ricompresi nell'Allegato B alla Legge n. 232/2016) per i soggetti che usufruiscono dell'iper ammortamento; per quanto concerne l'estensione del periodo di agevolazione al 31 dicembre 2020, anche per tali beni immateriali devono essere soddisfatte entro il 31 dicembre 2019, le due condizioni sopra citate (ordine accettato dal venditore e pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%).

Sono esclusi dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, nonché i beni di cui all'Allegato 3 annesso alla Legge n. 208/ 2015.

Il comma 63 prevede che ai fini dell'applicazione della maggiorazione del costo dei beni materiali e immateriali, l'impresa è tenuta ad acquisire una dichiarazione del legale rappresentante, ovvero per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 Euro una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A e/o all'allegato B della Legge di Bilancio 2017 ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione, ovvero alla rete di fornitura.

È stato precisato che la dichiarazione del legale rappresentante, l'eventuale perizia e l'attestato di conformità devono essere acquisiti entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero se successivo entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso (in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione). Come precisato nella Circolare n. 48160 del 1° marzo 2019 del Ministero dello Sviluppo Economico, in caso di perizia giurata è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

Con riferimento agli investimenti “*sostitutivi*”, la Circolare in commento ha chiarito la sostituzione non determina la revoca dell’agevolazione, a condizione però che il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe ovvero superiori a quelle previste dall’Allegato A della citata Legge n. 232/2016, e che siano soddisfatte le condizioni documentali previste per l’investimento originario (i.e. dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità).

L’ art. 7 del *Decreto Dignità* al comma 2 ha introdotto un meccanismo di “*recapture*” dell’agevolazione qualora i beni agevolati siano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all’estero, anche se appartenenti alla stessa impresa.

Le fattispecie disciplinate da tale disposizione normativa sono quelle della cessione a titolo oneroso *tout court* e della delocalizzazione, con la conseguenza che l’art. 7, comma 2, citato del *Decreto Dignità* si applichi a tutte le cessioni dei beni agevolati, indipendentemente dal fatto che queste siano effettuate verso l’Italia o verso l’estero, nonché alle destinazioni a strutture produttive situate all’estero.

La Circolare n. 4/E/2017, redatta dall’Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, ha illustrato il meccanismo di *recapture* in caso di cessione d’azienda, ovvero di ramo d’azienda. Il trasferimento del bene agevolabile nell’ambito di un’azienda ovvero di un ramo d’ azienda, diversamente dall’ipotesi del trasferimento del singolo bene, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, “*l’azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello “qualitativo”*”. Detto altrimenti, i beni agevolati e l’azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un “*complesso unitario, tecnologicamente trasformato*”, in coerenza con la ratio dell’agevolazione.

Il mutamento della titolarità di un’azienda, ovvero di un ramo di azienda, che contiene uno o più beni agevolati, non comporta il venir meno dell’iper ammortamento, “*la cui fruizione continuerà, in capo all’avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale*”.

Si considerano agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l’accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*, a beni immateriali di cui all’Allegato B della Legge di Bilancio 2017, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo di imposta di vigenza dell’agevolazione.

Per completezza di argomento, si osserva che:

- gli acconti di imposta dovuti per il 2019 e il 2020 vanno calcolati senza tenere conto delle disposizioni agevolative in commento;
- l'iper ammortamento è fruibile anche in presenza di altre misure di favore, a condizione che queste ultime non prevedano un espresso divieto di cumulo. Ovviamente, nel caso di fruizione di diverse misure agevolative l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento (cfr. la Circolare Ministeriale n. 4/E/2017, paragrafo 6.4).

#### *Deducibilità delle quote di ammortamento del valore dell'avviamento e di altri beni immateriali (comma 1079)*

Il comma 1079 ha rinviato al 2019 la possibilità di dedurre le quote di ammortamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate - DTA -; tale deducibilità è prevista dal 2019 al 2029, mentre per il 2018 non viene concessa alcuna deducibilità<sup>20</sup>.

#### *Estromissione agevolata immobili strumentali (comma 66)*

Il comma 66 prevede che le disposizioni in tema di estromissione agevolata dei beni immobili strumentali, sia per natura o per destinazione (di cui all'art. 1, comma 121, della Legge n. 208/2015) si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei predetti beni posseduti al 31 ottobre 2018, poste in essere dal 1° gennaio 2019 fino al 31 maggio 2019.

