



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le principali novità fiscali del “Decreto Crescita” convertito in Legge

(Circolare n. 12 del 18 luglio 2019)

Indice

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Premessa | 4 |
| 2. Novità in materia di agevolazioni | 4 |
| 2.1. Super ammortamento | 4 |
| 2.2. Mini-Ires | 7 |
| 2.3. <i>Patent Box</i> | 9 |
| 2.4. Regime degli "impatriati" | 10 |
| 2.5. Rientro di ricercatori e docenti | 12 |
| 2.6. Regime dei pensionati neo-residenti | 13 |
| 2.7. Bonus aggregazioni | 14 |
| 2.8. Credito d'imposta per i distributori di carburante | 14 |
| 2.9. Credito d'imposta per la partecipazione a fiere internazionali | 15 |
| 2.10. Nuova Sabatini | 16 |
| 2.11. Incentivi in materia di imballaggi | 16 |
| 2.12. Incentivi per l'acquisto di prodotti da riciclo e riuso | 17 |
| 2.13. Nuove imprese a tasso zero | 18 |
| 2.14. <i>Digital transformation</i> | 18 |
| 2.15. Incentivo fiscale per la promozione della crescita dell'Italia meridionale | 19 |
| 3. Novità relative agli immobili | 22 |
| 3.1. Deducibilità dell'IMU | 22 |
| 3.2. Soppressione della comunicazione della proroga della cedolare secca | 26 |
| 3.3. Detassazione dei canoni di locazione non percepiti | 26 |
| 3.4. "Sisma bonus" | 27 |
| 3.5. Detrazione per interventi di riqualificazione energetica e antisismici | 28 |
| 3.6. Imposte d'atto su operazioni di demolizione e ricostruzione | 29 |
| 3.7. Locazioni brevi e attività ricettive | 31 |
| 3.8. Rinnovo dei contratti di locazione a canone agevolato | 31 |
| 3.9. Tributi locali | 32 |
| 4. Novità IVA | 33 |
| 4.1. Estensione della fatturazione elettronica agli scambi con San Marino | 33 |
| 4.2. Termine di emissione della fattura | 34 |
| 4.3. Imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche | 34 |
| 4.4. Termine di trasmissione telematica dei corrispettivi | 35 |
| 4.5. Modalità di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche | 36 |
| 4.6. Cessione dei crediti IVA trimestrali | 36 |
| 4.7. Dichiarazioni d'intento | 36 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.8. Obblighi dei soggetti passivi che agevolano elettronicamente le vendite a distanza | 37 |
| 4.9. Detrazione dell'IVA addebitata in eccesso | 39 |
| 5. Novità in materia di dichiarazioni e versamenti | 39 |
| 5.1. Controlli formali sulle dichiarazioni dei redditi | 39 |
| 5.2. Proroga a regime del termine di presentazione dei modelli REDDITI e IRAP | 40 |
| 5.3. Impegni alla trasmissione telematica delle dichiarazioni | 40 |
| 5.4. Versamenti con il modello F24 | 41 |
| 5.5. Indici sintetici di affidabilità fiscale | 41 |
| 5.6. Proroga dei versamenti per i contribuenti soggetti agli ISA | 41 |
| 6. Novità in materia di accertamento e riscossione | 43 |
| 6.1. Conoscenza degli atti | 43 |
| 6.2. Obbligo di invito al contraddittorio | 43 |
| 6.3. Ravvedimento operoso parziale | 44 |
| 6.4. Estensione della rottamazione dei ruoli delle entrate regionali e degli enti locali | 45 |
| 6.5. Riapertura dei termini per aderire alla rottamazione dei ruoli | 45 |
| 6.6. "Saldo e stralcio" dei debiti fiscali | 47 |
| 7. Altre novità | 49 |
| 7.1. Informativa di bilancio sulle erogazioni pubbliche | 49 |
| 7.2. Regime forfetario e applicazione delle ritenute | 51 |
| 7.3. Semplificazione degli obblighi informativi dei forfetari | 52 |
| 7.4. Conferimento di partecipazioni a "realizzo controllato" | 53 |

1. Premessa

Il **D.L. 34/2019** (c.d. Decreto Crescita), convertito dalla L. 58/2019, quest'ultima in vigore dal 30.6.2019, 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**, le **dichiarazioni** e i **versamenti**, l'accertamento e la **riscossione**: 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, nonché al regime dei pensionati neo-residenti;
- la riproposizione del c.d. "**bonus aggregazioni**";
- i chiarimenti sul credito d'imposta riconosciuto ai distributori di carburante;
- la previsione di un credito d'imposta per la partecipazione a fiere internazionali;
- le modifiche alla c.d. "**Nuova Sabatini**";
- l'introduzione di incentivi in materia di imballaggi e per l'acquisto di prodotti da riciclo e riuso;
- 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 eccedente 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** (4% dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022, 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 è stabilita nella misura del **20%** – per effetto della citata diminuzione del 4% – a partire dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022**. 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");
- **20,50%** nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022.

L'addizionale di cui all'art. 1, co. 65, della L. 208/2015 si applica alla quota di reddito assoggettata alla "mini-Ires" in misura corrispondentemente aumentata.

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**, entro il 28.9.2019.

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. 600/1973), 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 nei modelli 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 beneficia dell'agevolazione. Questa documentazione non sembrerebbe obbligatoria ai fini della determinazione diretta del beneficio, ma rilevarebbe 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 consegni** 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.

Riduzione dell'agevolazione per gli sportivi professionisti

In sede di conversione in Legge del D.L. 34/2019 è stato previsto, per i rapporti tra società e sportivi professionisti di cui alla L. 91/1981, che i redditi degli sportivi professionisti siano **imponibili limitatamente al 50%** del loro ammontare.

Con riferimento a tali rapporti, non si applica la riduzione al 10% dell'imponibile stabilita in caso di:

- trasferimento nel Mezzogiorno;
- prolungamento della durata dell'agevolazione in presenza di almeno 3 figli minorenni o a carico.

È stato, inoltre, disposto che l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato comporta il versamento di un **contributo pari allo 0,5% della base imponibile.**

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 affidato 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 affidato 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 affidato 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 affidato 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. Regime dei pensionati neo-residenti

L'art. 5-*bis* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, è intervenuto sul regime di imposizione sostitutiva per i titolari di pensione estera di cui all'**art. 24-ter del TUIR**, al fine di:

- eliminare i "redditi percepiti da fonte estera" dai redditi agevolati;
- aumentare da 5 a 9 anni la **durata dell'opzione**;
- prevedere, a determinate condizioni, la validità dell'opzione anche in caso di **versamento tardivo dell'imposta sostitutiva**.

Ai sensi del nuovo co. 7 dell'art. 24-*ter* del TUIR, l'opzione è revocabile fatti **salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti**.

Gli effetti dell'opzione non si producono laddove sia accertata l'**insussistenza dei requisiti**, ovvero cessano al venir meno dei medesimi requisiti.

Gli effetti dell'opzione cessano, altresì, in caso di **omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva** nella misura e nel termine previsti, salvo che il versamento venga eseguito entro la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello a cui l'omissione si riferisce: rimane fermo il pagamento delle sanzioni di cui all'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997 e degli interessi.

La revoca dell'opzione e la decadenza dal regime **precludono l'esercizio di una nuova opzione**.

La definizione delle modalità attuative del regime agevolativa è demandata a un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

2.7. 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.

2.8. 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. 633/1972), 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.

2.9. 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 in Italia o 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".

2.10. 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.

2.11. Incentivi in materia di imballaggi

L'art. 26-*bis* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha previsto alcune misure agevolative per incentivare l'aumento della percentuale di imballaggi riutilizzabili o avviati al riciclo immessi sul mercato. In particolare, è stato stabilito che l'impresa venditrice può riconoscere a quella acquirente un **abbuono**, a valere sul **prezzo dei successivi acquisti**, in misura pari al 25% del prezzo dell'imballaggio contenente la merce stessa ed esposto nella fattura. L'abbuono è riconosciuto all'atto della resa dell'imballaggio stesso, da effettuare non oltre un mese dall'acquisto.

All'**impresa venditrice** che riutilizza gli imballaggi usati di cui sopra, ovvero che effettua la raccolta differenziata degli stessi ai fini del successivo avvio al riciclo, è riconosciuto un **credito d'imposta** di importo pari al **doppio dell'importo degli abbuoni riconosciuti** all'impresa acquirente, ancorché da questa non utilizzati.

Il credito d'imposta è riconosciuto fino all'importo **massimo annuale di 10.000 euro** per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 10 milioni di euro per l'anno 2020, ed è utilizzabile:

- **esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati riutilizzati gli imballaggi, ovvero è stata effettuata la raccolta differenziata ai fini del successivo avvio al riciclo degli imballaggi medesimi, per i quali è stato riconosciuto l'abbuono all'impresa acquirente, ancorché da questa non utilizzato.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito, non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile IRAP, e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, co. 5, del TUIR.

Le disposizioni attuative dell'agevolazione saranno definite con un apposito Decreto Ministeriale.

2.12. Incentivi per l'acquisto di prodotti da riciclo e riuso

L'art. 26-ter del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha stabilito alcune misure di favore per l'acquisto di prodotti da riciclo e da riuso.

Per l'anno 2020, è riconosciuto un **contributo pari al 25%** del costo di acquisto di:

- semilavorati e prodotti finiti derivanti, per almeno il 75% della loro composizione, dal riciclaggio di rifiuti o di rottami;
- compost di qualità derivante dal trattamento della frazione organica differenziata dei rifiuti.

Alle **imprese** e ai soggetti titolari di reddito di **lavoro autonomo** che acquistano i beni di cui sopra, il suddetto contributo è riconosciuto sotto forma di **credito d'imposta** – a condizione che i beni acquistati siano **effettivamente impiegati nell'esercizio dell'attività economica o professionale** – fino ad un importo massimo annuale di 10.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 10.000.000 di euro per l'anno 2020. Tale credito d'imposta non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'art. 1, co. 73, della L. 145/2018, per l'acquisto di prodotti in plastica riciclata.

Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello di riconoscimento del credito.

Questa agevolazione deve essere indicata nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta in cui è riconosciuta, non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, co. 5, del TUIR.

Ai soggetti che acquistano i suddetti **beni non destinati all'esercizio dell'attività economica o professionale**, il contributo spetta fino a un importo massimo annuale di 5.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo annuo di 10.000.000 di euro per l'anno 2020. Il contributo è anticipato dal venditore dei beni come **sconto sul prezzo di vendita**, ed è a questo rimborsato sotto forma di credito d'imposta di pari importo.

Le disposizioni attuative di tali incentivi saranno definite da un successivo Decreto Ministeriale.

2.13. 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.

2.14. 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**.

L'agevolazione è riconosciuta alle imprese operanti in via prevalente o primaria nel **settore manifatturiero** e/o in quello dei servizi diretti alle imprese manifatturiere nonché, in via sperimentale per gli anni 2019-2020, nel **settore turistico** per le imprese impegnate nella digitalizzazione della fruizione dei beni culturali, anche in un'ottica di maggiore accessibilità e in favore di soggetti disabili. Tali soggetti, in numero non superiore a dieci imprese, possono presentare anche congiuntamente progetti realizzati mediante il ricorso allo strumento del **contratto di rete** o ad altre forme contrattuali di collaborazione.

Sotto il profilo oggettivo, sono interessati, con importo di spesa di almeno 50.000 euro, i **progetti di trasformazione tecnologica e digitale**, diretti:

- all'implementazione delle tecnologie abilitanti individuate nel piano Impresa 4.0 e delle tecnologie relative a soluzioni tecnologiche digitali di filiera finalizzate all'ottimizzazione della gestione della catena di distribuzione e della gestione delle relazioni con i diversi attori;
- al *software*, alle piattaforme e applicazioni digitali per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio;
- ad altre tecnologie, quali sistemi di *e-commerce*, sistemi di pagamento mobile e via Internet, *fin-tech*, sistemi elettronici per lo scambio di dati, geolocalizzazione, tecnologie per *l'in-store customer*

experience, system integration applicata all'automazione dei processi, *blockchain*, intelligenza artificiale, *Internet of things*.

2.15. Incentivo fiscale per la promozione della crescita dell'Italia meridionale

L'art. 44-*bis* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha stabilito un'agevolazione per le **operazioni di aggregazione aziendale** compiute da società aventi sede legale nelle Regioni del Sud Italia, da cui risultino una o più imprese aventi, a loro volta, sede legale nelle predette Regioni.

Il beneficio consiste nella possibilità di trasferire al soggetto derivante dall'aggregazione le attività per imposte anticipate (c.d. *deferred tax assets*, note anche come "DTA") delle singole imprese e trasformarle in credito di imposta, a fronte del pagamento di un canone annuo determinato applicando l'aliquota dell'1,50% alla differenza tra le DTA e le imposte versate.

Presupposto soggettivo

L'agevolazione si applica alle aggregazioni di società, per le quali **non è stato accertato lo stato o il rischio di dissesto**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 180/2015, ovvero lo **stato di insolvenza**, a norma dell'art. 5 del R.D. 267/1942 o dell'art. 2, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), aventi sede legale, alla data dell'1.1.2019, nelle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Molise, Calabria, Sicilia e Sardegna, realizzate mediante operazioni di fusione, scissione ovvero conferimento di azienda o di rami di azienda riguardanti più società, a **condizione** che:

- il soggetto risultante dalle predette aggregazioni abbia la sede legale in una delle suddette Regioni;
- le aggregazioni siano **deliberate** dall'assemblea dei soci, o dal diverso organo competente per legge, entro il 31.12.2020.

L'agevolazione non si applica alle società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c. e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

Caratteristiche dell'agevolazione

Sono **trasformate** in **crediti d'imposta**, per un ammontare non superiore a 500 milioni di euro, le attività per imposte anticipate dei soggetti partecipanti all'aggregazione, e relative a **perdite fiscali** non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84 del TUIR, all'importo della **deduzione ACE eccedente** il reddito complessivo netto ai sensi dell'art. 3, co. 2, del D.M. 3.8.2017 e ai componenti reddituali di cui all'art. 1, co. 1067, della L. 145/2018, non ancora dedotti, risultanti da situazioni patrimoniali approvate ai fini dell'aggregazione.

Il limite è calcolato con riferimento ad ogni soggetto partecipante all'aggregazione. Ai fini del rispetto del limite, si trasformano dapprima le attività per imposte anticipate trasferite al soggetto risultante dall'aggregazione e, in via residuale, quelle non trasferite dagli altri soggetti partecipanti.

In caso di aggregazioni realizzate mediante **conferimenti di aziende** o di rami di azienda, possono essere altresì oggetto di trasferimento le attività per imposte anticipate trasformabili ai sensi di tale disciplina, ed è obbligatoria la redazione della situazione patrimoniale ai sensi dell'art. 2501-*quater*, co. 1 e 2, c.c.

Condizioni per la trasformazione

La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è condizionata all'esercizio, da parte della società risultante dall'aggregazione, dell'**opzione** di cui all'art. 11, co. 1, del D.L. 59/2016, secondo cui:

- l'opzione per la trasformazione delle attività per imposte anticipate è **irrevocabile** e comporta l'obbligo del pagamento di un **canone annuo**, deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento;
- il canone è determinato per ciascun esercizio di applicazione della disciplina applicando l'aliquota dell'**1,50%** alla differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e i tributi versati come risultante alla data di chiusura dell'esercizio precedente;
- il pagamento del canone è effettuato per ciascun esercizio entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta precedente;
- l'opzione è esercitata con il primo versamento del canone.

In caso di aggregazioni realizzate mediante **scissioni** ovvero **conferimenti di aziende** o di rami di azienda, la trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta dei soggetti conferenti o delle società scisse è condizionata all'esercizio, da parte di tali soggetti, dell'opzione di cui all'art. 11, co. 1, del D.L. 59/2016.

L'opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata entro la **chiusura dell'esercizio** in corso alla **data in cui ha effetto l'aggregazione**, e rileva a partire dal successivo periodo d'imposta.

Ai fini dell'applicazione del citato art. 11 del D.L. 59/2016, nell'ammontare delle attività per imposte anticipate sono comprese anche quelle trasformabili in crediti d'imposta ai sensi della disposizione in esame, nonché i crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle predette attività per imposte anticipate.

Decorrenza e misura della trasformazione

La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta decorre **dalla data di approvazione del primo bilancio** della società risultante dall'aggregazione da parte dell'assemblea dei soci, o del diverso organo competente per legge, nella misura del **25% delle attività per imposte anticipate trasformabili** in crediti d'imposta iscritte nel primo bilancio della società risultante dall'aggregazione. Per la restante parte, la trasformazione avviene in quote uguali nei 3 esercizi successivi e decorre dalla data di approvazione del bilancio di ciascun esercizio.

A tal fine, in caso di aggregazioni realizzate mediante **scissioni** ovvero **conferimenti di aziende** o di rami di azienda, per le società scisse e i soggetti conferenti la trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta decorre dalla **data di approvazione del bilancio dell'esercizio** nel corso del quale ha avuto **effetto** l'aggregazione.

Con decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data in cui ha effetto l'aggregazione:

- **non sono computabili in diminuzione** dei redditi imponibili le perdite di cui all'art. 84 del TUIR e le eccedenze residue ACE di cui all'art. 1 del D.L. 201/2011, relative ad attività per imposte anticipate trasformate ai sensi della disposizione in esame;
- **non sono deducibili** i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta ai sensi della suddetta disciplina.

I crediti d'imposta di cui alla norma in commento sono soggetti alla disciplina di cui all'art. 2, co. 57, del DL 225/2010, con l'effetto che questi crediti d'imposta:

- non sono produttivi di interessi;
- possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in **compensazione** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, ovvero possono essere **ceduti al valore nominale**, secondo quanto previsto dall'art. 43-*ter* del D.P.R. 602/1973;
- devono essere indicati nella **dichiarazione dei redditi**;
- non concorrono alla formazione del reddito di impresa, né della base imponibile IRAP.

L'eventuale credito che residua dopo aver effettuato le compensazioni è **rimborsabile**.

Soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione

L'agevolazione **non si applica** alle aggregazioni alle quali partecipino soggetti che abbiano già partecipato a un'aggregazione, o siano risultanti da un'aggregazione, alla quale è stata applicata la medesima agevolazione.

Aggregazioni realizzate mediante conferimenti aziendali

In caso di aggregazioni perfezionate tramite **conferimenti di aziende** o rami delle stesse, alle perdite fiscali e all'eccedenza ACE del conferente si applica l'art. 172, co. 7, del TUIR – relativo al riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di fusione – riferendosi alla **società conferente** le disposizioni riguardanti le **società fuse o incorporate**, e alla società conferitaria quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante e avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto, quale risulta dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-*quater*, co. 1 e 2, c.c.

Comunicazione/autorizzazione della Commissione europea

L'efficacia delle disposizioni dell'art. 44-*bis* del D.L. 34/2019 è subordinata, ai sensi dell'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, alla **preventiva comunicazione** ovvero, se neces-

saria, all'**autorizzazione della Commissione europea**, al fine della valutazione della compatibilità con la disciplina sugli aiuti di Stato.

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**;
- la **soppressione** della comunicazione della **proroga della cedolare secca**;
- 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;
- la possibilità di cedere la detrazione IRPEF spettante per gli interventi diretti al recupero edilizio dai quali si ottiene un risparmio energetico;
- 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;
- l'inserimento di alcune ulteriori disposizioni in materia di **locazioni brevi** e attività ricettive;
- la previsione di una norma di interpretazione autentica riguardante il rinnovo dei contratti di locazione a canone agevolato;
- l'emanazione di alcune novità in materia di tributi locali.

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");
- **100% dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022** (2023, per i soggetti "solari").

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

Analoghe percentuali di deducibilità operano per l'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e l'IMIS della Provincia autonoma di Trento.

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 | <p>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:</p> <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. |

Criteria 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.

Criteria 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. Soppressione della comunicazione della proroga della cedolare secca

L'art. 3-*bis* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha soppresso l'ultimo periodo dell'art. 3, co. 3, del D.Lgs. 23/2011, **abrogando la sanzione** di 50 o 100 euro per la tardiva o mancata comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca (art. 17 del D.P.R. 131/1986).

Resta, invece, in vigore, la previsione del precedente periodo dell'art. 3, co. 3, del D.Lgs. 23/2011, secondo cui la mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga del contratto **non comporta la revoca dell'opzione** esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione, purché il contribuente abbia mantenuto un **comportamento coerente** con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi.

Conseguentemente, come affermato dal dossier del Servizio Studi del Senato n. 123/5, l'obbligo di comunicazione della proroga risulta **implicitamente soppresso**, atteso che esso non è sanzionato e non comporta la perdita del regime sostitutivo.

Qualche **dubbio** potrebbe sussistere con riferimento alla **comunicazione della risoluzione**, che, sebbene non risulti più sanzionata, potrebbe risultare utile per comunicare all'Agenzia delle Entrate la conclusione del contratto di locazione ai fini delle imposte sui redditi.

3.3. Detassazione dei canoni di locazione non percepiti

L'art. 3-*quinqüies* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha modificato l'**art. 26 del TUIR**, in modo da anticipare la detassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non percepiti, già al momento dell'intimazione di sfratto per morosità o dell'ingiunzione di pagamento. In tal modo, come precisato nel dossier del Servizio Studi del Senato n. 123/5, il contribuente/locatore che non abbia percepito canoni di locazione potrà *"usufruire della detassazione dei canoni non percepiti senza dover attendere la conclusione del procedimento di convalida di sfratto, ma provandone la mancata corresponsione in un momento antecedente, ovvero mediante l'ingiunzione di pagamento o l'intimazione di sfratto per morosità"*.

È stata, inoltre, **aggiunta** nell'art. 26 del TUIR **una disposizione** secondo cui, ai canoni non riscossi dal locatore nei periodi d'imposta di riferimento **e percepiti in periodi d'imposta successivi** si applica la **tassazione separata** di cui all'art. 21 del TUIR, con le regole previste per i redditi conseguiti a titolo di rimborso di imposte, o di oneri dedotti dal reddito complessivo ovvero per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti. Conseguentemente, per tali redditi l'imposta è determinata applicando all'ammontare riscosso l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel **biennio anteriore all'anno in cui essi sono percepiti**.

La disposizione si applica ai **contratti stipulati dall'1.1.2020**, non avendo, pertanto, effetto sulla compilazione del modello REDDITI 2020, relativo ai redditi 2019. Per i **contratti stipulati prima**

della data di entrata in vigore, rimane fermo, per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità, il riconoscimento di un **credito di imposta** di pari ammontare.

3.4. "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**.

3.5. 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.

In sede di conversione in Legge del D.L. 34/2019, è stata inserita la disposizione che consente al **fornitore** che ha effettuato gli interventi di **cedere a sua volta il credito d'imposta ai propri fornitori** di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori alienazioni da parte di questi ultimi. Rimane, in ogni caso, esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

Ad esempio, per un intervento di 80.000 euro con detrazione del 65%, il contribuente (committente) ha diritto a uno sconto di 52.000 euro: il fornitore può utilizzare in compensazione il credito d'imposta di 10.400 euro per 5 anni, oppure cederlo a sua volta ad un suo fornitore.

Le **modalità attuative** delle nuove disposizioni saranno definite da un **provvedimento dell'Agenzia delle Entrate**.

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.

Interventi di recupero edilizio diretti al risparmio energetico

L'art. 10, co. 3-*ter*, del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha stabilito che, a decorrere dal 30.6.2019, i soggetti beneficiari della detrazione IRPEF spettante per gli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici – ai sensi dell'art. 16-*bis*, co. 1, lett. h), del TUIR – possono optare per la **cessione del corrispondente credito in favore dei fornitori** dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi.

Il fornitore dell'intervento può cedere il credito ai propri fornitori di beni e servizi, che non possono vendere ulteriormente il credito.

In ogni caso, rimane esclusa la cessione ad istituti di credito e intermediari finanziari.

3.6. 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 – anche esenti da IVA, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972, escludendo di fatto che la norma sia limitata alle cessioni operate da soggetti IVA – 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 e ricostruzione** degli stessi, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente, ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche;
- esecuzione, sui medesimi fabbricati, degli interventi edilizi previsti dall'art. 3, co. 1, lett. b), c) e d), del D.P.R. 380/2001 (manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia);
- osservanza della disciplina antisismica e conseguimento della classe energetica NZEB, A o B;
- **successiva alienazione**, anche se suddivisi in più unità immobiliari, qualora la cessione riguardi almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato.

Requisiti soggettivi e 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.

Benefici

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.

La norma configura **un importante vantaggio 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, 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 dell'art. 7 del D.L. 34/2019 risulterebbe vantaggiosa per il contribuente, consentendogli di risparmiare il 4% di imposte ipo-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**: in sede di conversione in Legge del D.L. 34/2019, è stato chiarito che la decadenza non si verifica se gli immobili ricostruiti o ristrutturati vengono alienati frazionatamente, purché – entro il decennio, l'alienazione riguardi almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato.

3.7. Locazioni brevi e attività ricettive

L'art. 13-*quater* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha previsto l'istituzione, anche ai fini fiscali, di un'**apposita banca dati** delle strutture ricettive e degli immobili destinanti alle locazioni brevi di cui all'art. 4 del D.L. 50/2017.

Tutti gli immobili e le strutture adibiti ad attività ricettive saranno identificati da un **codice identificativo**, il quale dovrà essere utilizzato in ogni comunicazione relativa all'offerta o alla promozione. I titolari delle strutture, le società di intermediazione e i gestori dei portali telematici saranno tenuti a pubblicare il codice identificativo in ogni comunicazione inerente all'offerta dell'immobile: in caso di inosservanza, è prevista l'applicazione di una sanzione pecuniaria da 500 euro a 5.000 euro, raddoppiata nell'ipotesi di reiterazione della violazione.

Le **modalità** di realizzazione, gestione e accesso alla banca dati sono rimesse a un **Decreto Ministeriale**, da approvarsi entro il 30.7.2019.

Un altro Decreto Ministeriale, da approvarsi entro il 28.9.2019, sentito anche il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e il Garante della privacy, dovrà definire le modalità applicative per l'accesso ai dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Trasmissione alle questure dei dati risultanti dalle comunicazioni

L'art. 13-*quater* del D.L. 34/2019 ha, inoltre, stabilito la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati di cui all'art. 109, co. 3, del R.D. 773/1931, raccolti per finalità di pubblica sicurezza e relativi alle generalità delle persone ospitate nelle strutture ricettive.

I dati, che dovranno essere trasmessi **in forma anonima e aggregata per ciascuna struttura**, potranno essere utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria, unitamente a quelli trasmessi dagli intermediari immobiliari e dai portali telematici ai sensi dell'art. 4 del D.L. 50/2017, ai fini dell'analisi del rischio relativo alla **correttezza degli adempimenti fiscali** legati alle locazioni brevi.

I dati potranno essere altresì trasmessi dall'Agenzia delle Entrate, anche ai fini del monitoraggio, ai comuni che hanno istituito l'imposta o il contributo di soggiorno.

Le modalità di trasmissione sono rimesse a un Decreto Ministeriale da approvarsi entro il 30.9.2019.

Responsabilità per le ritenute

È stata estesa la responsabilità solidale per l'effettuazione e il versamento delle ritenute sui canoni di locazione breve, anche in capo ai soggetti, residenti nel territorio dello Stato, che appartengono allo stesso gruppo degli intermediari, non residenti (riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia), che **non abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia**.

3.8. Rinnovo dei contratti di locazione a canone agevolato

L'art. 19-*bis* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha fornito un'**interpre-**

tazione autentica dell'art. 2, co. 5, quarto periodo, della L. 431/1998, prevedendo che la norma si interpreta nel senso che, in mancanza della comunicazione ivi prevista, il contratto è rinnovato tacitamente, a ciascuna scadenza, **per un ulteriore biennio**.

La disposizione interviene a definire il dibattito sorto relativamente alla durata del **secondo rinnovo** del contratto di locazione a canone concordato.

Le locazioni a canone concordato di cui all'art. 2, co. 3, della L. 431/1998 hanno durata triennale: alla **prima scadenza**, ove le parti non concordino sul rinnovo del contratto, questo è prorogato di diritto per 2 anni salva la facoltà di disdetta da parte del locatore per le ragioni contemplate dalla norma (per questo si parla di "3+2"); alla **scadenza del periodo di proroga biennale**, ciascuna delle parti ha diritto di attivare la procedura per il rinnovo a nuove condizioni o per la rinuncia al rinnovo del contratto comunicando la propria intenzione con raccomandata da inviare all'altra parte almeno 6 mesi prima della scadenza.

L'art. 2, co. 5, quarto periodo, della L. 431/1998 prevede che, in mancanza della comunicazione, il contratto si rinnova tacitamente alle medesime condizioni, senza nulla disporre circa la durata di tale secondo rinnovo. L'interpretazione autentica di tale disposizione, introdotta dal D.L. 34/2019, supera le difformità interpretative sul punto, e dispone che **la seconda proroga ha durata biennale**.

3.9. Tributi locali

L'art. 3-*ter* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha stabilito che la **dichiarazione IMU/TASI** deve essere presentata entro il 31 dicembre (in luogo del 30 giugno) dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo.

Il successivo art. 3-*quater* del D.L. 34/2019 ha soppresso l'obbligo di presentare la dichiarazione per fruire delle agevolazioni IMU e TASI per gli **immobili concessi in comodato** a parenti in linea retta di primo grado. Relativamente alla riduzione al 75% dell'aliquota base, fissata dal Comune, per l'IMU e la TASI sugli immobili locati a canone concordato di cui alla L. 431/1998, è stabilito che il soggetto passivo **non deve attestare in alcun modo il possesso dei requisiti**, né mediante la dichiarazione IMU/TASI di cui all'art. 9, co. 6, del D.Lgs. 23/2011, né tramite qualsiasi altra dichiarazione o comunicazione stabilita dal Comune.

L'art. 7-*bis* del D.L. 34/2019 ha disposto che, dall'1.1.2022, sono **esenti dal pagamento della TASI** i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

L'art. 16-*ter* del D.L. 34/2019 ha precisato che le **agevolazioni** riconosciute ai fini dell'IMU ai **coltivatori diretti** e agli IAP iscritti alla previdenza agricola – alle condizioni previste dal co. 2 dell'art. 13 del D.L. 201/2011 – si applicano **anche alle società agricole** di cui all'art. 1, co. 3, del D.Lgs. 99/2004. In pratica, le agevolazioni IMU si estendono alle **società agricole di persone**,

cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, aventi le caratteristiche di IAP ai sensi del menzionato comma 3.

La disposizione ha carattere interpretativo, ai sensi dell'art. 1, co. 2, della L. 212/2000 e, quindi, esplica i suoi effetti retroattivamente dall'1.1.2012 (data di entrata in vigore della disciplina dell'IMU).

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**;
- l'ampliamento dei termini previsti per l'**emissione della fattura** e l'invio telematico dei dati dei **corrispettivi**;
- la disciplina dell'imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche;
- la modifica delle modalità di presentazione della comunicazione dei dati della **liquidazione periodica del quarto trimestre**;
- l'introduzione della possibilità di cedere i crediti IVA trimestrali;
- la previsione di alcune semplificazioni in materia di dichiarazione dell'intento;
- la riforma degli obblighi previsti a carico dei soggetti passivi che facilitano **le vendite a distanza di beni tramite un'interfaccia elettronica**;
- l'applicazione retroattiva della detrazione dell'IVA addebitata in eccesso.

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. 398/1991 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. Termine per l'emissione della fattura

L'art. 12-*ter* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha modificato l'art. 21, co. 4, primo periodo, del D.P.R. 633/1972, stabilendo che, a decorrere dall'1.7.2019, la fattura immediata può essere emessa **entro 12 giorni** – e non più 10 giorni – **dalla data di effettuazione dell'operazione**, individuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972.

4.3. Imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche

L'art. 12-*novies* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha stabilito che, ai fini del calcolo dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche, l'**Agenzia delle Entrate**, sulla base dei dati indicati nel documento, verifica, grazie all'ausilio di procedure automatizzate, la corretta annotazione dell'assolvimento del tributo e integra le fatture che ne sono sprovviste.

Tale procedura si applicherà con riferimento alle **fatture inviate dall'1.1.2020** mediante il Sistema di Interscambio.

Laddove i dati indicati nelle fatture elettroniche non siano sufficienti per poter procedere alla suddetta verifica e integrazione, resteranno comunque applicabili le disposizioni previste, in tema di imposta di bollo, dal D.P.R. 642/1972.

Nel caso in cui **non si proceda al versamento** dell'imposta di bollo dovuta e resa nota al soggetto passivo da parte dell'Agenzia delle Entrate, si renderà applicabile la **sanzione** di cui all'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997, pari al 30% dell'importo non versato.

Un successivo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze provvederà a definire le modalità di attuazione della disposizione, le procedure per il recupero dell'imposta non versata e l'irrogazione delle relative sanzioni.

4.4. Termine di trasmissione telematica dei corrispettivi

L'art. 12-*quinquies*, co. 1, del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha stabilito che i dati dei **corrispettivi giornalieri** delle operazioni di cui all'art. 22 del D.P.R. 633/1972 possono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 127/2015, **entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione** – in sostituzione di quello previgente di 5 giorni – individuata a norma dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972.

Questa modifica normativa non incide, tuttavia, sulla memorizzazione dei corrispettivi, che deve continuare ad essere effettuata con cadenza giornaliera, né sui termini previsti dall'art. 1 del D.P.R. 100/1998 per l'effettuazione delle liquidazioni IVA periodiche.

Il secondo periodo dell'art. 12-*quinquies*, co. 1, del D.L. 34/2019 ha altresì stabilito che, nel **primo semestre di vigenza** dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, le sanzioni previste dall'art. 2, co. 6, del D.Lgs. 127/2015 per l'omessa o errata memorizzazione e trasmissione dei dati non si applicano se il soggetto passivo IVA obbligato ai nuovi adempimenti trasmette telematicamente i dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. A questo proposito, si ricorda che il periodo semestrale decorre **dall'1.7.2019** per i soggetti passivi IVA che hanno realizzato nel 2018 un **volume d'affari superiore a 400.000 euro**, e dall'1.1.2020 per gli altri soggetti che effettuano operazioni di cui all'art. 22 del D.P.R. 633/1972.

Restano fermi, anche in questo caso, i termini di effettuazione delle liquidazioni IVA periodiche.

Le nuove disposizioni relative ai termini di trasmissione dei dati dei corrispettivi hanno **sostituito il co. 6-ter dell'art. 2 del D.Lgs. 127/2015**, che prevedeva la possibilità di individuare, mediante apposito Decreto Ministeriale, specifiche zone nell'ambito delle quali i soggetti che esercitano attività di commercio al dettaglio o attività assimilate avrebbero potuto continuare a certificare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi mediante scontrino o ricevuta fiscale.

4.5. Modalità di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche

L'art. 12-*quater* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha riformulato il **co. 1 dell'art. 21-bis del D.L. 78/2010**, stabilendo che i soggetti passivi IVA tenuti alla presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche possano presentare la comunicazione dei dati delle liquidazioni relativa al **quarto trimestre** nell'ambito della **dichiarazione IVA annuale**, con l'effetto che quest'ultima deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello del periodo d'imposta di riferimento.

La nuova disposizione consente, pertanto, di **accorpare due adempimenti**, senza incidere sui termini di liquidazione e controllo, né su quelli di versamento dell'IVA.

4.6. Cessione dei crediti IVA trimestrali

L'art. 12-*sexies* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha modificato l'**art. 5, co. 4-ter, del D.L. 70/1988**, introducendo la possibilità, per i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, di cedere i crediti IVA maturati in sede di liquidazione trimestrale, qualora sussistano i requisiti per la richiesta di rimborso di cui all'**art. 38-bis del D.P.R. 633/1972**.

La novità normativa è invocabile in relazione ai crediti per i quali è **richiesto il rimborso a decorrere dall'1.1.2020**.

4.7. Dichiarazione d'intento

L'art. 12-*septies* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha sostituito la **lett. c) dell'art. 1, co. 1, del D.L. 746/1983**, prevedendo che:

- l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta deve risultare da **apposita dichiarazione**, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, trasmessa telematicamente all'Amministrazione Finanziaria, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione;
- la dichiarazione di intento può riguardare anche più operazioni;
- **gli estremi del protocollo di ricezione** della dichiarazione di intento devono essere indicati nelle **fatture emesse** in base ad essa ovvero dall'importatore nella dichiarazione doganale;
- per la verifica delle predette indicazioni al momento dell'importazione, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la banca dati delle dichiarazioni di intento per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana di copia cartacea delle lettere di intento e delle ricevute di presentazione.

Rispetto alla precedente formulazione dell'art. 1, co. 1, lett. c), del D.L. 746/1983, è possibile osservare quanto segue:

- il cessionario o committente **non è più tenuto a consegnare** al cedente o prestatore, ovvero in dogana, la dichiarazione di intento, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate;
- il cedente o prestatore deve **indicare nelle fatture emesse** gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione di intento e non genericamente quelli della stessa;
- non è più previsto il riepilogo nella **dichiarazione annuale IVA** (quadro VI), da parte del fornitore, dei dati contenuti nelle lettere di intento ricevute;
- viene specificato che **"la dichiarazione può riguardare anche più operazioni"**, eliminando la locuzione *"tra le stesse parti"*. Questa modifica rispecchia quanto già chiarito dalla **R.M. 38/E/2015**, sulla possibilità di utilizzare una lettera di intento anche per una serie di operazioni doganali d'importazione, fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento.

L'art. 12-*septies* del D.L. 34/2019 ha, inoltre, **abrogato il comma 2 dell'art. 1 del D.L. 746/1983**, con l'effetto che per gli esportatori abituali e i rispettivi fornitori non sussiste più l'obbligo di numerare progressivamente le dichiarazioni di intento, nonché di annotarle in appositi registri e conservarle ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972.

È stato altresì riformulato il comma 4-*bis* dell'art. 7 del D.Lgs. 471/1997, stabilendo che si applica la **sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta**, e non più la sanzione fissa da 250 euro a 2.000 euro, al cedente o prestatore che effettua operazioni in regime di non imponibilità IVA senza aver prima riscontrato, per via telematica, l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione di intento.

Le suddette novità normative trovano **applicazione dall'1.1.2020**, secondo modalità attuative che saranno definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro il 29.8.2019.

4.8. 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** o i **dati anagrafici completi**, la residenza o il domicilio, il codice identificativo fiscale, ove esistente, e 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).

Le modalità e i termini di trasmissione saranno definiti 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, ove richiesto.

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 secondo le modalità e i termini che saranno definiti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

4.9. Detrazione dell'IVA addebitata in eccesso

Il comma 3-*bis* dell'art. 6 del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha modificato l'art. 1, co. 935, della L. 205/2017, stabilendo l'**efficacia retroattiva espressa** della disciplina sanzionatoria più favorevole prevista dall'art. 6, co. 6, del D.Lgs. 472/1997 in caso di applicazione dell'IVA in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore.

Pertanto, anche per le **fattispecie anteriori all'1.1.2018** (data di entrata in vigore della L. 205/2017), trova applicazione la regola secondo cui, nell'ipotesi di erroneo addebito del tributo, il cessionario/committente, **salvi i casi di frode**, mantiene il diritto di detrazione per l'IVA applicata in eccesso dal cedente/prestatore ed è soggetto a una **sanzione** compresa fra 250 euro e 10.000 euro, in luogo di quella, più gravosa, pari al 90% dell'imposta indebitamente detratta.

5. Novità in materia di dichiarazioni e versamenti

Le principali innovazioni normative del D.L. 34/2019 che interessano le dichiarazioni e i versamenti riguardano i seguenti aspetti:

- i controlli formali sulle dichiarazioni dei redditi;
- la proroga a regime del termine di presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP;
- gli impegni alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i versamenti con il modello F24;
- gli indici sintetici di affidabilità fiscale;
- la proroga dei versamenti per i contribuenti soggetti agli ISA.

5.1. Controlli formali sulle dichiarazioni dei redditi

L'art. 4-*bis*, co. 1, del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha introdotto il **co. 3-*bis* dell'art. 36-*ter* del D.P.R. 600/1973**, prevedendo che, nell'ambito del controllo formale delle dichiarazioni, l'Agenzia delle Entrate non richiede ai contribuenti documenti relativi ad informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria.

La **preclusione non opera** qualora l'istanza riguardi la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nell'Anagrafe Tributaria, oppure le informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, ma non conformi ai dati dichiarati dal contribuente.

Al di fuori di questi due casi, le richieste di documenti sono da considerarsi inefficaci.

Si tratta, pertanto, di una disposizione che rafforza quanto già previsto dall'art. 7, co. 2, del D.L. 70/2011, a norma del quale il contribuente non deve fornire informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria.

5.2. Proroga a regime del termine di presentazione dei modelli REDDITI e IRAP

L'art. 4-*bis*, co. 2, del D.L. 34/2019 ha modificato l'art. 2 del D.P.R. 322/1998, disponendo il differimento, a regime, del termine per la presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP:

- **dal 30 settembre al 30 novembre**, per i contribuenti "solari";
- dalla fine del nono a quella dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti "non solari".

Il suddetto differimento riguarda **tutti i contribuenti**, e si applica già in relazione ai modelli REDDITI 2019 e IRAP 2019. Nei confronti dei contribuenti "solari", pertanto, i modelli REDDITI 2019 e IRAP 2019, relativi al periodo d'imposta 2018, non dovranno più essere presentati in via telematica entro il 30.9.2019, ma entro il 2.12.2019 (in quanto il 30 novembre cade di sabato).

Per effetto della proroga in esame, sono conseguentemente differite anche le scadenze relative agli **adempimenti "collegati"** al termine di presentazione dei modelli REDDITI e IRAP, ad esempio:

- la compilazione del registro dei beni ammortizzabili;
- la redazione e sottoscrizione dell'inventario;
- la stampa su carta dei registri contabili tenuti con sistemi meccanografici o elettronici;
- la conclusione della procedura di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali.

Non sono stati, invece, modificati i termini previsti per la presentazione telematica delle dichiarazioni dei redditi e IRAP in caso di liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa (art. 5 del D.P.R. 322/1998), trasformazione, fusione e scissione di società (art. 5-*bis* del D.P.R. 322/1998). In tali ipotesi, il termine per la presentazione telematica delle dichiarazioni rimane, pertanto, fissato all'ultimo giorno del nono mese successivo al previsto "evento".

5.3. Impegni alla trasmissione telematica delle dichiarazioni

L'art. 4-*ter* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha modificato l'**art. 3 del D.P.R. 322/1998**, al fine di semplificare il sistema di gestione degli impegni alla trasmissione telematica di dichiarazioni o comunicazioni. È stato, infatti, inserito il co. 6-*bis*, secondo cui, qualora il contribuente/sostituto d'imposta conferisca un incarico per la predisposizione di più dichiarazioni o comunicazioni, il soggetto incaricato rilascia un **impegno cumulativo a trasmettere i dati** in via telematica all'Agenzia delle Entrate.

Tale impegno può essere contenuto nell'**incarico professionale** sottoscritto dal contribuente, se sono indicate le singole dichiarazioni e comunicazioni oggetto dell'impegno.

L'impegno si intende conferito per la durata indicata nell'impegno stesso o nel mandato professionale e, comunque, fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato rilasciato.

È sempre ammessa la revoca espressa.

L'art. 3, co. 4, del D.P.R. 322/1998 prevede, inoltre, la **revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica** delle dichiarazioni, in caso di gravi o ripetute irregolarità, provvedimenti di sospensione irrogati dall'Ordine di appartenenza del professionista oppure revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei Centri di assistenza fiscale (CAF). Questa disposizione è stata integrata dal D.L. 34/2019, stabilendo che, in caso di impegno cumulativo, costituisce **grave irregolarità**, ed è pertanto causa di revoca dell'abilitazione, l'omissione ripetuta della trasmissione di dichiarazioni o comunicazioni.

5.4. Versamenti con il modello F24

L'art. 4-*quater* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha stabilito che la disciplina del versamento unitario e della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 si applica, dall'1.1.2020, **anche alle tasse sulle concessioni governative e alle tasse scolastiche**.

È stato, inoltre, modificato l'art. 1, co. 143, della L. 296/2006, disponendo che il **versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF** è effettuato dai sostituti d'imposta cumulativamente per tutti i Comuni di riferimento, e non più in relazione ad ogni singolo Comune (identificato con il relativo codice catastale). Un **successivo Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze** stabilirà:

- le modalità attuative della nuova disciplina e per la ripartizione giornaliera, da parte dell'Agenzia delle Entrate in favore dei Comuni, dei versamenti a titolo di addizionale comunale all'IRPEF effettuati dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, avendo riguardo anche ai dati contenuti nelle relative dichiarazioni fiscali;
- il termine a decorrere dal quale saranno applicate le nuove modalità di versamento.

5.5. Indici sintetici di affidabilità fiscale

L'art. 4-*quinqües* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha introdotto l'art. 4-*bis* del D.L. 50/2017, semplificando le **modalità di compilazione** delle comunicazioni dei dati rilevanti ai fini degli ISA. Per ridurre gli oneri dei contribuenti ed evitare errori in fase dichiarativa, non sarà necessario indicare nei modelli ISA i dati già contenuti negli altri quadri dei modelli REDDITI. In sede di applicazione degli ISA, saranno comunque utilizzati tutti i dati individuati nel provvedimento di approvazione dei relativi modelli.

L'Agenzia delle Entrate renderà disponibili agli operatori economici, nell'area riservata del proprio sito Internet istituzionale, i dati in proprio possesso che risultino utili per la compilazione dei modelli ISA.

La novità normativa avrà effetto **dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2020** (modelli REDDITI 2021).

5.6. Proroga dei versamenti per i contribuenti soggetti agli ISA

L'art. 12-*quinqües*, co. 3, del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha disposto la

proroga al 30.9.2019 dei termini di tutti i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA:

- che scadono nel periodo **dal 30.6.2019 al 30.9.2019**;
- a favore dei contribuenti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli **indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)** di cui all'art. 9-*bis* del D.L. 50/2017, e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro.

Possono beneficiare della proroga anche i **soggetti IRES** che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2019 per effetto della data di approvazione del bilancio – differimento ai 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, rispetto agli ordinari 120 giorni, ai sensi dell'art. 2364, co. 2, c.c. – o della data di chiusura del periodo d'imposta (soggetti "non solari").

Il successivo co. 4 dell'art. 12-*quinquies* del D.L. 34/2019 ha, inoltre, chiarito che possono beneficiare della proroga anche i soggetti che:

- **partecipano a società**, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono **dichiarare redditi "per trasparenza"**, ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Sebbene non sia espressamente previsto, la proroga dovrebbe estendersi anche ai soggetti per i quali operano **cause di esclusione dagli ISA**, diverse da quella rappresentata dalla dichiarazione di ricavi o compensi di ammontare superiore al suddetto limite di 5.164.569 euro: lo stesso dicasi per i c.d. "**contribuenti minimi**" di cui all'art. 27 del D.L. 98/2011 e a quelli in **regime forfetario** di cui alla L. 190/2014. In tali casi, infatti, dovrebbero estendersi i chiarimenti che erano stati forniti in passato in relazione alla proroga collegata agli studi di settore (C.M. 41/E/2007, par. 4, e Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze 94/2013).

Gli effetti della proroga si estendono anche ai versamenti la cui scadenza è collegata a quella fissata per le imposte sui redditi, ad esempio:

- il **versamento dell'IVA dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati** per migliorare il proprio profilo di affidabilità in base agli ISA;
- i versamenti a saldo per il 2018 e come primo acconto per il 2019 dei **contributi INPS degli artigiani e commercianti**, per il reddito eccedente il minimale, nonché dei contributi dovuti dai lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata di cui alla L. 335/1995, che derivano dal quadro RR del modello REDDITI;
- il versamento del **saldo IVA per il 2018**, se è stato differito rispetto alla scadenza ordinaria del 18.3.2019.

La proroga dovrebbe altresì estendersi al **diritto annuale alle Camere di Commercio**, ai sensi dell'art. 8 del D.M. 359/2001.

Il differimento al 30.9.2019 del termine per i versamenti produce, tuttavia, una **conseguenza negativa**, in caso di opzione per la **rateizzazione** di cui all'art. 20 del D.Lgs. 241/1997, comprimendo a tre il numero massimo delle rate, scadenti:

- per i contribuenti titolari di partita IVA, il 30.9.2019, il 16.10.2019 e il 18.11.2019 (poiché il giorno 16 cade di sabato);
- per i contribuenti non titolari di partita IVA, il 30.9.2019, il 31.10.2019 e il 2.12.2019 (poiché il 30 novembre cade di sabato).

6. Novità in materia di accertamento e riscossione

In sede di conversione in Legge del D.L. 34/2019, sono state introdotte alcune modifiche normative riguardanti le seguenti tematiche:

- la conoscenza degli atti;
- l'obbligo di invito al contraddittorio;
- il ravvedimento operoso parziale;
- l'estensione della rottamazione dei ruoli delle entrate regionali e degli enti locali;
- la riapertura dei termini per aderire alla rottamazione dei ruoli;
- il "saldo e stralcio" dei debiti fiscali.

6.1. Conoscenza degli atti

L'art. 4-*septies* del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha modificato il co. 3 dell'art. 6 della L. 212/2000, stabilendo a carico dell'Amministrazione Finanziaria l'impegno di assumere le iniziative necessarie affinché il contribuente abbia a disposizione gli **strumenti utili ad assolvere gli adempimenti** che gli sono richiesti, **almeno 60 giorni prima** del termine concesso al contribuente per gli adempimenti medesimi. L'elemento innovativo riguarda il termine, in quanto nella precedente formulazione la norma prescriveva l'assolvimento di tali compiti "in tempi utili".

È stato, inoltre, inserito il co. 3-*bis*, al fine di disporre che i modelli e le istruzioni debbano essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. Inoltre, l'Amministrazione Finanziaria deve assicurare che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il **minor numero di adempimenti** e nelle forme meno costose e più agevoli possibile.

6.2. Obbligo di invito al contraddittorio

L'art. 4-*octies* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha introdotto l'obbligo di contraddittorio preventivo nei casi di **accertamenti c.d. "a tavolino"**, escluso nell'ipotesi di accertamenti parziali, con l'effetto che il suo ambito di applicazione finisce con l'essere molto attenuato.

La novità normativa, applicabile con riferimento agli avvisi di accertamento emessi dall'1.7.2020, stabilisce l'obbligo per gli uffici di notificare ai contribuenti, **prima dell'emissione dell'avviso di accertamento**, un invito al contraddittorio ex art. 5 del D.Lgs. 218/1997, preordinato ad instaurare la procedura di accertamento con adesione.

In assenza di adesione, l'ufficio dovrà motivare in modo specifico l'avviso di accertamento in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

Il **mancato avvio della procedura in contraddittorio** con il contribuente, prima dell'emissione dell'avviso, determinerà la nullità di quest'ultimo solo se, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri le ragioni che avrebbe potuto far valere nel corso della procedura (c.d. "prova di resistenza"). Qualora **non si pervenga all'adesione** a seguito dell'invito al contraddittorio, al contribuente sarà preclusa la possibilità di presentare istanza di adesione successivamente alla notifica dell'atto.

Proroga dei termini

Se intercorrono meno di 90 giorni tra la data di comparizione per il contraddittorio e la decadenza del potere di accertamento, il termine di decadenza è automaticamente prorogato di 120 giorni.

Esclusioni

L'obbligo di notifica dell'invito al contraddittorio non opera nei seguenti casi:

- **particolare urgenza**, specificamente motivata, ovvero fondato pericolo per la riscossione;
- consegna del processo verbale di constatazione da parte degli organi di controllo;
- altre ipotesi di contraddittorio preventivo già previsto dalla legge;
- **accertamenti "parziali"**, ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. 600/1973, e avvisi di rettifica parziale ex art. 54, co. 3 e 4 del D.P.R. 633/1972.

6.3. Ravvedimento operoso parziale

L'art. 4-*decies* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha introdotto – al fine di estendere l'ambito applicativo del ravvedimento operoso – l'**art. 13-*bis* del D.Lgs. 472/1997**, rubricato "Ravvedimento parziale", che disciplina, al co. 1, tre diverse fattispecie:

- il primo periodo, con una norma interpretativa, ha previsto che il ravvedimento operoso si perfezioni **anche in caso di versamento frazionato** delle imposte dovute, purché il versamento della parte dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi sia effettuato nei termini di legge per avvalersi del ravvedimento;
- il secondo periodo ha stabilito che se il contribuente **versa l'imposta dovuta in ritardo**, il ravvedimento si perfezionerà con il successivo versamento della sanzione e degli interessi. Al ricorrere di tale ipotesi, per determinare la **sanzione** occorre fare riferimento al momento in cui si è avuto l'integrale versamento, mentre gli interessi sono dovuti per l'intero periodo di ritardo;
- il terzo periodo prevede che, in caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in **scadenze differenti**, il contribuente possa ravvedere i singoli versamenti, con le riduzioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, oppure il versamento complessivo applicando alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui viene regolarizzata.

Le disposizioni dell'art. 13-*bis* del D.Lgs. 472/1997 si applicano **solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**.

6.4. Estensione della rottamazione dei ruoli delle entrate regionali e degli enti locali

L'art. 15 del D.L. 34/2019 ha introdotto la possibilità – per le Regioni, le Province, le Città metropolitane e i Comuni – di aderire, con apposita delibera, alla rottamazione delle entrate di cui all'art. 3 del D.L. 119/2018, anche tributarie, non riscosse a seguito dei provvedimenti di ingiunzione fiscale, notificati, negli **anni dal 2000 al 2017**, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione. Gli enti aderenti hanno dovuto adottare un'apposita delibera entro il 30.6.2019, da comunicare sul proprio sito internet istituzionale entro il 30.7.2019, per disciplinare in modo autonomo:

- il **numero delle rate** e la relativa **scadenza**, che non potrà superare il 30.9.2021;
- le modalità con cui il debitore manifesta la volontà di aderire;
- i **tempi per presentare l'istanza**, nella quale il debitore dovrà anche indicare il numero delle rate, nonché l'eventuale esistenza di contenziosi e, in tal caso, l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi;
- il termine entro il quale l'ente territoriale o il concessionario dovrà trasmettere al debitore la comunicazione delle somme dovute per la definizione agevolata, le singole rate e la relativa scadenza.

Si tratta, pertanto, di un istituto analogo a quello previsto dall'art. 3 del DL 119/2018, consentendo il **solo stralcio di sanzioni e interessi**.

6.5. Riapertura dei termini per aderire alla rottamazione dei ruoli

L'art. 16-*bis*, co. 1, del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha **posticipato dal 30.4.2019 al 31.7.2019** i termini di presentazione della domanda per la definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della Riscossione tra l'1.1.2000 e il 31.12.2017 (ad eccezione di quella riguardante le risorse proprie dell'Unione Europea e dell'IVA all'importazione di cui all'art. 5 del D.L. 119/2018).

Secondo quanto previsto dall'art. 3 del DL 119/2018, se sussistono i requisiti indicati per accedere alla c.d. "rottamazione dei ruoli", il contribuente, presentando apposita domanda entro il 31.7.2019 (originariamente, il termine era del 30.4.2019), beneficia dello sgravio degli interessi di mora e delle sanzioni amministrative, principalmente di natura contributiva e tributaria.

In tal caso, il carico può essere pagato in **unica soluzione entro il 30.11.2019, oppure in 17 rate**, la prima delle quali pari al 20% delle somme e scadente il 30.11.2019, mentre le altre di pari importo, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno.

Sempre entro il 31.7.2019, si possono **integrare domande già presentate**, aggiungendo ruoli o carichi non compresi nelle precedenti.

Le domande già presentate successivamente al 30.4.2019 mantengono validità e restano soggette alla disciplina del D.L. 34/2019: la prima rata, ad esempio, andrà versata entro il 30.11.2019 e non entro il 31.7.2019. La rottamazione è fruibile altresì dai contribuenti che, pur avendo aderito alle precedenti rottamazioni, non hanno perfezionato la procedura e intendono adesso accedere alla definizione secondo le nuove regole.

Nozione di carichi affidati dall'1.1.2000 al 31.12.2017

Rientrano nella rottamazione i carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel lasso temporale compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2017.

Per le **cartelle di pagamento**, occorre avere riguardo alla data di consegna del ruolo, antecedente alla notifica dell'atto al contribuente.

Nel caso degli **accertamenti esecutivi** e degli **avvisi di addebito**, invece, occorre considerare la data, successiva alla notifica di questi ultimi atti, di trasmissione del flusso di carico.

Mancato pagamento delle rate al 7.12.2018

I debitori che, in base all'art. 3, co. 21, del D.L. 119/2018, avrebbero dovuto effettuare il versamento delle rate scadute a luglio, settembre, ottobre 2018 entro il 7.12.2018, se non lo hanno fatto, possono fruire dei benefici della rottamazione presentando **apposita domanda**.

Coloro i quali hanno presentato la **domanda entro l'originario termine del 30.4.2019**, devono versare tutte le somme entro il 31.7.2019, o, se hanno optato per il pagamento rateale, devono pagare la prima rata entro il 31.7.2019, la seconda entro il 30.11.2019 e poi ulteriori rate di pari importo, con scadenza 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre dal 2020 al 2021.

Invece, coloro i quali **non hanno presentato domanda entro il 30.4.2019**, possono fruire della proroga al 31.7.2019. In questa ipotesi, occorre versare tutte le somme entro il 30.11.2019, o, se si opta per il pagamento rateale, pagare la prima rata entro il 30.11.2019 e poi otto rate di pari importo, con scadenza 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre dal 2020 al 2021.

Iter operativo

Il procedimento di rottamazione inizia con la **domanda all'Agenzia delle Entrate-Riscossione**, da inviare a pena di decadenza entro il 31.7.2019, con cui si indica la volontà di definire i ruoli, la volontà di pagare in unica soluzione o a rate e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi in corso.

La definizione **si perfeziona con l'esatto pagamento delle somme dovute** nei termini. In presenza anche di un solo inadempimento, invece, la rottamazione non può ritenersi conclusa, con la conseguenza che riemerge il debito a titolo di sanzioni amministrative e di interessi di mora, e il carico non potrà essere oggetto di dilazione.

Relativamente ai tardivi versamenti, è comunque prevista una tolleranza di 5 giorni.

Effetti della domanda

Il D.L. 34/2019 non ha modificato le conseguenze della definizione previsti dal D.L. 119/2018, i quali, quindi, restano confermati. In primo luogo, sono, pertanto, **sospese tutte le attività esecutive e cautelari**, e il contribuente **potrà ottenere il DURC**.

Le procedure di pignoramento presso terzi, del pari, sono destinate a bloccarsi.

Comunicazione dell'Agente della Riscossione

I debitori che presentano la domanda di definizione entro il 31.7.2019, o che integrano domande presentate entro il 30.4.2019, ricevono **entro il 31.10.2019** la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione con l'indicazione dell'ammontare complessivo delle somme da pagare, nonché quello delle singole rate, unitamente al giorno di scadenza delle stesse.

Versamento degli importi dovuti per la rottamazione

I versamenti degli importi dovuti per la rottamazione possono essere effettuati in **unica soluzione**, entro il 31.7.2019 per i debitori che hanno presentato domanda entro il 30.4.2019, ovvero non oltre il 30.11.2019 per i contribuenti che hanno presentato domanda entro il 31.7.2019.

In alternativa, è ammesso il pagamento dilazionato: per i debitori che presentano domanda entro il 31.7.2019, sono previste **17 rate** scadenti il 30.11.2019 e il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno. Per i contribuenti, che hanno presentato domanda entro il 30.4.2019, sono prospettate 18 rate scadenti il 31.7.2019, il 30.11.2019 e il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre dal 2020 al 2023.

Invece, i debitori che, entro il 7.12.2018, hanno pagato le rate scadute a luglio, settembre, ottobre 2018 beneficiano, senza presentare alcuna domanda, della **ridilazione del debito in 10 rate**, scadenti il 31.7.2019, il 30.11.2019, il 31 luglio e il 30 novembre dal 2020 al 2023.

I debitori che avrebbero dovuto **pagare le rate scadute** a luglio, settembre, ottobre 2018 **entro il termine del 7.12.2018**, ma non lo hanno fatto, possono **dilazionare il carico**:

- se presentano domanda entro il 31.7.2019, in 9 rate scadenti il 30.11.2019 e il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre dal 2020 al 2021;
- se hanno presentato domanda entro il 30.4.2019, in 10 rate scadenti il 31.7.2019, il 30.11.2019 e il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre dal 2020 al 2021.

Il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute per la rottamazione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate.

6.6. "Saldo e stralcio" dei debiti fiscali

L'art. 16-*bis*, co. 2, del D.L. 34/2019, introdotto in sede di conversione in Legge, ha **posticipato dal**

30.4.2019 al 31.7.2019 i termini di presentazione della domanda per aderire al c.d. "saldo e stralcio" dei debiti fiscali e contributivi dei contribuenti in difficoltà, disciplinato dall'art. 1, co. 184 – 199, della L. 145/2018.

Presupposti applicativi

La definizione riguarda ruoli relativi ad omessi versamenti di imposte e contributi dichiarati ed è circoscritta ai **carichi trasmessi agli Agenti della Riscossione dal 2000 al 2017**, derivanti da tributi dichiarati e non versati emergenti dalla liquidazione automatica della dichiarazione, ai sensi degli artt. 36-*bis* del D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. 633/1972.

Il beneficio è riservato ai **debiti di persone fisiche** che presentano un indice **ISEE** su base familiare non superiore a 20.000 euro. Conseguentemente, sono esclusi i debiti delle società, di persone o di capitali, e di altri enti, non trattandosi di persone fisiche.

Si deve, inoltre, trattare di debiti diversi da quelli dell'art. 4 del D.L. 119/2018, rappresentati dai carichi sino a 1.000 euro del periodo 2000-2010, in quanto annullati di diritto.

Contributi previdenziali

La sanatoria è circoscritta ai contributi dovuti dagli iscritti alle **casse professionali** o alle **gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi dell'INPS**, con esclusione di quelli richiesti con accertamento: è, pertanto, preclusa agli omessi versamenti dei contributi per lavoro dipendente. Rientrano, invece, i contributi INPS spettanti alla **Gestione Artigiani e Commercianti** e alla **Gestione Separata**.

Si deve sempre trattare di contributi dichiarati ma non versati, rimanendo esclusa l'evasione contributiva.

Peraltro, la possibilità di definire gli omessi versamenti di contributi previdenziali spettanti alle **Casse di previdenza professionale non è automatica**: l'art. 1, co. 185-*bis*, della L. 145/2018, introdotto dal DL 34/2019, stabilisce, infatti, che tali ruoli rientrano solo se la Cassa, con apposita delibera da adottare e comunicare all'Agente della Riscossione entro il 16.9.2019, dichiara di volersene avvalere.

Stralcio del debito a titolo di capitale

Il beneficio si applica a chi ha un ISEE del nucleo familiare inferiore a 20.000 euro e consente di pagare la cartella di pagamento con **stralcio intero di sanzioni, interessi di mora** (art. 30 del D.P.R. 602/1973), **sanzioni e somme aggiuntive** dovute sui crediti previdenziali (art. 27, co. 1, del D.Lgs. 46/1999), corrispondendo:

- il 16% dell'imposta e altri interessi se l'ISEE non supera 8.500 euro;
- il 20% dell'imposta e altri interessi se l'ISEE eccede 8.500 euro, ma non 12.500 euro;
- il 35% dell'imposta e altri interessi se l'ISEE supera 12.500 euro, però non 20.000 euro.

Gli **“altri interessi”** a cui si fa riferimento sono, tipicamente, gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo indicati nella cartella di pagamento, disciplinati dall'art. 20 del D.P.R. 602/1973.

È necessario pagare l'aggio di riscossione parametrato alle somme da corrispondere al netto dello stralcio.

Termini e adempimenti

La procedura inizia con la **domanda** da presentare, utilizzando la modulistica resa disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, **entro il 31.7.2019**, a cura del debitore, in cui si manifesta la volontà di definire, e si indicano i carichi che possono rientrare nella sanatoria: la definizione può, quindi, essere parziale.

Entro il 31.7.2019, il contribuente può rendere la dichiarazione di adesione, oppure integrare la precedente, i cui termini scadevano il 30.4.2019, e sono stati postergati al 31.7.2019 per effetto del D.L. 34/2019.

L'importo dovuto è **pagabile in 2 anni**, con interessi di rateizzazione al tasso del 2% annuo, dall'1.12.2019: le **rate** sono pari al 35% con scadenza 30.11.2019, al 20% con scadenza 31.3.2020, al 15% con scadenza il 31.7.2020, il 31.3.2021 e il 31.7.2021.

Rimane ferma la possibilità di pagare in **unica soluzione**, entro il 30.11.2019.

In caso di mancato, tardivo, oppure insufficiente pagamento si verifica la **revoca di diritto della definizione**, con riemersione del residuo debito a titolo di imposta, sanzioni e interessi di mora: un ritardo contenuto nei 5 giorni non ha, tuttavia, effetti pregiudizievoli.

7. 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;
- la **semplificazione degli obblighi informativi** per i contribuenti che applicano il regime forfetario.

7.1. 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 "generici"**, 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 e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, 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**. Alla luce di quanto riportato, nessuna sanzione è prevista in relazione agli importi percepiti nell'esercizio 2018.

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**.

7.2. 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.

La disposizione è entrata in vigore l'1.5.2019, ma opera retroattivamente dall'1.1.2019, con l'effetto che l'importo delle **ritenute relative alle somme già corrisposte dall'1.1.2019 al 30.4.2019**:

- è **trattenuto in tre rate mensili di uguale importo**, a valere sulle retribuzioni corrisposte a partire dal mese di agosto 2019 (terzo mese successivo a quello di entrata in vigore del D.L. 34/2019);
- 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.

7.3. Semplificazione degli obblighi informativi per i forfetari

In dipendenza dell'esclusione dagli ISA, che sostituiscono gli studi di settore a decorrere dal periodo d'imposta 2018, i soggetti che applicano il regime forfetario sono tenuti all'adempimento di specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta (art. 1, co. 73, della L. 190/2014). Tali obblighi si concretizzano nell'indicazione di specifici elementi relativi all'attività nei **righi RS374-RS381 del modello REDDITI PF** (ad esempio, il numero delle giornate retribuite dei lavoratori dipendenti o dei mezzi trasporto, i costi per l'acquisto di materie prime e i consumi).

La suddetta disposizione è stata integrata dall'**art. 6-bis del D.L. 34/2019**, introdotto in sede di conversione in Legge, con l'aggiunta di un ulteriore periodo, secondo cui tali obblighi informativi sono individuati **escludendo i dati e le informazioni** già presenti, alla data di approvazione dei modelli REDDITI, nelle banche di dati **a disposizione dell'Agenzia delle Entrate** o che è previsto siano alla stessa dichiarati o comunicati, dal contribuente o da altri soggetti, entro la data di presentazione dei medesimi modelli di dichiarazione dei redditi.

La disposizione è entrata **in vigore dal 30.6.2019**, e potrebbe già operare con riferimento al **modello REDDITI PF 2019**, da presentarsi entro il 30.11.2019, previa integrazione o correzione del citato modello dichiarativo.

7.4. Conferimento di partecipazioni a “realizzo controllato”

L'art. 11-*bis* del D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione in Legge, ha ampliato l'ambito di applicazione dei conferimenti di partecipazioni che possono beneficiare del regime del c.d. “realizzo controllato”, disciplinato dall'**art. 177, co. 2, del TUIR**.

Questa disposizione stabilisce che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la conferitaria acquisisce il controllo di una società, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento. Per la quantificazione della **plusvalenza del conferente**, quindi, rileva l'iscrizione in contabilità delle partecipazioni ricevute dalla conferitaria. A seguito della novità normativa, sarà possibile adottare il regime del “realizzo controllato” anche in caso di conferimento di partecipazioni non di controllo. In particolare, secondo il nuovo **co. 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR**, quando la conferitaria **non acquisisce il controllo di una società** – ai sensi dell'art. 2359 n. 1) c.c. – né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, il regime del realizzo controllato trova comunque applicazione ove ricorrano, congiuntamente, le seguenti **condizioni**:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una **percentuale di diritti di voto** esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio** superiore al 5 o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni sono **conferite in società**, esistenti o di nuova costituzione, **interamente partecipate dal conferente**.

Partecipazioni possedute in holding

Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni (c.d. “holding”), le percentuali di diritto di voto e di partecipazione al capitale si devono riferire a **tutte le società indirettamente partecipate** che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'art. 55 del TUIR.

L'art. 177, co. 2, del TUIR prevede, inoltre, che – relativamente al **conferente** – la percentuale di diritti di voto e di partecipazione al capitale si calcola tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

Participation exemption

Il D.L. 34/2019 ha altresì stabilito una disciplina specifica per l'applicazione della *participation exemption* in caso di **conferimento di partecipazioni "qualificate"** tramite il regime del realizzo controllato: per beneficiare dell'esenzione del 95% sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni, si dispone l'**estensione del requisito del periodo di possesso** (art. 87, co. 1, lett. a), del TUIR), ordinariamente pari a 12 mesi, fino al sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni.