



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le principali novità fiscali del “Decreto Crescita”

(Circolare n. 8 del 22 maggio 2019)

Indice

1. Premessa	3
2. Novità in materia di agevolazioni	3
2.1. Super ammortamento	3
2.2. Mini-Ires	6
2.3. <i>Patent Box</i>	8
2.4. Regime degli "impatriati"	9
2.5. Rientro di ricercatori e docenti	10
2.6. Bonus aggregazioni	12
2.7. Credito d'imposta per i distributori di carburante	12
2.8. Credito d'imposta per la partecipazione a fiere internazionali	13
2.9. Nuova Sabatini	14
2.10. Nuove imprese a tasso zero	14
2.11. <i>Digital transformation</i>	14
3. Novità relative agli immobili	15
3.1. Deducibilità dell'IMU	15
3.2. "Sisma bonus"	18
3.3. Detrazione per interventi di riqualificazione energetica e antisismici	19
3.4. Imposte d'atto su operazioni di demolizione e ricostruzione	20
4. Novità IVA	22
4.1. Estensione della fatturazione elettronica agli scambi con San Marino	22
4.2. Obblighi dei soggetti passivi che agevolano elettronicamente le vendite a distanza	23
5. Altre novità	24
5.1. Informativa di bilancio sulle erogazioni pubbliche	25
5.2. Regime forfetario e applicazione delle ritenute	27

1. Premessa

Il **D.L. 34/2019** (c.d. Decreto Crescita), in vigore dall'1.5.2019 e da convertire in Legge entro il prossimo 29.6.2019, ha introdotto misure urgenti per la crescita economica e la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.

Le principali novità fiscali previste dal D.L. 34/2019 riguardano le **agevolazioni**, gli **immobili** e l'**IVA**: sono, inoltre, previste alcune modifiche in materia di informativa di bilancio sulle erogazioni pubbliche e l'applicazione delle ritenute da parte dei contribuenti forfetari.

2. Novità in materia di agevolazioni

Le principali innovazioni in materia di agevolazioni stabilite dal D.L. 34/2019 sono riconducibili ai seguenti aspetti:

- la reintroduzione del **super ammortamento**, con maggiorazione pari al 30%, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni;
- la riforma della disciplina della c.d. "**mini-IRES**";
- la semplificazione della disciplina del "**Patent Box**";
- la modifica al regime degli "impatriati" e alle agevolazioni per ricercatori e docenti che trasferiscono la loro residenza in Italia;
- la riproposizione del c.d. "**bonus aggregazioni**";
- i chiarimenti sul credito d'imposta riconosciuto ai distributori di carburante;
- la previsione di un credito d'impresa per la partecipazione a fiere internazionali;
- le modifiche alla c.d. "**Nuova Sabatini**";
- la revisione della misura per l'imprenditorialità a prevalente partecipazione giovanile e femminile (c.d. "nuove imprese a tasso zero");
- la concessione di agevolazioni finanziarie per favorire la trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi delle imprese (c.d. *digital transformation*).

2.1. Super ammortamento

L'art. 1 del D.L. 34/2019 reintroduce la possibilità di beneficiare dei **super-ammortamenti**, con maggiorazione **in misura pari al 30%** (come per il 2018), per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano **investimenti in beni materiali strumentali nuovi dall'1.4.2019 al 31.12.2019**, ovvero **entro il 30.6.2020**, a condizione che **entro la data del 31.12.2019** il relativo **ordine risulti accettato dal venditore** e sia avvenuto il **pagamento di acconti** in misura almeno pari al **20% del costo di acquisizione**.

Conseguentemente, **sono esclusi** dall'agevolazione **gli investimenti effettuati dall'1.1.2019 al 31.3.2019**.

Soggetti interessati

L'agevolazione è riservata ai **titolari di reddito d'impresa**, a prescindere dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale o dal settore economico in cui operano, nonché gli **esercenti arti e professioni**, anche se svolgono l'attività in forma associata.

Possono fruire del super ammortamento anche i **contribuenti in "regime di vantaggio"** (art. 27 del D.L. 98/2011), nonché **le imprese minori** di cui all'art. 66 del TUIR. **Sono, invece, esclusi** i soggetti che si avvalgono del **regime forfetario** di cui alla L. 190/2014, nonché le **imprese marittime in regime di Tonnage tax** (art. 155 del TUIR).

Investimenti agevolabili

Analogamente alla precedente versione del super ammortamento, l'art. 1 del D.L. 34/2019 dispone **l'esclusione dei veicoli e degli altri mezzi di trasporto** di cui all'art. 164, co. 1, del TUIR, come quelli esclusivamente strumentali all'attività d'impresa, quelli adibiti ad uso pubblico e quelli a deducibilità limitata.

L'agevolazione continua, invece, a spettare per i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nel co. 1 dell'art. 164 del TUIR e **previsti dall'art. 54, co. 1, del D.Lgs. 285/1992** (Codice della strada), quali **autobus e autocarri**, come precisato dal Ministero dell'Economia e delle finanze, con le risposte del 22.2.2018.

Posto che il D.L. 34/2019 prevede espressamente che restino ferme le disposizioni di cui all'art. 1, co. 93, della L. 208/2015, **continuano ad essere esclusi dai super ammortamenti:**

- i beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.1988 stabilisce **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%**, anche se utilizzati per l'esercizio di alcune attività regolate oppure se si tratta di beni gratuitamente devolvibili (R.M. 74/E/2016);
- gli **acquisti di fabbricati e di costruzioni**;
- i beni di cui **all'Allegato 3 alla L. 208/2015**.

Gruppo V – Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 – Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture
Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b – Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane) Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione e dai giacimenti gassoso acquiferi Condotte di derivazione e allacciamento
Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b – Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture

Gruppo XVIII – Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 – Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)
Gruppo XVIII – Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 – Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)

Limite investimenti agevolabili

La principale novità della nuova versione del super ammortamento 2019 riguarda l'introduzione di un limite agli investimenti agevolabili. Viene, infatti, disposto che la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti l'importo di **euro 2.500.000**. Ai fini del calcolo del limite degli investimenti ammissibili:

- dovrebbero essere compresi soltanto quelli effettuati nel suddetto periodo agevolato, vale a dire quelli effettuati **dal 1.4.2019 al 31.12.2019** o nel termine del **30.6.2020** in presenza delle condizioni richieste;
- **non dovrebbero invece rilevare gli investimenti oggetto della precedente versione del super ammortamento di cui alla L. 205/2017**, ancorché effettuati nel periodo 1.1.2019 – 30.6.2019.

Momento di effettuazione dell'investimento

L'art. 1 del D.L. 34/2019, come anticipato, ha disposto che la disciplina del super ammortamento trova applicazione esclusivamente con riguardo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dall'1.4.2019 al 31.12.2019, oppure sino al 30.6.2020, a condizione che entro il 31.12.2019:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Per individuare l'esatto momento di effettuazione dell'investimento, ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, l'imputazione degli investimenti deve rispettare le **regole generali della competenza** previste dall'art. 109, co. 1 e 2, del TUIR (anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata) in virtù del quale:

- le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla **data della consegna o spedizione**, ovvero se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (C.M. 23/E/2016);
- per le acquisizioni di **beni con contratti di leasing**, il momento di effettuazione dell'investimento coincide con la **data in cui viene consegnato il bene**, ovvero quando entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini della fruizione dell'agevolazione di cui trattasi, diventa rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario (C.M. 4/E/2017);
- per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i **costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato** (ad esempio, costi di progettazione dell'investimento, materiali acquistati ovvero prelevati dal magazzino, mano d'opera diretta, ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, ecc.) avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati;
- per gli investimenti mediante **appalto**, rileva la data di ultimazione della prestazione oppure la data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) da parte del committente.

Studi di settore e ISA

Per effetto del richiamo all'art. 1, co. 97, della L. 208/2015, le disposizioni sul super ammortamento **non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore**. Conseguentemente, la medesima norma dovrebbe trovare applicazione con riferimento agli **indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)**, in base a quanto previsto dall'art. 9-*bis*, co. 18, del D.L. 50/2017.

2.2. Mini-Ires

L'art. 2 del D.L. 34/2019 ha **riscritto completamente la disciplina** della c.d. "mini IRES", abrogando la disciplina originaria (art. 1, co. 28 ss., della L. 145/2018), la quale non trova, quindi, mai concreta applicazione. In particolare, la nuova normativa:

- **limita il risparmio d'imposta** (3,50% dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021, a dispetto dell'originario 9%);
- **semplifica il procedimento di calcolo**, prevedendo quale presupposto il **solo accantonamento di utili a riserva**, e non più l'effettuazione di investimenti o l'incremento dell'occupazione.

L'agevolazione riguarda i **soggetti IRES** di cui all'art. 73, co. 1, del TUIR – società di capitali, enti commerciali, enti non commerciali che esercitano attività d'impresa e stabili organizzazioni di imprese non residenti – nonché gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e quelle in accomandita semplice in contabilità ordinaria.

L'agevolazione si sostanzia nell'assoggettamento ad IRES con un'**aliquota ridotta** della parte del reddito d'impresa corrispondente agli **utili accantonati a riserva, se realizzati a decorrere dall'esercizio in corso al 31.12.2018**, con l'esclusione degli accantonamenti alle riserve non disponibili, ovvero a quelle formate con utili derivanti da processi di mera valutazione (ad esempio, gli accantonamenti alle riserve per utili su cambi da valutazione, e dunque non ancora realizzati): non sono, tuttavia, precisate le modalità applicative dell'agevolazione per i soggetti IRPEF, le quali verranno probabilmente definite direttamente dalle disposizioni attuative.

L'**aliquota ridotta IRES** sul reddito agevolato, come anticipato, è stabilita nella misura del **20,50%** – per effetto della citata diminuzione del 3,50% – a partire dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021**. Nel frattempo, troveranno applicazione le seguenti aliquote:

- **22,50%** nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018, ovvero nel 2019 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare;
- **21,50%** nel periodo d'imposta successivo (2020 per i soggetti "solari");
- **21%** nel periodo d'imposta successivo a quello di cui al punto precedente (2021 per i contribuenti "solari").

Esempio

Nel periodo d'imposta 2019, la Alfa s.r.l. ha conseguito un **reddito d'impresa di euro 300.000** e accantonato in data 29.4.2019 l'utile del 2018 per **euro 120.000**: quest'ultimo importo rappresenta, pertanto, la quota agevolata di reddito da assoggettare all'**aliquota ridotta IRES del 22,50%**.

L'ammontare residuo del reddito imponibile (euro 180.000) subisce, quindi, la tassazione ordinaria, nella misura del 24%: conseguentemente, l'IRES di competenza è pari ad euro 70.200 (euro $120.000 \times 22,50\% + \text{euro } 180.000 \times 24\%$), anziché euro 72.000, con un risparmio di euro 1.800.

Limite dell'incremento del patrimonio netto

Gli utili accantonati rilevano sino a concorrenza dell'incremento di patrimonio netto, determinato come differenza tra:

- il **patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio di riferimento**, per cui si effettua il calcolo, senza considerare il risultato dell'esercizio, al netto degli utili accantonati a riserva agevolati nei periodi d'imposta precedenti;
- il **patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2018**, senza considerare il risultato d'esercizio.

Riporto delle eccedenze

Se gli utili agevolabili in un determinato periodo d'imposta sono superiori all'ammontare del reddito imponibile, l'eccedenza è computata **in aumento degli utili agevolabili dell'esercizio**

successivo: tale principio, anche se non è espressamente indicato, dovrebbe ritenersi applicabile anche nel caso in cui l'impresa abbia conseguito una **perdita fiscale**.

Disposizioni per le società trasparenti

Per le società di capitali che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 115 del TUIR, l'**importo su cui spetta l'aliquota ridotta** determinato dalla società partecipata è **attribuito a ciascun socio**, in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili. La quota attribuita non utilizzata dal socio è computata in aumento dell'importo su cui spetta l'aliquota ridotta dell'esercizio successivo.

Cumulabilità con altre agevolazioni

La "mini-IRES" è cumulabile con altri benefici concessi all'impresa, ad **eccezione** di quelli che si sostanziano in **regimi forfetari di determinazione del reddito e della riduzione del 50%** dell'aliquota IRES di cui all'art. 6 del D.P.R. 601/1973.

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative della nuova agevolazione **saranno stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze**.

2.3. Patent Box

L'**art. 4 del D.L. 34/2019** ha stabilito che, **in alternativa alla procedura di ruling** (art. 31-ter del D.P.R. 29.9.1973, n. 600), i soggetti titolari di reddito di impresa che optano per il regime del Patent Box possono scegliere di **determinare e dichiarare il reddito agevolabile direttamente nel modello REDDITI e IRAP** relativi al periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione e in quello relativo ai due periodi d'imposta successivi. A tal fine, il soggetto interessato dovrà indicare le informazioni necessarie alla determinazione in idonea documentazione, che dovrà essere predisposta secondo quanto previsto da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Il contribuente che detiene la **documentazione** prevista da tale atto dovrà darne comunicazione all'Amministrazione Finanziaria nella **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione. Questa documentazione non sembrerebbe obbligatoria ai fini della determinazione diretta del beneficio, ma rileverebbe soltanto ai fini sanzionatori.

Ripartizione in tre quote annuali

I soggetti che esercitano la suddetta opzione ripartiscono la variazione in diminuzione **in tre quote annuali di pari importo**, da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi.

Decorrenza

L'opzione si applica a partire **dal periodo di imposta in corso all'1.5.2019** e, quindi, dal 2019 per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare: è invocabile anche nel caso in cui sia **già in corso la procedura di ruling** (art. 31-*ter* del D.P.R. 600/1973), sempreché non sia stato nel frattempo concluso il relativo accordo e previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate della volontà di rinunciare alla procedura di ruling.

Inapplicabilità delle sanzioni per infedele dichiarazione

In caso di rettifica del reddito escluso da imposizione, determinato direttamente, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, **non si applica la sanzione per infedele dichiarazione** qualora, nel corso dell'**accesso, ispezione, verifica** o di altra attività istruttoria, **il contribuente consegna** all'Amministrazione Finanziaria la **documentazione idonea** a consentire il riscontro della corretta determinazione della quota di reddito escluso, sia con riferimento all'ammontare dei **componenti positivi di reddito** – compresi quelli impliciti derivanti dall'utilizzo diretto dei beni indicati – che con riguardo ai criteri e all'individuazione dei **componenti negativi** riferibili ai predetti componenti positivi.

Rimane ferma la possibilità di accedere alle esimenti sanzionatorie sopra esposte mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa** (art. 2, co. 8, del D.P.R. 322/1998), nella quale deve essere data indicazione del possesso della documentazione idonea per ciascun periodo d'imposta oggetto di integrazione. Tale facoltà è, tuttavia, concessa qualora la predetta dichiarazione integrativa sia presentata prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime di Patent Box.

2.4. Regime degli "impatriati"

L'art. 5, co. 1-3, del D.L. 34/2019 ha modificato il regime degli "impatriati" di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015. In particolare, con riferimento ai soggetti che **trasferiscono la residenza in Italia dal 2020**, è stato previsto che i **redditi** di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo **prodotti in Italia** concorrono alla formazione del **reddito complessivo** limitatamente al **30%** del loro ammontare (con un incremento, quindi, della riduzione del reddito imponibile dall'attuale 50% al 70%). Tale misura è ridotta al 10% per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia.

La fruizione dell'agevolazione è subordinata alla sussistenza di alcune condizioni:

- i lavoratori **non devono essere stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti** il predetto trasferimento e **si impegnano a risiedere in Italia per almeno 2 anni;**
- **l'attività lavorativa deve essere prestata prevalentemente nel territorio italiano.**

Il regime è esteso anche ai lavoratori che avviano un'**attività d'impresa** in Italia dal 2020.

Ulteriori agevolazioni

Sono altresì previste **agevolazioni fiscali per ulteriori cinque periodi d'imposta**, in presenza di specifiche condizioni (numero di figli minorenni, acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia). In particolare, con l'aggiunta del co. 3-*bis* all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, il regime fiscale in commento è applicabile **per ulteriori 5 periodi d'imposta**:

- ai lavoratori con **almeno 1 figlio minorenne** o a carico, anche in affido preadottivo;
- anche nel caso in cui i lavoratori **diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare** residenziale in Italia, successivamente al trasferimento o nei 12 mesi precedenti. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore, dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In entrambe le ipotesi, questi redditi, negli ulteriori 5 periodi d'imposta, **concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del relativo ammontare**, ovvero al 10% nel caso dei lavoratori **con almeno 3 figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo.

Lavoratori non iscritti all'AIRE

Possono accedere all'agevolazione in commento anche i **lavoratori impatriati non iscritti all'AIRE rientrati in Italia dall'1.1.2020**, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato, ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento.

Relativamente ai **lavoratori impatriati non iscritti all'AIRE e già rientrati in Italia entro il 31.12.2019**, è stato, invece, espressamente disposto che **sono applicabili** – con riferimento ai periodi d'imposta in cui siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero che siano oggetto di controversie pendenti, nonché con riferimento ai periodi d'imposta ancora accertabili – **le disposizioni** di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, **nel testo vigente al 31.12.2018**, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato, ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento.

2.5. Rientro di ricercatori e docenti

L'art. 44 del D.L. 78/2010 prevede, in presenza di determinate condizioni, **l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente** (o autonomo) **del 90% degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che trasferiscono la residenza in Italia**. Nello specifico, i docenti e i ricercatori possono beneficiare della tassazione agevolata in parola al verificarsi delle seguenti **condizioni**:

- essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- essere stati non occasionalmente residenti all'estero;

- aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno 2 anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- svolgere l'attività di docenza e ricerca in Italia;
- acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

L'agevolazione in parola risultava invocabile per un **massimo di 4 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia**, ossia per il periodo d'imposta in cui il ricercatore diventa residente in Italia e nei 3 successivi. A seguito della modifica apportata dall'art. 5, co. 4 e 5, del D.L. 34/2019 all'art. 44 del D.L. 78/2010, è stato stabilito che l'agevolazione in parola potrà essere invocata, dai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia a partire dal 2020, per un tempo di **6 annualità**, ossia dal periodo d'imposta in cui il ricercatore acquisisce la residenza in Italia e per 5 i periodi d'imposta successivi.

Ulteriori agevolazioni

Il D.L. 34/2019 ha previsto, inoltre, che l'agevolazione in parola possa applicarsi nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diventa residente in Italia nonché:

- **nei 7 periodi d'imposta successivi** nel caso di docenti e/o ricercatori con **almeno 1 figlio minore o a carico**, anche in affido preadottivo e nel caso in cui gli stessi diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare residenziale in Italia, successivamente al trasferimento della residenza o nei 12 mesi precedenti al trasferimento (**durata complessiva dell'agevolazione 8 anni**);
- **nei 10 periodi d'imposta successivi** nel caso di docenti e/o ricercatori che abbiano **almeno 2 figli minorenni a carico**, anche in affido preadottivo (**durata complessiva dell'agevolazione 11 anni**);
- **nei 12 periodi d'imposta successivi** nel caso di docenti e/o ricercatori che abbiano **almeno 3 figli minorenni a carico**, anche in affido preadottivo (**durata complessiva dell'agevolazione 13 anni**).

Docenti e ricercatori non iscritti all'AIRE

Possono accedere alla nuova versione dell'agevolazione anche i **docenti e ricercatori italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia dall'1.1.2020**, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato, ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia.

Relativamente ai docenti e ricercatori non iscritti all'AIRE e **già rientrati in Italia entro il 31.12.2019**, è, invece, applicabile l'art. 44 del D.L. 78/2010 nel testo **vigente al 31.12.2018**, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato, ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, per il suddetto periodo.

2.6. Bonus aggregazioni

L'art. 11 del D.L. 34/2019 ha previsto la reintroduzione del c.d. "bonus aggregazioni" per le operazioni straordinarie di **fusione, scissione e conferimento d'azienda realizzate dall'1.5.2019** al 31.12.2022: in passato, l'agevolazione era disciplinata dall'art. 1, co. 242-249, della L. 296/2006 e dall'art. 4 del D.L. 5/2009.

Per i soggetti indicati nell'art. 73, co. 1, lett. a), del TUIR – ad esempio, s.p.a. e s.r.l. – che risultano dalle suddette operazioni di aggregazione aziendale, si considera **riconosciuto fiscalmente il maggior valore** attribuito ad **avviamento** e quello attribuito ai **beni strumentali materiali e immateriali**, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di euro 5.000.000.

Il maggior valore attribuito ai beni rileva, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dall'**esercizio successivo** a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale.

Le suddette disposizioni si applicano qualora alle operazioni di aggregazione aziendale partecipino **esclusivamente imprese operative da almeno 2 anni: tali norme non operano**, invece, nel caso in cui le imprese partecipanti alle **operazioni straordinarie agevolate appartengano al medesimo gruppo societario**. Sono, in ogni caso esclusi, i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20%, ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), del codice civile.

La società risultante dall'aggregazione **decade** dall'agevolazione se nei primi quattro periodi d'imposta dall'effettuazione dell'operazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie, ovvero cede i beni iscritti o rivalutati.

2.7. Credito d'imposta per i distributori di carburante

L'art. 1, co. 922 e 923, della L. 205/2017 ha subordinato, con decorrenza dall'1.7.2018, **la detrazione dell'IVA** assolta in relazione all'acquisto di carburanti e lubrificanti (art. 19-*bis*1, lett. d,) del D.P.R. 633/72), nonché la **deduzione del costo sostenuto** per le medesime operazioni (art. 164, co. 1-*bis*, del TUIR) al pagamento dei rifornimenti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, debito o prepagate, oppure tramite **i mezzi di pagamento "tracciabili"** di cui al provvedimento Agenzia delle Entrate 73203/2018:

- assegni bancari e postali (circolari e non);
- vaglia cambiari e postali;
- bonifici bancari o postali;
- addebiti diretti in conto corrente;
- carte di credito, bancomat e prepagate o altri strumenti di pagamento elettronico, che consentano anche l'addebito in conto corrente.

A fronte di tali nuove disposizioni, l'art. 1, co. 924 e 925, della L. 205/2017 riconosce agli esercenti impianti di distribuzione carburante un **credito d'imposta**:

- pari al 50% del totale delle commissioni addebitate, per le transazioni effettuate dall'1.7.2018;

- utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante F24 ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 (codice tributo "6896"), tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (R.M. 3/E/2009);
- fruibile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Soggetti beneficiari

L'agevolazione è riservata "agli esercenti di impianti" in generale e, dunque, a chiunque – in base ad un legittimo titolo (proprietà, affitto, ecc.) – **svolge l'attività di distribuzione di carburante e sostiene il costo di commissione (C.M. 8/E/2018).**

Ambito oggettivo

L'art. 16 del D.L. 34/2019 ha meglio definito il **perimetro applicativo** del credito d'imposta di cui trattasi, precisando che la disposizione agevolativa:

- riguarda le cessioni di carburante effettuate nei confronti di **esercenti attività d'impresa, arti e professioni, e consumatori finali**;
- spetta solo per le commissioni relative alle transazioni per cessioni di carburante e **non a transazioni diverse.**

È stato altresì precisato che, nella particolare ipotesi in cui gli esercenti di impianti di distribuzione di carburante **non contabilizzano separatamente le commissioni addebitate** per le transazioni effettuate differenti da quelle per cessioni di carburante, il credito d'imposta spetta per la quota parte delle commissioni calcolata in base al rapporto tra:

- il volume d'affari annuo derivante da cessioni di carburante;
- il volume d'affari annuo complessivo.

2.8. Credito d'imposta per la partecipazione a fiere internazionali

L'art. 49 del D.L. 34/2019 ha introdotto il riconoscimento, per il periodo d'imposta 2019, di un credito d'imposta sulle spese sostenute dalle **PMI, esistenti alla data dell'1.1.2019**, per la partecipazione a fiere internazionali.

Il credito d'imposta spetta per le spese di partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono all'estero, relativamente ai **costi per l'affitto degli spazi espositive e all'allestimento** degli stessi, le attività pubblicitarie, di promozione e comunicazione, connesse alla partecipazione.

Il credito d'imposta è attribuito nella misura del 30% degli oneri agevolabili, fino ad un massimo di euro 60.000, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997: è riconosciuto sino all'esaurimento dell'ammontare limite (euro 5.000.000 per l'anno), nel rispetto del regime "de minimis".

2.9. Nuova Sabatini

L'art. 20 del D.L. 34/2019 ha modificato l'art. 2 del D.L. 69/2013 (c.d. "Nuova Sabatini"), nel senso di aumentare da euro 2.000.000 ad **euro 4.000.000** il **limite del finanziamento ammesso al contributo**.

L'erogazione del contributo, prevista sulla base delle dichiarazioni prodotte dall'impresa in merito all'investimento, sarà effettuata in un'**unica soluzione per i finanziamenti inferiori ad euro 100.000** (anziché in 6 quote annuali).

Incentivi per il sostegno alla capitalizzazione

L'art. 21 del D.L. 34/2019 ha stabilito, inoltre, che i contributi di cui all'art. 2, co. 5, del D.L. 69/2013 (c.d. "Nuova Sabatini") saranno riconosciuti, in misura più elevata rispetto allo standard, in favore delle **micro, piccole e medie imprese costituite in forma societaria** impegnate in processi di capitalizzazione che intendono realizzare un programma di investimento. In particolare, per le suddette imprese il **predetto contributo è rapportato agli interessi calcolati**, in via convenzionale, sul finanziamento ad un tasso annuo pari al:

- **5% per le micro e piccole imprese;**
- **3,575% per le medie imprese.**

È demandata al Ministero dello Sviluppo Economico l'emanazione delle disposizioni attuative.

2.10. Nuove imprese a tasso zero

L'art. 29, co. 1 e 2, del D.L. 34/2019 ha rivisto la misura per l'autoimprenditorialità a prevalente partecipazione giovanile e femminile di cui al Titolo I, Capo I, del D.Lgs. 185/2000. In particolare, è stato ampliato il novero dei potenziali beneficiari, innalzando **da 12 a 60 mesi il limite temporale relativo alla costituzione dell'impresa**.

È stato anche disposto l'aumento al **90%** del totale della percentuale di **copertura delle spese ammissibili**, per le imprese che siano costituite da almeno 36 mesi e da non più di 60 mesi.

È stata, inoltre, incrementata da 8 a 10 anni la **durata del mutuo agevolato** e ad euro 3.000.000 l'importo massimo delle **spese ammissibili**, per le imprese costituite da almeno 36 mesi e da non oltre 60 mesi.

Le agevolazioni possono essere cumulate con altri aiuti di Stato anche *de minimis*, nei limiti previsti dalla disciplina europea.

2.11. Digital transformation

L'art. 29, co. 5-8, del D.L. 34/2019 – al fine di favorire la trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi delle imprese, di micro, piccola e media dimensione, aventi specifici requisiti – ha

disposto la concessione di **agevolazioni finanziarie** nella misura massima del **50% dei costi ammissibili**.

Questi benefici sono diretti a sostenere la realizzazione dei **progetti di trasformazione tecnologica e digitale**, con importo di spesa almeno pari ad euro 200.000, diretti all'implementazione delle tecnologie abilitanti individuate nel piano Impresa 4.0 (*advanced manufacturing solutions, additive manufacturing, realtà aumentata, simulation, integrazione orizzontale e verticale, industrial internet, cloud, cybersecurity, big data e analytics*);

3. Novità relative agli immobili

Le principali innovazioni normative del D.L. 34/2019 che interessano il comparto immobiliare riguardano i seguenti aspetti:

- l'aumento progressivo della **deducibilità** dal reddito dell'**IMU sugli immobili strumentali**;
- l'estensione del "sisma bonus" alle zone classificate a rischi sismico 2 e 3;
- le modifiche alla disciplina della detrazione fiscale spettante per gli **interventi di riqualificazione energetica e antisismici**, con l'introduzione della facoltà di optare per uno sconto sul corrispettivo dovuto al fornitore;
- l'introduzione di un'agevolazione, con riferimento alle **imposte di registro, ipotecaria e catastale**, al fine di promuovere le operazioni di demolizione e ricostruzione immobiliare.

3.1. Deducibilità dell'IMU

L'art. 14, co. 1, del D.Lgs. 23/2011 aveva originariamente disposto l'indeducibilità dell'IMU dalle imposte erariali sui redditi e dall'IRAP. Successivamente, in deroga alla citata regola di indeducibilità, **l'art. 1, co. 715, della L. 147/2013**, ha previsto, a favore dei contribuenti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, la **possibilità di dedurre dalle imposte sui redditi**, ancorché soltanto in misura parziale, **l'IMU pagata per gli immobili strumentali posseduti o detenuti in locazione finanziaria**. In particolare, attraverso tale intervento normativo, ferma restando l'indeducibilità del tributo ai fini IRAP, era stato sostanzialmente stabilito che l'IMU relativa agli immobili strumentali di imprese e professionisti – ad esclusione di interessi e delle sanzioni dovute in caso di tardivo pagamento dell'imposta municipale (C.M. 10/E/2014) – fosse deducibile dal reddito di impresa e dal reddito di lavoro autonomo nella misura:

- **del 30% per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013;**
- **del 20% a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014.**

L'**art. 1, co. 12, della L. 145/2018**, intervenendo sull'art. 14, co. 1, del D.Lgs. 23/2011, aveva poi fissato la percentuale di **deducibilità dell'IMU al 40%**. In assenza di un'espressa disposizione di decorrenza, la modifica **avrebbe dovuto operare dall'1.1.2019**.

Questo contesto normativo è stato successivamente modificato dall'**art. 3 del D.L. 34/2019**, stabilendo il **graduale incremento** della percentuale di deducibilità dell'IMU:

- **50% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018** (2019, per i soggetti "solari");
- **60% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019** e a quello in corso al **31.12.2020** (2020 e 2021, per i soggetti "solari");
- **70%**, a regime, **dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021** (2022, per i soggetti "solari").

Conseguentemente, la deducibilità nella misura del 40%, prevista dalla L. 145/2018 non troverà più applicazione.

Contribuenti interessati dall'agevolazione

La deduzione dell'IMU pagata sugli immobili strumentali interessa **i soggetti passivi titolari di reddito d'impresa o di reddito derivante dall'esercizio di arte o professione:**

- le **società e gli enti commerciali residenti**;
- gli **enti non commerciali, limitatamente all'IMU pagata sugli immobili relativi all'attività commerciale esercitata**;
- le **società in nome collettivo**, in accomandita semplice ed equiparate e le imprese individuali, familiari o coniugali;
- le **persone fisiche**, le società e gli enti non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- i **professionisti e gli studi professionali**.

Immobili interessati dall'agevolazione

Per poter portare in deduzione l'IMU dalla base imponibile IRES o IRPEF è necessario che l'imposta municipale sia afferente a **fabbricati strumentali**, posseduti a titolo di **proprietà** o di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), oppure **dati in concessione** (beni su aree demaniali) o **concessi in leasing finanziario**, per i quali, ai sensi dell'art. 9, co. 1, del D.Lgs. 23/2011, l'imposta è dovuta rispettivamente dal concessionario e dal locatario (o conduttore).

DEFINIZIONE DI IMMOBILE STRUMENTALE	
Immobili strumentali per natura	Immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni , anche se tenuti a disposizione ovvero dati in locazione o concessi in comodato a terzi. In particolare, sono considerati strumentali per natura (R.M. 3/330/E/1988), le unità immobiliari che risultino classificate o classificabili in Catasto in una delle seguenti categorie:

	<ul style="list-style-type: none"> • C, unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia; • B, unità immobiliari per uso di alloggi collettivi; • D, immobili a destinazione speciale; • E, immobili a destinazione particolare; • A/10, uffici e studi privati, se la destinazione ad ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.
Immobili strumentali per destinazione	<p>Immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore. In passato, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa ad un opificio industriale, è un immobile strumentale e, per tale ragione, è soggetta ad ammortamento (R.M. n. 9/885/E/1982); • anche i terreni possono risultare strumentali per destinazione, a condizione che partecipino ad un processo produttivo, come quello permanentemente adibito dalle imprese edili a deposito di materiale (R.M. 7/1579/E/1982); • è esclusa la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi, ritenendoli oggetto dell'attività propria dell'impresa (R.M. 9/885/1982 e C.M. 112/E/1999).
Strumentali pro tempore	<p>Fabbricati concessi in uso dal datore di lavoro a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi (art. 43, co. 2, del TUIR).</p>

Immobili esclusi dall'agevolazione

Stante l'esplicito riferimento normativo agli immobili strumentali, resta indeducibile dalle imposte sui redditi, l'IMU pagata dal soggetto passivo relativamente:

- agli **immobili patrimonio**;
- agli **immobili merce**.

DEFINIZIONI

Immobili patrimonio	Fabbricati che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono diversi da quelli c.d. merce , al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa.
Immobili merce	Immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa . Peraltro, nell'ambito degli immobili merce, non rileva la categoria

catastale degli stessi poiché, a prescindere dalla classificazione, mantengono la medesima natura di beni destinati alla vendita, in quanto oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Criteri di deducibilità parziale dell'IMU: titolari di reddito d'impresa

Per i soggetti imprenditori, costituisce costo deducibile dalle imposte sui redditi l'IMU di competenza di un certo periodo di imposta, a condizione che tale imposta sia **pagata** dal contribuente, ai sensi dell'art. 99, co. 1, del TUIR (C.M. 10/E/2014).

Conseguentemente, per i titolari di reddito d'impresa, l'IMU di competenza del periodo di imposta in corso al 31.12.2018 costituisce un costo deducibile a condizione che l'imposta sia stata versata dal contribuente nel medesimo periodo d'imposta. Diversamente, il tardivo versamento nel 2019 dell'IMU relativa al 2018 rappresenta un costo indeducibile nel 2018, in quanto non sussiste, in detto periodo, **l'ulteriore condizione del pagamento**: la predetta imposta risulterà deducibile, invece, nel successivo periodo di imposta 2019 (all'atto del pagamento) mediante una variazione in diminuzione nel modello REDDITI 2020.

Criteri di deducibilità parziale dell'IMU: titolari di reddito di lavoro autonomo

Per gli **esercenti arti e professioni**, in assenza di una specifica disposizione, si applica, sempre secondo quanto precisato dall'Amministrazione Finanziaria, il principio generale dell'art. 54, co. 1, del TUIR, che dispone la deducibilità per **cassa dei componenti negativi di reddito** di lavoro autonomo. L'IMU è, quindi, deducibile nell'**anno in cui avviene il relativo pagamento**.

Decorrenza della novità del D.L. 34/2019

La nuova percentuale del 50% avrà impatto, per la prima volta, in sede di compilazione del **modello REDDITI 2020**. È, pertanto, superata, anche per i contribuenti aventi il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, l'indicazione delle istruzioni al modello REDDITI 2019 - SC riferita alla percentuale del 40%, introdotta dalla L. 145/2018 e ora sostituita da quella del 50% a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.

3.2. "Sisma bonus"

L'art. 8 del D.L. 34/2019 estende **ai Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 2 e 3** la detrazione prevista dall'art. 16, co. 1-*septies*, del D.L. 63/2013 per gli interventi riguardanti gli edifici ubicati in zone sismiche ad alta pericolosità, **in precedenza limitata alla sola zona 1**. In particolare, è stato stabilito che qualora gli interventi antisismici siano realizzati nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'Ordinanza PCM 3519/2006, da parte di **imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare**, mediante demolizione e ricostruzione

di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, **le detrazioni dall'imposta sono incrementate al 75% o all'85%**, a seconda che dagli interventi il rischio sismico sia stato ridotto di una o di due classi.

Condizioni per beneficiare della detrazione

Affinché l'acquirente delle unità immobiliari possa beneficiare delle detrazioni in commento, è necessario che le imprese provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla **successiva alienazione dell'immobile**. Al verificarsi di tale condizione, all'acquirente spetta la **detrazione IRPEF/IRES** nella misura del:

- **75%**, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- **85%**, nell'ipotesi in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

Questa detrazione, calcolata sul **prezzo della singola unità immobiliare** risultante nell'atto pubblico di compravendita, **spetta entro un ammontare massimo di spesa di euro 96.000** per ciascuna unità immobiliare, ed è **ripartita in cinque quote annuali di pari importo**.

Decorrenza dell'agevolazione

Originariamente l'agevolazione **riguardava le spese sostenute dall'1.1.2017** relative agli interventi realizzati nei Comuni ricadenti nella zona a rischio sismico 1. Considerato che il D.L. 34/2019 è entrato in vigore il 1.5.2019, per poter beneficiare delle detrazioni fiscali nelle zone sismiche 2 e 3, **le spese dovranno essere sostenute dal 1.5.2019**.

3.3. Detrazione per interventi di riqualificazione energetica e antisismici

L'art. 10 del D.L. 34/2019 prevede che, in luogo dell'utilizzo diretto delle detrazioni fiscali spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica e per gli interventi antisismici di cui agli artt. 14 e 16 del D.L. 63/2013, il contribuente possa **optare per uno sconto sul corrispettivo dovuto, di importo pari all'ammontare della detrazione spettante, anticipato dal fornitore** che ha effettuato gli interventi.

L'ammontare dello sconto sarà **rimborsato al fornitore sotto forma di credito d'imposta** da utilizzare esclusivamente in compensazione, **in cinque quote annuali di pari importo**, mediante il modello F24: non si applicano i limiti di cui all'art. 34 della L. 388/2000 e all'art. 1, co. 53, della L. 244/200, rispettivamente, di euro 700.000 euro per le compensazioni annuali ed euro 250.000 per la compensazione dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Le **modalità attuative** delle nuove disposizioni saranno definite da un **provvedimento dell’Agenzia delle Entrate** da adottare entro il 31.5.2019.

Questa novità si affianca alla possibilità, già riconosciuta ai soggetti beneficiari delle agevolazioni, di **cedere il credito corrispondente alla detrazione fiscale** alle imprese che hanno effettuato gli interventi o ad altri soggetti privati. Tuttavia, a differenza della cessione ordinaria del credito, la nuova modalità di trasferimento delle detrazioni attraverso lo sconto sul corrispettivo non può passare a soggetti diversi dal fornitore che ha eseguito gli interventi agevolati e non può essere ulteriormente ceduta dal fornitore/cessionario.

3.4. Imposte d’atto su operazioni di demolizione e ricostruzione

L’**art. 7 del D.L. 34/2019** ha introdotto una nuova agevolazione, ancorché a carattere temporaneo, che interessa le imposte d’atto dovute dalle **imprese costruttrici che acquistano interi fabbricati da demolire e ricostruire**. È stato, infatti, disposto che **fino al 31.12.2021, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa** (euro 200 ciascuna), per i trasferimenti di interi fabbricati, operati a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, purché, nei **10 anni successivi all’acquisto**, le imprese acquirenti provvedano alla **demolizione, ricostruzione** – nel rispetto di specifici parametri tecnici – e **alienazione** degli stessi.

Requisiti soggettivi ed oggettivi

La novità normativa è applicabile, sotto il profilo oggettivo, ai **trasferimenti**, anche in permuta, di **interi fabbricati** (abitativi e strumentali), **operati dall’1.5.2019 al 31.12.2021**.

Dal punto di vista soggettivo, l’operazione di acquisto deve essere posta in essere da **“imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare”**, intendendosi per tali quelle che:

- con **organizzazione e mezzi propri**, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, hanno **effettivamente edificato l’immobile**;
- **svolgono**, anche occasionalmente, **attività di costruzione di immobili** per la successiva rivendita, a prescindere dal fatto che abbiano affidato i lavori, in tutto o in parte, ad altre imprese (C.M. 27/E/2006 E C.M. 45/E1973);
- hanno fatto costruire l’immobile, ma normalmente svolgono altra attività.

La **definizione di società immobiliare di costruzione comprende**, peraltro, anche le seguenti fattispecie:

- **società cooperative edilizie** (in tal caso, la costruzione avviene sia direttamente, sia tramite imprese terze e gli alloggi sono successivamente assegnati ai soci);
- **impresa che esegue interventi di recupero**, ovvero l’impresa che, anche tramite appalto, **esegue gli interventi di recupero**, di cui alle lett. c), d) ed f), dell’art. 3 del D.P.R. 380/2001.

Condizioni agevolative

Per quanto concerne le condizioni agevolative, l'art. 7 del D.L. 34/2019 richiede che:

- nei 10 anni successivi all'acquisto agevolato, le imprese acquirenti **provvedano alla demolizione, ricostruzione e all'alienazione degli stessi immobili;**
- la ricostruzione **avvenga conformemente alla normativa antisismica** e con il conseguimento **della classe energetica A o B**, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche.

In presenza delle condizioni individuate dalla norma, **le imposte di registro, ipotecaria e catastale** sul trasferimento immobiliare sono dovute in **misura fissa** di euro 200 ciascuna, per un totale di euro 600.

Vantaggi

La norma configura **un importante beneficio fiscale con riferimento alle cessioni immobiliari operate da soggetti privati** a favore di imprese di costruzione o ristrutturazione, **le quali scontano ordinariamente l'imposta di registro del 9%**, con il minimo di 1.000 euro e quella ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 50 cadauna).

Peraltro, la normativa non sembra escludere l'applicazione della disciplina anche alle **cessioni operate da soggetti IVA**, con riferimento alle quali l'agevolazione introdotta dal D.L. 34/2019 è in grado di determinare importanti vantaggi fiscali. Infatti, in base alle regole ordinarie:

- **le cessioni di fabbricati abitativi**, se imponibili ad IVA scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa di euro 200 ciascuna (in questo caso, dunque, la norma recata dall'art. 7 del D.L. 34/2019 non comporta alcun beneficio);
- **le vendite di fabbricati abitativi, se esenti da IVA, scontano l'imposta di registro proporzionale** (9% per l'acquirente impresa di costruzione o ristrutturazione, non potendosi applicare le agevolazioni "prima casa") e **le imposte ipotecaria e catastale di euro 50 ciascuna** (in questo caso, la norma recata dall'art. 7 del D.L. 34/2019 comporterebbe un rilevante risparmio di imposta per l'imposta di registro);
- **le alienazioni di fabbricati strumentali, sia esenti che imponibili ad IVA, scontano l'imposta di registro fissa** (200 euro) e **le imposte ipotecaria e catastale rispettivamente del 3% e 1%** (anche in questo caso, dunque, la norma recata dall'art. 7 del D.L. 34/2019 risulterebbe vantaggiosa per il contribuente, consentendogli di risparmiare il 4% di imposte ipotecarie e catastali).

Decadenza del beneficio

Qualora non siano soddisfatte le condizioni agevolative, si realizza la decadenza dal beneficio e sono dovute le **imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria**, una **sanzione del**

30% dei medesimi tributi e gli **interessi di mora dalla data dell'acquisto dell'immobile.**

Il riferimento, tra le condizioni agevolative, **alle tre fasi di "demolizione, ricostruzione e alienazione" degli immobili** sembra implicare che, **nel termine di 10 anni debbano intervenire tutte e tre le fasi per evitare la decadenza**, mentre andrà chiarito se tutti gli immobili eventualmente ricavati dall'intero fabbricato demolito **debbono essere alienati per mantenere l'agevolazione**, ovvero se la decadenza possa realizzarsi limitatamente alla quota parte non alienata.

4. Novità IVA

Le principali novità introdotte dal D.L. 34/2019, in materia di imposta sul valore aggiunto, riguardano:

- l'estensione della **fatturazione elettronica nei rapporti di scambio tra l'Italia e San Marino**;
- la riforma degli obblighi previsti a carico dei soggetti passivi che facilitano **le vendite a distanza di beni tramite un'interfaccia elettronica.**

4.1. Estensione della fatturazione elettronica agli scambi con San Marino

A decorrere dall'1.1.2019, salvo le ipotesi di esonero espressamente contemplate dal legislatore, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, ove soggette a fatturazione, sono documentate obbligatoriamente mediante fattura elettronica, ai sensi dell'art. 1, co. 3, del D.Lgs. 127/2015 e nel rispetto delle regole tecniche approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 89757/2018. Per tali operazioni, dunque, la fattura è emessa in formato XML e trasmessa al Sistema di Interscambio.

L'**art. 12 del D.L. 34/2019** ha previsto l'implementazione della fatturazione elettronica anche nei rapporti di scambio tra l'Italia e la Repubblica di San Marino, disciplinati dal D.M. 24.12.1993. Conseguentemente, le nuove modalità di fatturazione riguarderanno le **cessioni di beni verso San Marino, oppure quelle verso l'Italia, con o senza addebito dell'IVA.**

Questa novità normativa non dovrebbe, invece, interessare le prestazioni di servizi che i soggetti passivi IVA italiani effettuano o ricevono con controparti sammarinesi, trattandosi di operazioni non ricomprese nella disciplina speciale di cui al DM 24.12.1993 che dovrà essere adeguata ai nuovi obblighi di fatturazione elettronica.

Esoneri

Saranno comunque esclusi dagli obblighi di fatturazione elettronica nei rapporti di scambio con San Marino **coloro che già beneficiano di specifici esoneri dalla fatturazione elettronica**, come quelli che:

- rientrano nel c.d. "**regime fiscale di vantaggio**" (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 98/2011);
- applicano il **regime forfetario** (art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014);

- hanno esercitato l'**opzione** di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/91 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali **proventi non superiori ad euro 65.000**;
- **sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria**, per l'anno di imposta 2019.

Decorrenza e modalità attuative

L'efficacia della nuova disciplina è demandata a un **Decreto Ministeriale** da emanare in base agli accordi che il Ministero dell'Economia e delle Finanze italiano realizzerà con i corrispondenti Uffici sammarinesi, e **richiede l'emanazione di un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate** che dovrà definire le regole tecniche al fine di rendere operativi i nuovi obblighi.

Conseguentemente, in attesa del citato decreto ministeriale, in caso di cessioni a operatori sammarinesi dovrà essere emessa la **fattura cartacea**. Nella particolare ipotesi in cui il cedente italiano **intenda emettere anche la fattura elettronica** (indicando come codice destinatario il codice "XXXXXXX"), **l'operazione potrà non essere indicata nell'ambito del c.d. "esterometro"** di cui all'art. 1, co. 3-*bis*, del D.Lgs. 127/2015. Diversamente, gli **acquisti di beni** effettuati da soggetti passivi IVA italiani **presso operatori sammarinesi dovranno essere indicati nell'esterometro**, anche nel caso in cui l'acquirente italiano intenda inviare al Sistema di Interscambio il documento elettronico sulla base della fattura ricevuta dal fornitore.

4.2. Obblighi dei soggetti passivi che agevolano elettronicamente le vendite a distanza

L'art. 13 del D.L. 34/2019 ha introdotto **nuovi obblighi di natura informativa per i soggetti passivi IVA che facilitano le vendite a distanza** di beni tramite un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma o mezzi analoghi. Nello specifico, è stato stabilito che tali soggetti, qualora facilitino le vendite a distanza di beni importati o di beni all'interno dell'Unione europea mediante i suddetti mezzi, sono tenuti a **trasmettere i dati relativi alle medesime operazioni**.

Dati oggetto di trasmissione

I soggetti in esame devono inviare, con riguardo a ciascun fornitore, le seguenti informazioni:

- la **denominazione, la residenza o il domicilio**, l'indirizzo di posta elettronica;
- il **numero totale delle unità vendute in Italia**;
- alternativamente, per le unità vendute in Italia, **l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita**.

Termini e modalità di invio dei dati

I dati devono essere trasmessi **entro il mese successivo a ciascun trimestre** (30 aprile, 31 luglio,

31 ottobre e 31 gennaio dell'anno successivo), e il **primo invio** dovrà essere effettuato **nel mese di luglio 2019**.

Le modalità di trasmissione saranno definite con **provvedimento dell'Agenzia delle Entrate**.

Responsabilità delle piattaforme *online* nell'assolvimento dell'IVA

È stato altresì stabilito che, qualora il soggetto passivo che facilita le vendite a distanza tramite piattaforme *online* o simili abbia omesso di trasmettere, o abbia trasmesso in modo incompleto, i dati richiesti, presenti sulla piattaforma, è considerato debitore dell'imposta relativa alle suddette vendite, a meno che dimostri che l'IVA è stata assolta dal fornitore.

Efficacia dei nuovi obblighi

Gli obblighi di natura informativa per le piattaforme *online*, nonché quelli relativi alla responsabilità nell'assolvimento dell'IVA sulle vendite a distanza, si applicano dall'1.5.2019 al 31.12.2020.

Differimento degli obblighi del D.L. 135/2018

È stata, inoltre, differita all'1.1.2021 l'applicazione degli **obblighi** previsti a carico delle **piattaforme *online*** dall'art. 11-*bis*, co. 11-15, del D.L. 135/2018, il quale prevede che:

- se le vendite a distanza di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop, nel rispetto di specifiche condizioni, sono **facilitate da un'interfaccia elettronica**, i relativi beni si considerano **ricevuti e ceduti dal soggetto che ha agevolato l'operazione** tramite la piattaforma;
- le piattaforme che hanno facilitato le suddette vendite a distanza **sono tenute a conservare per dieci anni la relativa documentazione** e a metterla a disposizione delle Amministrazioni fiscali degli Stati membri.

Pertanto, **tali disposizioni**, pur essendo entrate in vigore il 13.2.2019, **avranno efficacia soltanto a partire dall'1.1.2021**.

Le piattaforme *online* che, nel periodo compreso tra il 13.2.2019 e il 30.4.2019, hanno facilitato le vendite a distanza di prodotti elettronici di cui all'art. 11-*bis*, co. 11-15, del D.L. 135/2018 **sono tenute a trasmettere i dati delle suddette operazioni entro il mese di luglio 2019**.

Le modalità di invio dei dati relativi a tali operazioni **saranno definite, invece, con il citato provvedimento dell'Agenzia delle Entrate**.

5. Altre novità

A completamento della presente Circolare, si segnalano alcune altre modifiche normative, con riguardo a specifici aspetti operativi:

- la forma di pubblicità in merito alle **erogazioni pubbliche ricevute**;

- l'introduzione dell'**obbligo**, per i soggetti in regime forfetario (art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014), di **operare le ritenute alla fonte sui redditi** da lavoro dipendente o assimilati da essi corrisposti.

5.1. informativa di bilancio sulle erogazioni pubbliche

L'art. 35 del D.L. 34/2019 ha modificato, in modo sostanziale, la disciplina sulla trasparenza delle erogazioni pubbliche introdotta dalla L. 124/2017, con particolare riguardo ai destinatari dei relativi obblighi. Non è stato, tuttavia, modificato l'**ambito soggettivo** di applicazione della norma, che rimane circoscritto a:

- associazioni di protezione ambientale;
- associazioni dei consumatori;
- associazioni, ONLUS e fondazioni;
- cooperative sociali che svolgono attività in favore degli stranieri;
- imprese.

Avuto riguardo agli **enti non commerciali**, è stato stabilito che l'**obbligo di pubblicare le informazioni relative alle erogazioni pubbliche** deve essere adempiuto, mediante **pubblicazione sul proprio sito Internet** o analoghi portali digitali, *"a partire dall'esercizio finanziario 2018"*, *"entro il 30 giugno"* di ogni anno e, quindi, non più *"entro il 28 febbraio"*, come originariamente previsto. Rimane fermo che le **imprese**, che sono indicate richiamando l'art. 2195 c.c., devono adempiere all'obbligo informativo nella **nota integrativa del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato**.

Il D.L. 34/2019 ha, inoltre, precisato che **i soggetti non tenuti alla redazione della nota integrativa** assolvono all'obbligo mediante **pubblicazione delle informazioni e degli importi**, entro il 30 giugno di ogni anno, **su propri siti Internet** o, in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

Contrariamente all'opinione che sembrava prevalere in dottrina, attraverso la riscrittura della disciplina sulla trasparenza delle erogazioni pubbliche, il legislatore ha inteso ricomprendere espressamente tra i **soggetti obbligati** anche gli **imprenditori individuali, società di persone e micro imprese**.

Ambito oggettivo di applicazione

Il D.L. 34/2019 ha stabilito che **gli obblighi di informativa riguardano**, sia per gli enti non commerciali che per le imprese, *"sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria"*, mentre la precedente formulazione della norma faceva riferimento a *"sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere"*.

È stata, quindi, **confermata l'esclusione non solo degli incarichi a carattere sinallagmatico** (originariamente inclusi dalla Circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 2/2019, ancorché in relazione agli enti del Terzo settore), ma anche degli **aiuti "specifici"**, come avevano affermato la Circolare Assonime n. 5/2019 e il documento CNDCEC del 15.3.2019.

Modalità di rendicontazione

Il D.L. 34/2019 ha altresì precisato che gli **obblighi di informativa** (sia a carico degli enti non commerciali che a carico delle imprese) riguardano gli importi "*effettivamente erogati*", con ciò chiarendo che, ai fini della rendicontazione, occorre applicare il **criterio di cassa**.

Regime sanzionatorio

Il D.L. 34/2019 ha recepito le richieste formulate dalle principali associazioni di categoria, mitigando il regime sanzionatorio previsto originariamente dalla L. 124/2017, che prevedeva la restituzione delle somme ai soggetti eroganti in caso di inosservanza dell'obbligo di pubblicazione da parte delle imprese. In particolare, è stato previsto che, a partire dall'1.1.2020, l'**inosservanza degli obblighi di pubblicazione** (sia da parte delle imprese che da parte degli enti non commerciali) comporta una **sanzione dell'1% degli importi ricevuti**, con un importo **minimo di euro 2.000**, nonché la **sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione**.

Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione, si applica la **sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti**.

Le **sanzioni sono irrogate dalle Pubbliche Amministrazioni** di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 165/2001 che hanno erogato il beneficio, oppure, negli altri casi, dall'**Amministrazione vigilante o competente per materia**.

Erogazioni indicate nel Registro nazionale degli aiuti di Stato

Il D.L. 34/2019 ha recepito, all'interno della L. 124/2017, le disposizioni contenute nell'**art. 3-quater, co. 2, del D.L. 135/2018, che è stato, quindi, abrogato**, ai sensi del quale "*per gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato*" di cui all'art. 52 della L. 234/2012, la registrazione nel predetto sistema tiene luogo degli obblighi di pubblicazione previsti dalla L. 124/2017, a condizione che l'esistenza degli aiuti venga dichiarata nella Nota integrativa del bilancio.

Limite che esclude gli obblighi di pubblicazione

Rimane fermo il limite di **euro 10.000 che esclude gli obblighi di pubblicazione**.

5.2. Regime forfetario e applicazione delle ritenute

Fino al 31.12.2018, i contribuenti che fruivano del regime forfetario **non erano tenuti** ad operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III (artt. 23-30 del D.P.R. 600/1973), ivi comprese le addizionali regionali e provinciali (art. 1, co. 69, della L. 190/2014, e C.M. 9/E/2019). Restava **comunque dovuta la presentazione della Certificazione Unica** per le ritenute previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro (risposta interpello DRE Campania prot. 954-881/2017 e C.M. 9/E/2019).

Obbligo di ritenuta sui redditi di lavoro dipendente e assimilato

In deroga all'art. 3 della L. 212/2000, l'art. 6 del D.L. 34/2019 ha stabilito che, dall'1.1.2019, **anche i contribuenti forfetari devono operare le ritenute** di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. 600/1973, sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi a questi assimilati corrisposti. Poiché l'obbligo di ritenuta è stato introdotto retroattivamente dall'art. 6 del D.L. 34/2019 (entrato in vigore l'1.5.2019), l'ammontare delle **ritenute relative alle somme già corrisposte fino al 30.4.2019:**

- è **trattenuto in tre rate mensili di uguale importo**, a valere sulle retribuzioni corrisposte a partire dal terzo mese di agosto 2019;
- è **versato** nei termini di cui all'art. 8 del D.P.R. 602/1973, ossia **entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta.**

Facoltatività delle ritenute sulle altre somme corrisposte

Per le somme corrisposte aventi **natura diversa dai redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati**, i soggetti in regime forfetario hanno comunque la **facoltà di operare le ritenute alla fonte**, senza che ciò costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario (C.M. 9/E/2019).

Soggetti in "flat tax 20%" dal 2020

Il **medesimo obbligo di ritenuta** è stato introdotto all'art. 1, co. 21, della L. 145/2018, per imprenditori e professionisti con ricavi e compensi fino a 100.000,00 euro che applicheranno, dal 2020, **l'imposta sostitutiva pari al 20%** (art. 1, co. 17-22, della L. 145/2018). Al pari del regime forfetario, per tali soggetti non sussisterà l'obbligo di operare le ritenute sulle somme corrisposte diverse dai redditi di lavoro dipendente e dai redditi a questi assimilati.