I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati entro il 30 novembre 2019 e il 16 giugno 2020. Gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2019.

L'agevolazione spetta ai soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori individuali alla data del 31 ottobre

---

<sup>20</sup> È stato precisato che la rimodulazione delle percentuali di deducibilità è riferita alle quote non ancora dedotte nel periodo d'imposta in corso fino al 31 dicembre 2017, nei termini che seguono: per il 5% del loro ammontare complessivo nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019; per il 3% nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020; per il 10% nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021; per il 12% nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027; per il 5% nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2028 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2029. Restano ferme le quote di ammortamento precedenti, qualora di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base al sopra citato rinvio/rimodulazione; la differenza di ammontare tra le quote precedenti e quelle rideterminate è resa deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2029.

2018 e la conservano al 1° gennaio 2019 (per chiarimenti sulla disciplina, si rimanda alla Circolare del 1° giugno 2016, n. 26/E, il cui Capitolo IV è rubricato "*Estromissione degli immobili strumentali dall'impresa individuale*").

#### *Rivalutazione beni d'impresa e partecipazioni (commi da 940 a 950)*

Le disposizioni di cui ai commi dal 940 al 950 (i.e. rivalutazione dei beni e delle partecipazioni per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali) hanno per oggetto i beni di impresa e le partecipazioni, iscritti in bilancio al 31 dicembre 2017, ed è effettuata attraverso il pagamento di un'imposta del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per cento per i beni non ammortizzabili. Per l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione è prevista una imposta sostitutiva del 10%.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota Integrativa (comma 941).

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione è riconosciuto ai fini fiscali (i.e. ai fini IRES e IRAP) a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, versando un'imposta sostitutiva delle Imposte sui Redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili (comma 943). Limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2020 (comma 947).

La misura agevolativa è stata commentata in svariati documenti di prassi: si confrontino, ad esempio, le Circolari Ministeriali n. 14/E/2017, n. 13/E/2014 e n. 11/E/2009.

#### *Proroga della rideterminazione del valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni (commi 1053 e 1054)*

I commi 1053 e 1054 hanno prorogato la facoltà per i contribuenti che possiedono al 1° gennaio 2019, titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto a tale data.

Sui valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola le aliquote delle imposte sostitutive sono pari:

- all'11% per le partecipazioni che risultano qualificate, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c), del TUIR, alla data del 1° gennaio 2019;
- al 10% per le partecipazioni che a tale data non risultano qualificate.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva relativa alla determinazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola è stata aumentata al 10%. Il termine per provvedere al pagamento dell'imposta sostitutiva è il 30 giugno 2019; resta ferma la possibilità di effettuare il versamento di detta imposta in un'unica soluzione, ovvero di rateizzare gli importi dovuti fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 30 giugno 2019. In caso di rateizzazione, su ciascuna rata successiva alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata.

#### *Differimento della deduzione delle svalutazioni e perdite su crediti (comma 1056 e 1065)*

Il comma 1056 ha previsto che la deduzione della quota del 10% dell'ammontare dei componenti negativi in argomento prevista ai fini IRES ed IRAP per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 è differita al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2026. Come specificato nella Circolare, "si fa riferimento, in particolare, alla deducibilità, per gli enti creditizi e finanziari, dalla base imponibile IRES ed IRAP, nell'esercizio di rilevazione in bilancio, delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela e delle perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso, disciplina recata rispettivamente dagli articoli 106 del TUIR (IRES) e dall'articolo 6 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (IRAP), come modificati dal menzionato decreto-legge n. 83 del 2015, che ha previsto una disciplina transitoria per il primo periodo di applicazione della novella normativa (2015), nonché per le svalutazioni e perdite su crediti iscritte in bilancio fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2014 e non ancora dedotte" (cfr. la Circolare Ministeriale n. 32/E/2016).

Il differimento in parola non incide sulla determinazione dell'acconto IRES ed IRAP dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

### *Deducibilità delle perdite su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (commi da 1067 a 1069)*

I commi dal 1067 al 1069 prevedono che i componenti reddituali che derivano esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione delle perdite su crediti - di cui allo standard internazionale *International financial reporting standard (IFRS)* <sup>21</sup> - iscritti in bilancio da Enti creditizi e finanziari, in sede di prima adozione dell'IFRS 9 sono deducibili dalla base imponibile IRES ed IRAP:

- per il 10% del loro ammontare nel periodo d'imposta di prima adozione dell'IFRS 9, e;
- per il restante 90% in quote costanti nei nove periodi d'imposta successivi.

Il comma 1068 ha esteso tale deducibilità all'IRAP, prevedendo che le banche, gli altri enti finanziari e le imprese di assicurazione possano dedurre i componenti negativi in parola, relativi ai crediti verso la clientela, dalla base imponibile IRAP, per il 10% del loro ammontare nel periodo d'imposta di prima adozione dell'IFRS 9 e per il restante 90% in quote costanti nei nove periodi di imposta successivi.

Le norme commentate si applicano anche se lo *standard IFRS 9* è stato applicato anteriormente al 1° gennaio 2019.

### *Facoltà di applicazione dei principi contabili internazionali (commi 1070 e 1071)*

I commi 1070 e 1071 hanno introdotto la facoltà, anziché l'obbligo, per i soggetti non quotati di applicare i Principi Contabili Internazionali. In particolare, il comma 1070 ha inserito nel Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 l'art. 2-bis, "volto a concedere la facoltà, in luogo dell'obbligo attualmente previsto, di applicare i principi contabili internazionali ad alcuni dei soggetti - individuati dall'articolo 2 del medesimo decreto legislativo - i cui titoli non siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato".

Il comma 1071 prevede per soggetti di cui all'art. 2 del Decreto Legislativo n. 38/2005, ove non quotati (i.e. i cui titoli non sono ammessi a negoziazione su un mercato regolamentato) di avvalersi della facoltà di utilizzo dei Principi Contabili Internazionali a partire dal periodo di imposta precedente al 1° gennaio 2019.

---

<sup>21</sup> L'*International accounting standards board (IASB)* ha pubblicato il documento "IFRS 9 Financial instruments", che comprende un nuovo standard contabile per gli accantonamenti per perdite su crediti; come specificato nella Circolare, "le novità derivanti dall'introduzione, a far data dal 1° gennaio 2018, del principio internazionale IFRS 9 comportano, pertanto, che i valori contabili delle attività deteriorate per l'esercizio in corso debbano essere calcolati considerando non più le perdite creditizie registrate, come richiesto dal previgente IAS 39, bensì le perdite creditizie attese (expected credit losses, ECL), proiettando tale stima sull'intera durata residua dell'attività stessa".

### *Deducibilità ai fini IRES e IRPEF dell'IMU sugli immobili strumentali (comma 12)*

È stata elevata dal 20% al 40% la misura della deducibilità dell'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali, ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Tale imposta è indeducibile ai fini IRAP.

La novellata misura di deducibilità del 40% si applicano anche all'imposta municipale immobiliare (*IMI*) della provincia autonoma di Bolzano, istituita con Legge Provinciale 23 aprile 2014, n. 3, e all'imposta immobiliare semplice (*IMIS*) della Provincia Autonoma di Trento, istituita con la Legge Provinciale 30 dicembre 2014, n. 14.

### *Regime fiscale imprese immobiliari (commi 7 e 8)*

Il comma 7 ha introdotto una deroga per le società che esercitano, in via effettiva e prevalente, attività immobiliare, prevedendo che le regole e i limiti previsti in tema di deducibilità degli interessi passivi dall'art. 96 del TUIR (come modificato dal Decreto Legislativo 29 novembre 2018, n. 142) non si applicano con riguardo agli interessi passivi relativi ai finanziamenti garantiti da ipoteca sugli immobili destinati alla locazione. Nello specifico, è stato previsto che *"nelle more della mancata adozione della revisione della normativa sulla fiscalità diretta ed indiretta delle imprese immobiliari, si applicano e sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 36, della legge 24 dicembre 2007, n. 244."*

### *Disciplina del riporto delle perdite per i soggetti IRPEF (commi da 23 a 26)*

Tali commi hanno riformulato l'art. 8 del TUIR, al fine di rendere omogeneo il trattamento fiscale delle perdite delle imprese in contabilità semplificata con quelle in contabilità ordinaria e, in termini generali, anche con quello previsto dall'art. 84 del TUIR per i soggetti IRES.

In particolare, come previsto dal comma 3 dell'art. 8 citato le perdite riportabili devono essere utilizzate

nei periodi d'imposta successivi fino a compensare l'80% del reddito d'impresa conseguito e per l'intero importo che trova capienza in esso. Come chiarito nella Circolare, *"non è, perciò, possibile utilizzare in compensazione perdite d'impresa in misura superiore all'80 per cento del reddito d'impresa del/i periodo/i d'imposta successivo/i e, allo stesso tempo, non è possibile eseguire una parziale riduzione del reddito di impresa/reddito di partecipazione, rinviando ai periodi d'imposta successivi la parte di perdite utilizzabile e non utilizzata"*.

Sulla tematica, si evidenziano gli ulteriori interventi normativi:

- quello relativo all'art. 116, comma 2, del TUIR che disciplina le perdite delle società a responsabilità limitata trasparenti (anche alle imprese che aderiscono al regime della trasparenza fiscale di cui all'art. 116 del TUIR si applicano le previsioni di contrasto al commercio delle cd. *bare fiscali*);
- la deroga alla regola generale di riporto delle perdite (art. 8, comma 3, del TUIR - si rimanda ai chiarimenti forniti a pagina 74 della Circolare in commento).

#### *Abrogazione deduzioni e credito d'imposta IRAP (commi da 1085 a 1087)*

I commi 1085-1086 hanno abrogato:

- la deduzione dall'IRAP prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a), numero 3), del Decreto IRAP. Tale norma prevedeva la possibilità di poter dedurre dalla base imponibile un importo fino a 15.000 Euro su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia importo aumentato a 21.000 Euro, per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;
- il credito di imposta previsto dall'art. 1, comma 21, della Legge di Bilancio 2015. Tale norma disponeva che ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. da 5 a 9 del Decreto IRAP, e non si avvalgono di lavoratori dipendenti, spetti un credito di imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione pari al 10% dell'imposta lorda (IRAP).

#### *Modifiche alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (commi 70 e 72)*

La normativa è stata da ultimo modificata dalla Legge di Bilancio 2019 che ha disposto:

- la riduzione dell'ammontare massimo del beneficio attribuibile in ciascun periodo d'imposta;

- la rimodulazione delle intensità del beneficio (aliquote del credito di imposta del 50%, ovvero del 25%) in funzione della tipologia delle spese ammissibili. In particolare, la percentuale del 50% del credito è stata mantenuta nel caso di attività R&D svolte direttamente dall'impresa, solo per le spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato direttamente impiegato in tali attività; nel caso di attività di ricerca e sviluppo commissionate a terzi detta percentuale è mantenuta solo per i contratti stipulati con Università, enti e organismi di ricerca, nonché con *start-up* e PMI innovative indipendenti;
- l'inclusione tra le spese ammissibili del costo dei materiali necessari per lo svolgimento delle attività di laboratorio, ovvero per la realizzazione dei prototipi o degli impianti pilota di ricerca e sviluppo sperimentale. Tale novità produce effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, restando ferma l'esclusione di tali spese nei periodi di imposta precedenti;
- l'integrazione delle disposizioni relative agli oneri documentali a carico delle imprese; è stato reso generale l'obbligo della certificazione della documentazione contabile delle spese, subordinando l'utilizzo in compensazione del credito maturato alla certificazione della documentazione delle relative spese rilevanti ai fini del meccanismo di calcolo del beneficio;
- l'introduzione a carico dell'impresa che intende avvalersi del credito d'imposta dell'onere di predisporre una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte.

Le modifiche di ordine sostanziale si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (nella generalità dei casi, dall'anno agevolabile 2019); le modifiche concernenti gli aspetti formali e documentali hanno effetto già a partire dagli adempimenti relativi al credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Con specifico riferimento alle spese relative ad attività di ricerca e sviluppo commissionate all'esterno - "*ricerca extra-muros*" -, si osserva che detta attività di ricerca è stata distinta tra quella affidata a Università, enti e organismi equiparati, nonché a imprese rientranti nella definizione di *start-up* e PMI innovative (alla quale si applicherà l'aliquota del 50%), e quella affidata ad altri soggetti, alla quale si applicherà invece l'aliquota ridotta del 25%.

È stato confermato che nel caso in cui il contratto di ricerca sia stipulato con un'altra impresa deve trattarsi di impresa non appartenente al gruppo dell'impresa committente; come chiarito nella Circolare "*resta ferma, infatti, la regola, agli effetti dell'applicazione del credito d'imposta, della riqualificazione in*

*ricerca intra-muros dei contratti di ricerca infra-gruppo, stipulati cioè con altre imprese appartenenti al medesimo gruppo. Sul punto, si rinvia a quanto già chiarito nella circolare n. 5/E del 2016 (par. 2.2.3) e nella successiva circolare n. 13/E del 2017 (par. 4.4)".*

Nella Circolare (pag. 83) viene riportato un esempio relativo al criterio di calcolo del beneficio spettante, che riportiamo per comodità.

*Si ipotizzi, per semplicità, che un'impresa, nel periodo di imposta 2019, svolga attività di ricerca e sviluppo ammissibili sostenendo solo spese di personale per un ammontare complessivo pari a euro 500, così suddivise:*

- a) 300 (pari al 60 per cento della spesa totale) a titolo di spese per il personale dipendente;*
- b) 200 (pari al 40 per cento della spesa totale) a titolo di spese per il personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo.*

*Si ipotizzi, inoltre, che la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati nel periodo 2012-2014 sia pari a 100 e che, dunque, l'eccedenza agevolabile (investimenti incrementali) risulti pari a 400 (500-100).*

*Ai fini del calcolo del beneficio, in considerazione della circostanza che nel 2019 le spese agevolabili con la percentuale del 50 per cento (personale dipendente) incidono nella misura del 60 per cento sulle spese totali agevolabili e quelle agevolabili al 25 per cento (personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo) incidono nella restante misura del 40 per cento, si ha:*

*investimenti complessivi del periodo agevolabile = 500*

*incidenza percentuale delle diverse voci di spese ammissibili:*

- 300 (500\*60 per cento) agevolabile con aliquota al 50 per cento;
- 200 (500\*40 per cento) agevolabile con aliquota al 25 per cento.

*Pertanto, nell'esempio ipotizzato, il credito d'imposta spettante sarà pari a 160 [(240\*50 per cento)+(160\*25 per cento).*

Per quanto concerne gli adempimenti, le nuove disposizioni hanno esteso l'obbligo di certificazione della

documentazione contabile delle spese rilevanti, in precedenza previsto solo per le imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti, a tutti soggetti beneficiari e, quindi, anche alle imprese di grandi dimensioni.

La fruizione del credito è subordinata alla certificazione della documentazione contabile delle spese; inoltre, *"l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile (a decorrere dal successivo) non potrà iniziare, se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione. Tale previsione si rende applicabile, è il caso di precisare, già a partire dal credito d'imposta maturato in relazione al periodo d'imposta 2018"* (cfr., con riferimento alla natura e alla funzione della certificazione richiesta, la Circolare del 15 febbraio 2019, n. 38584, della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le piccole e medie imprese del Ministero dello Sviluppo Economico).

La norma novellata ha introdotto l'onere per l'impresa di predisporre una relazione tecnica/illustrativa del progetto, ovvero dei progetti di ricerca e sviluppo intrapresi, del loro avanzamento, nonché tutte le altre informazioni rilevanti per l'individuazione dei lavori ammissibili al credito d'imposta. Nel caso di *"ricerca extra-muros"*, la redazione della relazione tecnica deve essere effettuata dello stesso soggetto a cui sono state commissionate le attività di ricerca e sviluppo.

Un'importante precisazione contenuta nella Circolare è quella relativa all'interpretazione del comma 1-*bis* del citato art. 3 del Decreto Legge n. 145/2013. Tale comma consente a partire dal 2017 di attribuire il credito d'imposta anche al soggetto commissionario residente che effettui lavori di ricerca e sviluppo per conto di un soggetto non residente (in buona sostanza, si è voluto rendere rilevanti ai fini del beneficio le attività di ricerca e sviluppo eseguite presso laboratori italiani). Ai fini del beneficio, dunque, le attività devono essere eseguite direttamente dal soggetto commissionario residente in laboratori e strutture situate sul territorio nazionale.

La Circolare non esclude che, in alcuni casi, i contribuenti possano aver adottato un comportamento difforme da quello appena descritto; in questa ipotesi, *"[...] sempre che il maggior credito sia stato già utilizzato in compensazione, si ritiene configurabile l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa della norma e, pertanto, i contribuenti potranno regolarizzare la propria posizione secondo le ordinarie regole, senza applicazione di sanzioni, provvedendo al versamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione e dei relativi interessi e presentando apposita dichiarazione integrativa"*.

### *Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 (commi da 78 a 81)*

I commi da 78 a 81 hanno prorogato di un anno l'applicazione del credito d'imposta *Formazione 4.0*, estendendolo alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018. È stato mantenuto fermo il limite massimo annuale di Euro 300.000, mentre è stato rimodulato il credito, in funzione della dimensione delle imprese (i.e. per le piccole imprese nella misura del 50% delle spese sostenute per la formazione; resta ferma la misura del 40% per le medie imprese; è stato ridotto al 30% per le grandi imprese - come definite dalla normativa europea - per le quali è previsto anche un limite massimo annuale di Euro 200.000).

Relativamente all'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, le attività di formazione in parola devono essere svolte al fine di acquisire, ovvero consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal *Piano nazionale Industria 4.0*, ossia *big data* e analisi dei dati, *cloud*, *fog computing*, *cyber security*, sistemi *cyber-fisici*, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali.

Il credito di imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione e non concorre alla formazione del reddito ai fini fiscali. Inoltre, non si applicano né il limite annuale di Euro 250.000 per l'utilizzo dei crediti di imposta, né il limite massimo di compensabilità di crediti di imposta e contributi, pari a Euro 700.000.

La Circolare Direttoriale n. 412088 del 3 dicembre 2018, emanata dal Ministero dello Sviluppo Economico - *Direzione Generale per la Politica Industriale, la Competitività e le Piccole e Medie Imprese* - ha fornito chiarimenti concernenti il credito d'imposta *Formazione 4.0*.

### *Credito d'imposta adeguamento tecnologico per invio telematico corrispettivi (comma 55)*

Il comma 55 è intervenuto sul comma 6-*quinquies* dell'art. 2 del Decreto Legislativo n. 127/2015, in tema di contributo (riconosciuto negli anni 2019 e 2020) per l'acquisto o per l'adattamento degli strumenti con i quali sono effettuate la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi.

Il credito di imposta (pari al 50% della spesa sostenuta per ciascuno strumento, per un massimo di Euro 250 in caso di acquisto e di Euro 50 in caso di adattamento) può essere utilizzato a decorrere dalla prima liquidazione periodica IVA successiva al mese in cui è stata registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento degli strumenti con i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei corrispettivi ed è stato pagato con modalità tracciabile il relativo corrispettivo (cfr. il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 febbraio 2019, nonché la Risoluzione n. 33/E/2019).

#### *Investimenti in start-up innovative (comma 218)*

Il comma 218 ha previsto per il 2019 l'aumento dal 30% al 40% delle percentuali delle detrazioni IRPEF e delle deduzioni IRES relativamente agli investimenti effettuati dal contribuente nel capitale sociale di una o più *start-up* innovative o di *start-up* a vocazione sociale, o di *start-up* che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico.

Nel caso di acquisizione dell'intero capitale sociale di *start-up* innovative da parte di soggetti passivi IRES (diversi da imprese *start-up* innovative) le sopra citate aliquote sono incrementate per il 2019 dal 30% al 50%, a condizione che l'intero capitale sociale sia acquisito e mantenuto per almeno 3 anni (cfr. la Circolare Ministeriale n. 16/E/2014).

#### *Estensione dell'istituto del gruppo IVA ai Gruppi Bancari Cooperativi (articolo 20 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136)*

L'art. 20 del Decreto Legge n. 119/2018 ha esteso ai Gruppi Bancari Cooperativi, di cui all'art. 37-*bis* del Testo Unico Bancario (*TUB*), la possibilità di optare per la costituzione di un Gruppo IVA, di cui al Titolo V-*bis* del Decreto n. 633/1972.

Nello specifico, l'art. 20, al comma 1, ha modificato gli articoli 70-*ter* e 70-*septies* del Decreto IVA.

La normativa di settore del credito cooperativo obbliga le banche cooperative ad aderire al Gruppo Bancario Cooperativo (*GBC*) sulla base di un contratto di coesione, che rappresenta lo strumento principale con il quale la società capogruppo esercita l'attività di direzione e coordinamento sulle Banche di Credito Cooperativo, sulle società bancarie, finanziarie e strumentali e sui sottogruppi territoriali eventualmente costituiti.

Detto contratto disciplina la direzione e il coordinamento della capogruppo sul gruppo.

A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, il rapporto di controllo idoneo ad individuare il vincolo finanziario richiesto ai fini della costituzione del gruppo IVA, *"non è ravvisabile all'interno del GBC nell'esercizio maggioritario del voto assembleare, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, bensì nell'esercizio dei poteri esercitati dalla capogruppo per effetto delle condizioni contrattuali dettate dal contratto di coesione"*.

Nel Gruppo Bancario Cooperativo, il rappresentante di gruppo è la società capogruppo; questa assumerà il ruolo di rappresentante del Gruppo IVA.

È stata prevista una disciplina transitoria, in base alla quale la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA:

- ha effetto dal 1° gennaio 2019, se presentata entro il 31 dicembre 2018 e se a tale data sussistono i vincoli finanziario, economico e organizzativo richiesti dall'art. 70-ter del Decreto IVA;
- ha effetto dal 1° luglio 2019 se presentata, previa sottoscrizione del contratto di coesione, successivamente al 31 dicembre 2018 ed entro il 30 aprile 2019.

#### *Imposta di registro (comma 1084)*

Il comma 1084 ha previsto che *"L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, [Legge di Bilancio 2018<sup>22</sup>] costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131"*.

L'art. 20 del Testo Unico Registro, nella sua attuale formulazione, prevede che l'imposta *"è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*. Come precisato nella Relazione Illustrativa alla Legge di Bilancio 2018, tale disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, *"prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici 'collegati' con quello da registrare"*.

<sup>22</sup> Che ha modificato l'art. 20 del TUR.

Stante l'interpretazione autentica, tale formulazione normativa dell'art. 20 del TUR si applica retroattivamente (i.e. a tutti gli atti portati alla registrazione prima del 1° gennaio 2018).

#### *Imposta di bollo virtuale per banche e intermediari finanziari (comma 1128)*

Il comma 1128 ha modificato la disciplina della somma da versare a titolo di acconto sull'imposta di bollo assoluta in modo virtuale da parte di Poste italiane S.P.A., delle banche e degli altri enti e società finanziari normativamente individuati e dalle imprese di assicurazioni. Nello specifico, la percentuale della somma da versare a titolo di acconto sull'imposta di bollo assoluta in modo virtuale dai sopra citati soggetti è stata aumentata dal 95% al 100% a partire dagli anni successivi al 2020.

#### *Imposta servizi digitali (commi da 35 a 50)*

La Circolare, dopo aver richiamato gli elementi caratterizzanti la disciplina dell'imposta sui servizi digitali (da noi commentati nella *Tax Newsletter* 16 dicembre - 15 gennaio, alla quale si rimanda), ha precisato che i ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette; un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta se l'utente di un servizio digitale tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in tale periodo.

In particolare, è stato chiarito quando un utente si considera localizzato nel territorio dello Stato; ad esempio, *"nell'ipotesi di un servizio di messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi [Omissis..] l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se: [Omissis..] dispone di un conto per la totalità o una parte di tale periodo d'imposta che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato"*.

Si segnala che è stata abrogata la disciplina (di cui all'art. 1, commi da 1011 a 1019, della Legge di Bilancio 2018) dell'imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, che non ha mai trovato applicazione.

Sulla tematica, si segnala la Relazione OCSE *"Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS"*, nonché i lavori del Consiglio ECOFIN del 4 dicembre 2018.

### *Rideterminazione dell'acconto dell'imposta sulle assicurazioni (comma 1066)*

L'aliquota dell'acconto dell'imposta sulle assicurazioni (da versarsi entro il 16 novembre di ogni anno) è stata elevata all'85% per l'anno 2019, al 90% per l'anno 2020 e al 100% a decorrere dal 2021.

### *Fondi di Venture capital (commi da 210 a 217 e da 219 a 220)*

Le misure introdotte hanno l'obiettivo di incentivare la destinazione di risorse finanziarie ai Fondi di *Venture Capital*.

Al fine di individuare il criterio della residenza del soggetto in favore del quale avviene l'investimento, si fa riferimento al concetto di:

- Fondi di *Venture Capital* residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 73 del TUIR, o in Stati membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo (comma 210, lettera b);
- strumenti finanziari, anche non negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, emessi o stipulati con imprese residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 del TUIR (comma 212);
- piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione UE del 6 maggio 2003, non quotate, residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 del TUIR (comma 213).

### *Modifica della soglia di accesso all'interpello sui nuovi investimenti (articolo 01 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136)*

L'art. 01 del Decreto Legge n. 119/2018 (inserito dalla Legge di conversione n. 136/2018) ha ridotto da trenta a venti milioni di Euro la soglia di investimenti per i quali le imprese che intendono effettuare nuovi investimenti in Italia possono presentare lo speciale interpello introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 2 del Decreto Legislativo del 14 settembre 2015, n. 147 (cfr. la Circolare Ministeriale n. 25/E/2016).

Tale novità si applica con riferimento agli interpelli presentati con decorrenza 1° gennaio 2019.

Uno degli effetti della risposta resa dall'Agenzia delle Entrate agli investitori che presentano interpello è ascrivibile l'ingresso agevolato al regime di adempimento collaborativo, di cui agli artt. da 3 a 7 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

L'art. 2, comma 3, ultimo periodo, del Decreto Legislativo n. 147/2015 prevede, infatti, che il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti. Come precisato nella Circolare "[...] *la riduzione della soglia minima di investimenti [...] nel consentire la presentazione dell'istanza di interpello sui nuovi investimenti a una categoria di investitori più ampia, garantisce al contempo a un maggior numero di imprese l'accesso "facilitato" (i.e., a prescindere dal requisito dimensionale di cui alla disciplina di riferimento) al regime di adempimento collaborativo*".

*Estensione del regime di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, nel caso di società partecipanti al gruppo IVA (articolo 20, comma 1 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136)*

L'art. 20, comma 1, del Decreto Legge n. 119/2018, ha inserito nell'articolo 70-*duodecies* del Decreto IVA il nuovo comma 6-*bis*, al fine di estendere il regime di adempimento collaborativo legislativo n. 128 del 2015, nel caso di società partecipanti al gruppo IVA. In particolare, nel caso di adesione al regime di adempimento collaborativo da parte di uno dei soggetti passivi che abbia esercitato l'opzione per il Gruppo IVA, tale regime si estende obbligatoriamente a tutte le società partecipanti al gruppo IVA. Tale estensione si verifica anche qualora l'opzione per il gruppo IVA sia esercitata da un soggetto che abbia già aderito al regime.

La Circolare ha precisato che il contribuente che fa parte di un Gruppo IVA a cui partecipa una società che abbia aderito ovvero sia stata ammessa al regime di adempimento collaborativo deve presentare istanza di ammissione al regime.

Dal momento che, ad oggi, il Modello di adesione al regime di adempimento collaborativo - approvato con Provvedimento Prot. n. 54749 del 14 aprile 2016 - non prevede appositi campi per i soggetti che appartengono ad un gruppo IVA, i contribuenti interessati, in attesa dell'approvazione di un nuovo Modello, *"potranno allegare all'istanza una dichiarazione in carta libera circa l'appartenenza al gruppo IVA e i dati identificativi del soggetto del gruppo già ammesso al regime di adempimento collaborativo*



## APPENDICE

*o che abbia presentato richiesta di adesione allo stesso". Infine, "[...] nelle more del perfezionamento del procedimento di adesione al regime di adempimento collaborativo da parte di tutti i partecipanti al gruppo IVA", l'esclusione dal regime per la perdita dei requisiti di legge, ovvero per l'inosservanza dei relativi adempimenti, non può essere dichiarata per cause connesse all'estensione del regime ai soggetti partecipanti al gruppo IVA.*

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 15 APRILE 2019.  
LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRA LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.  
PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A [UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM](mailto:UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM)