



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Il credito d'imposta per investimenti pubblicitari

(Circolare n. 17 del 16 ottobre 2019)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati	3
2.1. Imprenditori	4
2.2. Lavoratori autonomi	4
2.3. Enti non commerciali	5
2.4. PMI e start up innovative	5
3. Presupposto oggettivo	5
3.1. Investimenti agevolabili	5
3.2. Spese escluse	7
4. Requisito temporale	8
5. Determinazione dell'agevolazione	9
5.1. Investimenti incrementali	9
5.2. Calcolo del credito d'imposta	11
6. Accesso all'agevolazione	12
6.1. Comunicazione per l'accesso e dichiarazione sostitutiva	13
6.2. Modalità di presentazione	15
6.3. Termini di trasmissione	16
6.4. Concessione del beneficio	17
7. Fruizione dell'agevolazione	17
7.1. Cumulabilità con altre agevolazioni	18
7.2. Indicazione in dichiarazione dei redditi	18
7.3. Trattamento fiscale	18
8. Revoca e controlli	19
9. Profili contabili	19

1. Premessa

L'art. 57-*bis* del DL 24.4.2017 n. 50, come modificato dall'art. 4 del DL 16.10.2017 n. 148, prevede il riconoscimento di un credito d'imposta per gli investimenti incrementali in campagne pubblicitarie su stampa, radio e tv. Con il DPCM 16.5.2018 n. 90, sono state fornite le disposizioni attuative di tale agevolazione.

L'art. 3-*bis* del DL 28.6.2019 n. 59 ha, poi, modificato il suddetto art. 57-*bis* del DL 50/2017, riformulando, dal 2019, la misura agevolativa e individuando le necessarie coperture per l'applicazione dell'agevolazione "a regime".

Al fine di accedere all'agevolazione, i soggetti interessati devono presentare un apposito modello, approvato con provvedimento del Capo di dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri il 31.7.2018. Il citato Dipartimento ha, inoltre, fornito chiarimenti con alcune FAQ pubblicate sul proprio sito Internet (aggiornate al 19.10.2018).

Nella tabella che segue sono riepilogati i tratti essenziali dell'agevolazione, approfonditi nella presente Circolare:

Ambito	Caratteristiche del credito d'imposta per investimenti pubblicitari
Soggetti interessati	Imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali
Investimenti agevolati	Sono oggetto dell'agevolazione gli investimenti incrementali in campagne pubblicitarie effettuati: <ul style="list-style-type: none">• sulla stampa quotidiana e periodica, anche <i>on line</i>;• sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.
Requisito temporale	Investimenti incrementali effettuati su stampa, radio e tv dall'1.1.2018. Investimenti incrementali effettuati dal 24.6.2017 al 31.12.2017 esclusivamente sulla stampa (anche <i>on line</i>).
Misura del beneficio	Per il 2017 e il 2018, il credito d'imposta, che spetta comunque nel limite massimo di spesa stabilito, era pari al 75% del valore degli investimenti incrementali effettuati, elevato al 90% degli investimenti incrementali nel caso di PMI e <i>start up</i> innovative (dopo l'approvazione della Commissione europea). Dal 2019 è invece prevista la misura unica del 75% per tutti i beneficiari.
Accesso all'agevolazione	Non automatica, occorre presentare un apposito modello secondo precise modalità e tempistiche.
Fruizione del credito d'imposta	L'agevolazione può essere utilizzata esclusivamente in compensazione nel modello F24.

2. Soggetti interessati

Possono beneficiare del credito d'imposta per investimenti pubblicitari (art. 57-*bis*, co. 1, del DL 50/2017):

- le imprese;
- i lavoratori autonomi;
- gli enti non commerciali.

L'art. 2 del DPCM 16.5.2018 n. 90 precisa che l'agevolazione si applica alle imprese e ai lavoratori autonomi **indipendentemente** dalla natura giuridica assunta, dalle dimensioni e dal **regime contabile adottato** (ordinario o semplificato).

2.1. Imprenditori

Il comunicato della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 24.7.2018, § 1, ha precisato che possono beneficiare del credito d'imposta i "soggetti titolari di reddito d'impresa". Attingendo anche ai chiarimenti formulati in occasione di altre agevolazioni dall'Agenzia delle Entrate (CM 27.10.2009, n. 44, § 1), con riferimento ai titolari di reddito d'impresa dovrebbero quindi essere ammessi all'incentivo:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, e i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

2.2. Lavoratori autonomi

Possono beneficiare del credito d'imposta anche i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo (comunicato della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 24.7.2018, § 1), ovvero – ai sensi dell'**art. 53, co. 1, del TUIR** – derivante "dall'esercizio di arti e professioni".

Con riguardo alle **professioni regolamentate**, si ricorda che, in linea generale, è ammessa con ogni mezzo la **pubblicità informativa** avente ad oggetto:

- l'attività delle professioni regolamentate;
- le specializzazioni e i titoli posseduti attinenti alla professione;

- la struttura dello studio professionale;
- i compensi richiesti per le prestazioni.

In ogni caso, la pubblicità informativa deve essere **funzionale all'oggetto, veritiera e corretta**, non deve violare l'obbligo del segreto professionale, né essere equivoca, ingannevole o denigratoria.

2.3. Enti non commerciali

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 4, co. 1, del DL 148/2017 all'art. 57-*bis*, co. 1, del DL 50/2017, sono destinatari dell'agevolazione anche gli enti non commerciali. Possono, quindi, beneficiare del credito d'imposta per investimenti pubblicitari sia gli enti che esercitano, anche marginalmente, attività commerciale (titolari di reddito d'impresa), sia quelli non svolgono alcuna attività commerciale.

2.4. PMI e start up innovative

Nonostante l'agevolazione spetti ai suddetti soggetti a prescindere dalla natura e dalle dimensioni aziendali, alle PMI e *start up* innovative **per gli investimenti 2017 e 2018 era riconosciuto un credito d'imposta in misura superiore**. Dal 2019, tuttavia, l'agevolazione viene concessa in misura uguale per tutti i beneficiari.

3. Presupposto oggettivo

In termini generali, possono formare oggetto dell'agevolazione gli **investimenti incrementali in campagne pubblicitarie** sulla stampa quotidiana e periodica, anche *on line*, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali (art. 57-*bis*, co. 1, del DL 50/2017 e artt. 2 e 3 del DPCM 16.5.2018 n. 90).

Sono agevolabili i soli investimenti **il cui valore superi di almeno l'1%** gli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione nell'anno precedente.

3.1. Investimenti agevolabili

Nello specifico, possono beneficiare dell'agevolazione gli investimenti incrementali relativi all'acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali effettuati sulla stampa e su radio e tv locali (artt. 2 e 3 del DPCM 16.5.2018 n. 90), **al netto** dei seguenti oneri:

- spese accessorie;
- costi di intermediazione;
- ogni altra spesa diversa dall'acquisto dello spazio pubblicitario, anche se ad esso funzionale o connessa.

L'importo da considerare ai fini dell'agevolazione è costituito dall'ammontare delle spese di pubblicità **al netto dell'IVA, se detraibile**; diversamente, in caso di IVA indetraibile, l'importo da considerare

ai fini dell'agevolazione è costituito dall'ammontare complessivo della spesa pubblicitaria, pari all'imponibile maggiorato dell'IIVA (risposte del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018).

Fatture da società concessionarie

Le somme complessivamente fatturate da società concessionarie della raccolta pubblicitaria sono **interamente ammissibili** ai fini del calcolo del credito d'imposta, in quanto costituiscono, per l'operatore economico committente, l'effettiva spesa sostenuta per l'acquisto degli spazi.

Sono, invece, **escluse** dal calcolo del credito d'imposta le spese sostenute dagli operatori economici che scelgano di avvalersi di **servizi di consulenza o intermediazione** o di altro genere: in questi casi, si tratterebbe effettivamente di servizi "accessori", il cui costo – normalmente evidenziabile – non può legittimamente concorrere al calcolo del credito d'imposta.

Modalità di pagamento

La norma non specifica le modalità di pagamento delle fatture relative agli investimenti agevolabili e, pertanto, sono consentiti i pagamenti effettuati con qualsiasi mezzo (risposte del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018).

Investimenti sulla stampa

Sono agevolabili gli investimenti incrementali riferiti all'acquisto di **spazi pubblicitari e inserzioni commerciali** effettuati su giornali (art. 3 del DPCM 16.5.2018 n. 90):

- **quotidiani e periodici;**
- sia locali che nazionali (Comunicato Presidenza del Consiglio dei Ministri 24.7.2018);
- pubblicati in **edizione cartacea** ovvero editi in **formato digitale;**
- iscritti presso il competente Tribunale (ai sensi dell'art. 5 della L. 8.2.1948 n. 47), ovvero presso il Registro degli operatori di comunicazione (art. 1, co. 6, lett. a), n. 5 della L. 31.7.1997 n. 249);
- dotati, in ogni caso, della figura del direttore responsabile.

L'art. 3, co. 1, del DPCM 16.5.2018 n. 90 precisa che sono agevolabili gli investimenti effettuati su **giornali editi in formato digitale** con le caratteristiche indicate all'art. 7, co. 1 e 4, del DLgs. 15.5.2017 n. 70. Ai sensi di quest'ultima disposizione, per edizione in formato digitale si intende la testata arricchita da elementi multimediali e supportata da funzionalità tecnologiche che ne consentono una lettura dinamica, fruibile mediante portali e applicazioni indipendenti o comuni a più editori attraverso sito Internet collegato alla testata e dotato di:

- un sistema che consenta l'inserimento di commenti da parte del pubblico;
- funzionalità per l'accessibilità alle informazioni sul sito da parte delle persone con disabilità.

Inoltre, viene previsto che l'edizione digitale **fruibile a titolo oneroso** deve essere dotata di (art. 7 co. 4 del DLgs. 70/2017):

- un sistema di pubblicazione che consenta la gestione di abbonamenti o di contenuti a pagamento;
- una piattaforma che consenta l'integrazione con sistemi di pagamento digitale;
- un sistema di gestione di spazi pubblicitari digitali, anche attraverso soggetti concessionari.

Tuttavia, come evidenziato dal Dipartimento per l'informazione e l'editoria con le risposte del 19.10.2018, il rimando all'art. 7 del DLgs. 70/2017, contenuto nell'art. 3 del DPCM 16.5.2018 n. 90, non può che "essere inteso in un senso più generale di richiamo alla **nozione positiva di editoria on line**, ma non di richiamo all'applicazione – ai fini del bonus fiscale – di requisiti e condizioni che rispondono a logiche e criteri del tutto differenti". Quindi, nonostante le disposizioni attuative, secondo quanto chiarito nelle FAQ, l'investimento pubblicitario può avvenire anche su giornali digitali che non hanno le suddette caratteristiche tecnologiche, né contenuti che possono essere usufruiti a pagamento.

Gli **investimenti pubblicitari sul sito web di un'agenzia di stampa** sono ammissibili a condizione che (risposte del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018):

- la relativa testata giornalistica sia registrata presso il competente Tribunale civile o il Registro degli operatori della comunicazione tenuto dall'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni;
- la testata sia dotata della figura del direttore responsabile.

Investimenti su radio e tv

Sono agevolabili gli investimenti incrementali riferiti all'acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali effettuati nell'ambito della programmazione di emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali, iscritte presso il Registro degli operatori di comunicazione (art. 1, co. 6, lett. a), n. 5 della L. 31.7.1997 n. 249).

3.2. Spese escluse

Ai sensi dell'art. 3, co. 1, del DPCM 16.5.2018 n. 90, sono escluse le spese per:

- l'acquisto di spazi nell'ambito della programmazione o dei palinsesti editoriali per pubblicizzare o promuovere **televendite di beni e servizi di qualunque tipologia**;
- la trasmissione o l'acquisto di spot radio e televisivi di inserzioni o spazi promozionali relativi a **servizi di pronostici, giochi o scommesse con vincite di denaro**, messaggeria vocale o *chat-line* con servizi a sovrapprezzo.

Nell'ambito delle risposte fornite in data 19.10.2018 dal Dipartimento per l'informazione e l'editoria, è stato altresì precisato che sono escluse le spese sostenute per **forme di pubblicità diverse da quelle previste dalla norma agevolativa**, come ad esempio:

- la grafica pubblicitaria su cartelloni fisici;
- i volantini cartacei periodici;
- la pubblicità su cartellonistica, vetture o apparecchiature;
- la pubblicità mediante affissioni e *display*;

- la pubblicità su schermi di sale cinematografiche, tramite social o piattaforme *on line*;
- i banner pubblicitari su portali *on line*.

4. Requisito temporale

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 3-*bis* del DL 59/2019, sono agevolabili i suddetti investimenti incrementali su stampa e su radio e tv effettuati a decorrere dal 2019 (art. 57-*bis*, co. 1-*bis*, del DL 50/2017): il beneficio era, inoltre, riconosciuto per i citati investimenti effettuati nel 2018 e limitatamente ad alcuni sostenuti nel 2017.

Si tratta, quindi, di un'**agevolazione introdotta a regime**, non essendo fissati limiti temporali.

Possono, pertanto, beneficiare del credito d'imposta in esame gli investimenti (art. 57-*bis* del DL 50/2017 e art. 2, co. 1, del DPCM 16.5.2018 n. 90):

- **effettuati dall'1.1.2019 al 31.12.2019**;
- in relazione agli investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica, anche *on line*, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali;
- **il cui valore superi di almeno l'1% gli analoghi investimenti** effettuati sugli stessi mezzi di informazione nell'**anno precedente**.

In tal caso, l'incremento percentuale è riferito al complesso degli investimenti effettuati, rispetto all'anno precedente, sui mezzi di informazione interessati.

Al fine di individuare l'esatto **momento in cui l'investimento si considera realizzato**, l'art. 4, co. 2, del DPCM 16.5.2018 n. 90 stabilisce che occorre fare riferimento alle **regole generali della competenza** previste dall'art. 109 del TUIR: ciò dovrebbe valere anche per le imprese che applicano il principio di derivazione rafforzata, coerentemente con quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate in tema di iper e super ammortamento (CM 30.3.2017 n. 4 § 5.3).

Pertanto, le **spese di acquisizione di servizi** si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate (art. 109, co. 2, lett. b), del TUIR).

Non rileva quindi il momento in cui viene emessa la fattura o viene effettuato il pagamento.

L'**effettività del sostenimento delle spese** deve risultare da apposita attestazione rilasciata, alternativamente, da:

- i soggetti di cui all'art. 35, co. 1, lett. a) e 3 del DLgs. 241/1997, **legittimati a rilasciare il visto di conformità** dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali (responsabili dei Centri di Assistenza Fiscale, professionisti iscritti negli Albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro);
- i soggetti che esercitano la **revisione legale dei conti** ai sensi dell'art. 2409-*bis* c.c.

L'attestazione riguarda esclusivamente l'effettività del sostenimento delle spese.

La dichiarazione che gli investimenti indicati rientrano tra quelli ammissibili, ai sensi dell'art. 3 del DPCM 16.5.2018 n. 90, deve essere infatti rilasciata dal beneficiario mediante la **dichiarazione**

sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi degli artt. 75 e 76 del DPR 445/2000, contenuta nella "comunicazione telematica", accessibile dall'applicativo dell'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della procedura di compilazione (risposte del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018).

5. Determinazione dell'agevolazione

L'agevolazione si sostanzia in un credito d'imposta, spettante comunque nel limite massimo di spesa stabilito, la cui misura è variabile:

- **fino al 2018**, pari al 75% del valore degli investimenti incrementali effettuati, elevato al 90% nel caso di PMI e start up innovative (quest'ultima misura previa autorizzazione della Commissione europea);
- **dal 2019**, nella misura unica del 75% per tutti i soggetti beneficiari (art. 57-*bis*, co. 1-*bis*, del DL 50/2017, introdotto art. 3-*bis* del DL 59/2019).

Tale misura è comunque "teorica", posto che il credito liquidato potrebbe essere inferiore a quanto richiesto nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti richiesti superi l'ammontare delle risorse stanziato. In tal caso, si provvede a una ripartizione percentuale delle risorse tra tutti i richiedenti aventi diritto (comunicato della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 24.7.2018).

Distinzione per mezzo di comunicazione

Considerando che i limiti di spesa sono distinti per gli investimenti sulla stampa e per quelli sulle emittenti radio-televisive, in presenza di **investimenti su entrambi i media**, il soggetto richiedente può vedersi riconosciuti due diversi crediti d'imposta, in percentuali differenziate a seconda delle condizioni della ripartizione su ognuna delle due platee di beneficiari, ma sempre a condizione che l'**investimento complessivo** superi almeno dell'1% quello effettuato nell'anno precedente.

5.1. Investimenti incrementali

Come anticipato, sono agevolabili i soli investimenti il cui valore superi di almeno l'1% gli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione nell'anno precedente (artt. 57-*bis*, co. 1, del DL 50/2017 e 2, co. 1, del DPCM 16.5.2018 n. 90). Pertanto, ad esempio, nel caso in cui l'investimento nel 2018 sia stato pari a 10.000 euro, nel 2019 sarebbe necessario un investimento di almeno 10.100 euro (vale a dire con un incremento di 100 euro, dato da $1\% \times 10.000$ euro) per soddisfare tale requisito.

Con la locuzione "**stessi mezzi di informazione**" si intende il tipo di canale informativo, quindi, la stampa, da una parte, e le emittenti radiofoniche-televisive dall'altra; non, invece, le singole testate giornalistiche o radiotelevisive (comunicato della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 24.7.2018 e risposte del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018).

Calcolo del limite dell'1%

Ai sensi dell'art. 2, co. 1, del DPCM 16.5.2018 n. 90, l'incremento percentuale è riferito al **complesso degli investimenti effettuati**, rispetto all'anno precedente, sui mezzi di informazione.

Come precisato nel **comunicato della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 24.7.2018**, *"nel caso di investimenti pubblicitari articolati su entrambi i mezzi di informazione, l'incremento relativo all'investimento pubblicitario per il quale si chiede il credito d'imposta è calcolato distintamente in relazione ai due mezzi informativi, previa verifica della condizione che l'investimento nel suo complesso superi quello dell'anno precedente di un importo pari ad almeno l'1%"*. In primo luogo, è, pertanto, necessario verificare che l'ammontare dell'incremento complessivo degli investimenti (pari alla sommatoria dell'ammontare degli incrementi derivanti dagli investimenti su stampa e dagli investimenti su radio-tv) sia superiore all'1% rispetto a quello dell'anno precedente.

La norma primaria e il DPCM 16.5.2018 n. 90 non disciplinano la modalità di calcolo degli investimenti incrementali in caso di **imprese di recente o nuova costituzione**. In passato, alcune disposizioni agevolative hanno considerato investimenti incrementali agevolabili **anche quelli effettuati in assenza di investimenti pregressi** su cui operare il confronto, applicando l'agevolazione sul valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta agevolato. Si tratta, ad esempio, del credito d'imposta per investimenti incrementali di cui all'art. 18 del DL 91/2014 e del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013 (CM 16.3.2016 n. 5, § 3.1.2).

Con riferimento al credito d'imposta in commento, sulla base di quanto si desume dal parere del Consiglio di Stato 11.5.2018 n. 1255, la Presidenza del Consiglio dei Ministri intendeva agevolare l'intero importo sostenuto dalle imprese che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno per il quale è richiesto il beneficio o da quelle che nell'anno precedente a quello per il quale il beneficio è richiesto non abbiano effettuato investimenti pubblicitari, ma **il Consiglio di Stato si è espresso in senso contrario**: in tale sede, è stato, infatti, affermato che in questo caso *"non può ritenersi sussistente un aumento percentuale degli investimenti pubblicitari pari ad almeno l'1% delle spese sostenute nel corso dell'anno precedente, in quanto manca proprio il termine di raffronto consistente negli investimenti effettuati nella precedente annualità. In altri termini, ciò che difetta è proprio il presupposto dell'investimento incrementale"*.

Confermando quanto sostenuto nel parere del Consiglio di Stato, il Dipartimento per l'informazione e l'editoria, con le risposte del 19.10.2018, ha chiarito che **non è possibile accedere al credito d'imposta** se gli investimenti pubblicitari dell'anno precedente a quello per cui si richiede l'agevolazione sono stati pari a **zero**; in senso conforme, si veda la risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate del 18.10.2018 n. 38.

Non è, quindi, mai considerato incrementale l'investimento delle imprese che:

- hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno per il quale è richiesto il beneficio;

- nell'anno precedente a quello per il quale il beneficio è richiesto non abbiano effettuato investimenti pubblicitari.

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria ha, inoltre, chiarito che ai fini dell'incremento percentuale si può fare riferimento al "**complesso degli investimenti**", vale a dire agli investimenti incrementali effettuati su entrambi i canali di informazione rispetto all'anno precedente, a condizione, però, che su entrambi i canali la spesa per gli investimenti pubblicitari effettuata nell'**anno precedente non sia pari a zero**.

Tuttavia, è possibile accedere al bonus anche per investimenti effettuati su un solo mezzo di informazione (stampa da una parte ed emittenti radiofoniche e/o televisive dall'altra). In altri termini, l'investimento assume rilevanza solo nel canale pubblicitario in cui gli investimenti del periodo precedente non sono pari a zero.

5.2. Calcolo del credito d'imposta

Le **istruzioni al modello di comunicazione** per la fruizione dell'agevolazione forniscono rilevanti indicazioni in merito al calcolo del credito d'imposta, che, stando a quanto previsto, avviene in **automatico** da parte del **software di compilazione**. Nello specifico, le istruzioni, aggiornate a seguito delle modifiche apportate dall'art. 3-*bis* del DL 59/2019, precisano che il credito d'imposta richiesto in relazione a ciascun mezzo di informazione, esposto nelle colonne 5 e 9, è determinato come segue:

- viene calcolato l'importo complessivo del credito d'imposta pari al 75% dell'ammontare totale dell'incremento (colonna 12);
- l'importo come sopra determinato viene poi ripartito in proporzione agli investimenti sui singoli mezzi di informazione (colonne 4 e 8).

In sostanza, viene affermato che il calcolo del credito d'imposta relativo a ciascun mezzo di informazione (stampa da una parte, radio e tv dall'altra) viene effettuato:

- **applicando la percentuale del 75%** all'ammontare complessivo dell'incremento degli investimenti, derivante dalla sommatoria tra l'incremento relativo agli investimenti effettuati sulla stampa e l'incremento relativo agli investimenti effettuati su radio e tv;
- **ripartendo l'importo del credito d'imposta** calcolato sull'ammontare complessivo degli incrementi in proporzione agli investimenti effettuati nell'anno di riferimento (ad esempio, il 2019) sui **singoli mezzi di informazione**.

In ogni caso, l'agevolazione è riconosciuta nei limiti delle risorse disponibili e nel rispetto delle soglie previste dai regolamenti UE sul regime de minimis.

Esempio: investimenti incrementali 2019

Si supponga che un'impresa abbia effettuato i seguenti investimenti agevolabili:

Tipologia investimenti	Investimenti 1.1.2019 - 31.12.2019	Investimenti 1.1.2018 - 31.12.2018	Ammontare incremento
Stampa	6.000	2.000	4.000
Radio e tv	1.500	500	1.000
Totale	7.500	2.500	5.000

Posto che nel 2019 l'agevolazione è riconosciuta per tutte le tipologie di investimenti (stampa, radio e tv), occorre verificare anzitutto se l'investimento nel suo complesso superi quello dell'anno precedente di un importo pari ad almeno l'1%. Nel caso di specie:

- l'incremento minimo complessivo è pari a 25 euro (1%*2.500 euro);
- l'ammontare dell'aumento complessivo effettivo è pari a 5.000 euro, corrispondente a una **crescita del 200%**.

Considerato che il limite minimo dell'1% complessivo è rispettato, il credito d'imposta è calcolato con riferimento all'investimento incrementale complessivo di 5.000 euro. Pertanto, considerando l'aliquota "unica" del 75%, il credito sarebbe pari a 3.750 euro, di cui:

- 3.000 euro relativi agli investimenti sulla stampa (in proporzione all'investimento di 6.000 euro);
- 750 euro relativi agli investimenti su radio e tv (in proporzione all'investimento di 1.500 euro).

Esempio: investimenti progressi pari a zero

Di seguito si riporta un'esemplificazione mutuata dalle risposte del 19.10.2018 del Dipartimento per l'informazione e l'editoria, in cui gli investimenti progressi sono pari a zero.

Tipologia investimenti	Investimenti 1.1.2019 - 31.12.2019	Investimenti 1.1.2018 - 31.12.2018	Ammontare incremento
Stampa	50	0	Non rileva
Radio e tv	0	30	-30

In tal esempio, come chiarito dal Dipartimento per l'informazione e l'editoria, il contribuente **non può accedere al credito di imposta**. L'investimento effettuato sulla **stampa**, infatti, non è ammissibile, in quanto **nell'anno precedente l'investimento è stato pari a zero**, mentre non risulta un incremento delle spese pubblicitarie sulle emittenti radiofoniche e televisive.

6. Accesso all'agevolazione

Per poter beneficiare del credito d'imposta, i soggetti interessati devono presentare un'apposita comunicazione telematica secondo le modalità e i termini definiti con provvedimento del Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 31.7.2018, il cui riferimento è confermato anche per il periodo d'imposta 2019 (art. 57-*bis*, co. 1, del DL 50/2017).

Il medesimo provvedimento ha, inoltre, approvato l'apposito modello, denominato "**Comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali**": le relative istruzioni sono state aggiornate tenendo conto delle modifiche apportate, ad opera dell'art. 3-*bis* del DL 59/2019, all'art. 57-*bis* del DL 50/2017.

La comunicazione è sottoscritta dal legale rappresentante dell'impresa, dell'ente non commerciale o dal lavoratore autonomo e contiene:

- gli elementi identificativi dell'impresa, dell'ente non commerciale o del lavoratore autonomo, ivi compreso il codice fiscale;
- il **costo complessivo degli investimenti pubblicitari** effettuati o da porre in essere;
- la misura percentuale e l'ammontare complessivo dell'**incremento** dell'investimento pubblicitario realizzato o da realizzare con il raffronto con l'anno precedente, con distinta evidenza per ciascuna tipologia di investimenti (stampa o radio e tv);
- l'importo del **credito d'imposta** richiesto, distinto per tipologia di investimento.

6.1. Comunicazione per l'accesso e dichiarazione sostitutiva

I soggetti interessati devono presentare tramite l'apposito modello approvato con il provvedimento del Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 31.7.2018:

- la "**Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta**", prevista dall'art. 5, co. 1, del DPCM 90/2018, e contenente i dati degli investimenti effettuati o da porre in essere nell'anno agevolato;
- la "**Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati**", resa per dichiarare, ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000, che gli investimenti indicati nella comunicazione per l'accesso al credito d'imposta, presentata in precedenza, sono stati effettivamente realizzati nell'anno agevolato e che gli stessi soddisfano i requisiti di cui all'art. 3 del DPCM 90/2018.

Nessun documento deve essere allegato al modello (ad esempio, fatture, copie di contratti pubblicitari, attestazione delle spese, documento d'identità), come chiarito dal Dipartimento per l'informazione e l'editoria, con le risposte del 19.10.2018. In particolare, si osservi che l'**attestazione sull'effettuazione delle spese** rilasciata dai soggetti legittimati costituisce un documento necessario per l'accesso al credito di imposta e, pertanto, non deve essere prodotta in relazione alla "Comunicazione per l'accesso al credito di imposta", che equivale a una prenotazione delle risorse, ma solo con riguardo alla "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", di cui costituisce un presupposto.

L'attestazione rilasciata dai soggetti legittimati, come evidenziato dalle risposte del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018, non deve essere inoltrata, ma deve essere **conservata dal beneficiario richiedente** per i controlli successivi ed esibita su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, analogamente a tutta la documentazione a sostegno della domanda.

Tipo di comunicazione

Per ogni anno per cui è richiesto il credito d'imposta, deve essere presentata una singola comunicazione e una singola dichiarazione sostitutiva.

Nel modello, nel riquadro "Tipo comunicazione", deve, quindi, essere barrata la casella corrispondente al tipo di comunicazione che viene presentata (può essere selezionata una sola casella): se è barrata la casella "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", il beneficiario deve inoltre apporre la firma nell'apposito riquadro.

Investimenti e credito richiesto

Nel riquadro del modello relativo ai "Dati degli investimenti e del credito richiesto", devono essere indicati:

- i dati relativi agli investimenti pubblicitari effettuati o da porre in essere su ciascun mezzo di informazione nell'anno di riferimento;
- i dati riguardanti gli investimenti effettuati sui medesimi mezzi nell'anno precedente.

DATI DEGLI INVESTIMENTI E DEL CREDITO RICHIESTO	ANNO DI RIFERIMENTO DEGLI INVESTIMENTI AGEVOLABILI		ANNO PRECEDENTE	
	Investimenti effettuati/da effettuare	Investimenti anno precedente	Ammontare incremento	Credito d'imposta richiesto
STAMPA	2	3	4	5
EMITTENTI TELEVISIVE E RADIOFONICHE LOCALI	6	7	8	9
TOTALI	10	11	12	13

Nel dettaglio, le **istruzioni alla compilazione** prevedono che in questo riquadro vengano espone le seguenti informazioni:

- in colonna 1, l'anno di riferimento degli investimenti agevolabili;
- in colonna 2, l'ammontare degli investimenti effettuati o da eseguire sulla stampa quotidiana e periodica, anche *on line* (di seguito "stampa");
- in colonna 3, l'importo degli investimenti posti in essere nell'anno precedente sulla stampa;
- in colonna 6, la somma degli investimenti effettuati o da eseguire sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali (di seguito "emittenti tv e radio locali");
- in colonna 7, l'ammontare degli investimenti effettuati nell'anno precedente sulle emittenti tv e radio locali.

Le altre colonne sono, invece, compilate automaticamente dall'**applicazione web**, che non consente, tuttavia, la predisposizione della comunicazione/dichiarazione sostitutiva se la misura percentuale dell'incremento esposta nella colonna 13 è inferiore alla soglia dell'1%. Le istruzioni alla compilazione del modello precisano altresì, come anticipato, che il credito d'imposta richiesto in relazione a ciascun mezzo di informazione, esposto nelle colonne 5 e 9, è così determinato:

- viene calcolato l'importo complessivo del credito d'imposta pari al 75% dell'ammontare totale

dell'incremento (colonna 12);

- l'importo come sopra determinato viene poi ripartito in proporzione agli investimenti sui singoli mezzi di informazione (colonne 4 e 8).

Dichiarazione antimafia

Qualora l'ammontare complessivo del credito d'imposta indicato nella comunicazione/dichiarazione sostitutiva sia superiore a 150.000 euro, il beneficiario deve rilasciare una delle seguenti dichiarazioni:

- di essere iscritto negli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori **non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa** di cui all'art. 1, co. 52, della L. 6.11.2012 n. 190 (per le categorie di operatori economici ivi previste);
- di aver indicato nel riquadro **"Elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia"** i codici fiscali di tutti i soggetti da sottoporre alla verifica antimafia.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA (da rendere se il credito d'imposta richiesto è superiore a 150.000 euro)	Il sottoscritto, in qualità di beneficiario/rappresentante del soggetto beneficiario, consapevole delle responsabilità, anche penali, derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli articoli 75 e 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445,
	<p style="text-align: center;">DICHIARA</p> <p><input type="checkbox"/> di essere iscritto/che il soggetto beneficiario è iscritto nell'elenco dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di cui all'art. 1, comma 52, della legge 6 novembre 2012, n. 190</p> <p style="text-align: center;">oppure</p> <p><input type="checkbox"/> che ai fini della richiesta della documentazione antimafia, nel riquadro "Elenco dei soggetti sottoposti a verifica antimafia" sono indicati i codici fiscali di tutti i soggetti sottoposti alla verifica antimafia di cui all'articolo 85 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159.</p>
	FIRMA

Tale dichiarazione sostitutiva deve essere resa ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000, apponendo la firma nell'apposito riquadro, sia nella "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta" sia nella "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati".

Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati

Le istruzioni alla compilazione del modello precisano che se è barrata la casella "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", devono essere compilate esclusivamente le colonne 2 e 6. L'ammontare degli investimenti indicato in tali colonne non può essere superiore a quello esposto nella "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta". Se viene indicato un importo superiore, l'applicazione web non consente di proseguire nella compilazione e la dichiarazione sostitutiva non può essere presentata.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA RELATIVA AGLI INVESTIMENTI EFFETTUATI (1)	Il sottoscritto, in qualità di beneficiario/rappresentante del soggetto beneficiario, consapevole delle responsabilità, anche penali, derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli articoli 75 e 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445,
	<p style="text-align: center;">DICHIARA</p> <p>che gli investimenti indicati nella presente dichiarazione sono stati effettivamente realizzati e che soddisfano i requisiti di cui all'articolo 3 del D.P.C.M. 16 maggio 2018, n. 90</p>
	FIRMA

6.2. Modalità di presentazione

La comunicazione e la dichiarazione sostitutiva devono essere presentate al Dipartimento per

l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri, esclusivamente in via telematica, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Il modello può essere **presentato direttamente**, da parte dei soggetti abilitati ai servizi telematici dell'Amministrazione Finanziaria, ovvero tramite una società del gruppo a cui eventualmente appartiene il richiedente oppure mediante gli **intermediari abilitati** (professionisti, associazioni di categoria, CAF, ecc.).

La presentazione viene effettuata mediante i servizi resi disponibili nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, a cui si può accedere, alternativamente, mediante l'identità SPID, le credenziali Entratel o Fisconline, la Carta Nazionale dei Servizi.

La procedura è accessibile nella sezione dell'**area autenticata "Servizi per"** alla voce **"comunicare"**.

La comunicazione/dichiarazione sostitutiva si considera presentata nel giorno in cui i servizi telematici ricevono i dati.

La **prova della presentazione** è data dall'attestazione rilasciata dai servizi telematici. I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al richiedente una copia della comunicazione presentata, nonché copia dell'attestazione rilasciata dai servizi telematici e sono tenuti a conservare l'originale della comunicazione sottoscritta dal richiedente, unitamente alla copia del documento di identità del richiedente stesso.

6.3. Termini di trasmissione

A regime, la "comunicazione per l'accesso al credito d'imposta" dovrà essere presentata dal 1° al 31 marzo di ciascun anno, mentre la "dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati" dovrà essere trasmessa dal 1° al 31 gennaio dell'anno successivo.

Come evidenziato dalle istruzioni aggiornate alla compilazione del modello e dal Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri, con il comunicato del 20.9.2019, con riferimento agli **investimenti dell'anno 2019**:

- la "comunicazione per l'accesso al credito d'imposta" deve essere presentata dall'1.10.2019 al 31.10.2019;
- la "dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati" dovrà essere trasmessa dall'1.1.2020 al 31.1.2020.

Periodo di effettuazione degli investimenti	Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta	Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati
2017	Non doveva essere presentata	Dal 22.9.2018 al 22.10.2018
2018	Dal 22.9.2018 al 22.10.2018	Dall'1.1.2019 al 31.1.2019
2019	Dall'1.10.2019 al 31.10.2019	Dall'1.1.2020 al 31.1.2020
A regime	Dall'1.3 al 31.3 di ogni anno	Dall'1.1 al 31.1 dell'anno successivo

Ai fini della concessione dell'agevolazione, l'**ordine cronologico** di presentazione delle domande è **irrilevante**: nell'ipotesi di insufficienza delle risorse disponibili, infatti, è prevista la ripartizione percentuale tra tutti i soggetti che, nel rispetto dei requisiti e delle condizioni di ammissibilità, hanno presentato nei termini la comunicazione telematica (risposta del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 19.10.2018).

Rinuncia all'accesso al credito d'imposta

La rinuncia, agli effetti di una "**comunicazione per l'accesso**" al credito di imposta precedentemente inviata, può essere presentata, per qualunque motivo, negli stessi termini per la presentazione della comunicazione stessa. La rinuncia presentata fuori termine non sarà, pertanto, presa in considerazione.

Non è possibile, invece, presentare una **rinuncia** agli effetti di una **dichiarazione sostitutiva** precedentemente inviata.

6.4. Concessione del beneficio

L'agevolazione è concessa nel limite del tetto massimo di spesa, con **provvedimento del Dipartimento per l'informazione e l'editoria**.

Il credito d'imposta liquidato potrà, quindi, essere **inferiore a quello richiesto** nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti richiesti con le domande superi l'ammontare delle risorse stanziato. In tal caso, è prevista una **ripartizione percentuale** delle risorse tra tutti i richiedenti aventi diritto, con applicazione di due soglie individuali:

- 5% del totale delle risorse annue destinate agli investimenti sui giornali;
- 2% delle risorse annue destinate agli investimenti sulle emittenti radiofoniche e televisive locali.

Entro il 30 aprile di ciascun anno, il Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri forma l'**elenco dei soggetti richiedenti il credito di imposta** per gli investimenti (dunque, per gli investimenti 2019, entro il 30.4.2020), con l'indicazione dell'eventuale percentuale provvisoria di riparto in caso di insufficienza delle risorse e dell'importo teoricamente fruibile da ciascun soggetto dopo la realizzazione dell'investimento incrementale. L'elenco è pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento. L'ammontare del credito effettivamente fruibile dopo l'accertamento in ordine agli investimenti effettuati è disposto con provvedimento del Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri, pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento stesso (art. 5, co. 3, del DPCM 16.5.2018 n. 90).

7. Fruizione all'agevolazione

Il credito d'imposta riconosciuto è **utilizzabile esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/1997, mediante modello F24 – da presentarsi esclusivamente tramite i servi-

zi telematici dell’Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline), pena lo scarto – con il **codice tributo “6900”** (RM 8.4.2019 n. 41).

Qualora l’ammontare del credito d’imposta utilizzato in compensazione risulti eccedente rispetto all’importo spettante, il modello F24 è scartato.

7.1. Cumulabilità con altre agevolazioni

Il credito d’imposta è **alternativo e non cumulabile**, in relazione a **medesime voci di spesa**, con ogni altra agevolazione prevista da normativa statale, regionale o europea, salvo che successive disposizioni di pari fonte normativa non prevedano espressamente la cumulabilità dei benefici (art. 4, co. 3, del DPCM 16.5.2018 n. 90). Pertanto, la fruizione dell’agevolazione in esame è alternativa e non cumulabile con altre agevolazioni (quali, a titolo esemplificativo, Patent box e credito di imposta ricerca e sviluppo), laddove insista sui medesimi costi ammissibili (risposte del 19.10.2018 del Dipartimento per l’informazione e l’editoria).

7.2. Indicazione in dichiarazione dei redditi

Ai sensi dell’art. 5, co. 4, del DPCM 16.5.2018 n. 90, il credito d’imposta deve essere indicato:

- nella dichiarazione dei redditi relativa ai **periodi di imposta di maturazione del credito** a seguito degli investimenti effettuati;
- nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi **fino a quello nel corso del quale se ne conclude l’utilizzo**.

I soggetti con **periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare** indicano il credito d’imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre dell’anno di maturazione del credito riferito agli investimenti effettuati nell’anno solare.

Nel **quadro RU del modello REDDITI 2019**, il credito d’imposta per investimenti pubblicitari deve essere indicato con il **codice credito “E4”**.

7.3. Trattamento fiscale

Il Dipartimento per l’informazione e l’editoria, con le risposte del 19.10.2018, ha chiarito che, in assenza di specifiche disposizioni di senso contrario, il credito d’imposta in esame si configura come un **contributo tassabile ai fini IRPEF, IRES e IRAP**, senza però evidenziare quale sia il trattamento applicabile.

Posto che le spese di pubblicità sono costi di periodo e il credito d’imposta potrebbe quindi configurarsi come un contributo in conto esercizio, come meglio illustrato in seguito, sotto il profilo fiscale lo stesso genera **ricavi** ai sensi dell’art. 85, co. 1, lett. g) del TUIR, trattandosi di contributo spettante in conto esercizio a norma di legge.

8. Revoca e controlli

Ai sensi dell'art. 6 del DPCM 16.5.2018 n. 90, la Presidenza del Consiglio dei Ministri effettua verifiche sul possesso dei requisiti e sul rispetto delle condizioni previste dalla legge per beneficiare dell'agevolazione.

Il credito d'imposta è **revocato** nel caso in cui venga accertata l'**insussistenza di uno dei requisiti** previsti, ovvero la documentazione presentata contenga elementi non veritieri o risultino false le dichiarazioni rese.

La **revoca parziale** del credito d'imposta è disposta soltanto nell'ipotesi in cui dagli accertamenti effettuati siano rilevati elementi che condizionano esclusivamente la misura del beneficio concesso.

Qualora l'Agenzia delle Entrate o la Guardia di Finanza accertino, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'eventuale **indebita fruizione**, totale o parziale, del credito di imposta, le stesse provvedono a darne comunicazione in via telematica alla Presidenza del Consiglio dei Ministri ai fini della revoca.

Al recupero di quanto indebitamente fruito, si applica l'art. 1, co. 6, del DL 25.3.2010 n. 40.

9. Profili contabili

Le spese di pubblicità costituiscono generalmente costi di periodo e devono, quindi, essere iscritti a Conto economico nell'esercizio di sostenimento: in particolare, sono classificati nella **voce "B.7 - Costi per servizi"**, trattandosi di oneri derivanti dall'acquisizione di servizi (documento OIC 12, § 63). L'eliminazione del riferimento ai costi di pubblicità dalla voce B.I.2 dell'Attivo di Stato patrimoniale, disposta dal DLgs. 139/2015 con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016 (art. 2424 c.c.), **esclude la possibilità di una generica capitalizzazione** dei costi di pubblicità, ma consente quella dei costi di pubblicità sostenuti nell'ambito delle attività di impianto e ampliamento. Quest'ultima ipotesi, peraltro, dovrebbe ritenersi esclusa nel caso di specie, in quanto fondata sulla non ricorrenza, mentre per l'accesso al credito d'imposta in commento occorre l'esistenza di un incremento.

L'**iscrizione in bilancio** del beneficio è strettamente **correlata alla modalità di rilevazione dei costi**: il credito d'imposta riconosciuto a fronte delle spese di pubblicità contabilizzate come costi di periodo si configura come un **contributo in conto esercizio**. Rientrano, infatti, in tale qualificazione i contributi erogati, in base sia alla legge che a disposizioni contrattuali, con lo scopo di integrare i ricavi dell'impresa oppure ridurre i relativi costi e oneri. In particolare, secondo il documento OIC 12 (§ 56), i contributi corrisposti a fronte di ricavi o costi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie devono essere classificati nella **voce "A.5 - Altri ricavi e proventi"** del Conto economico e indicati distintamente in apposita sottovoce (art. 2425 c.c.).

In merito al **momento di imputazione temporale**, l'OIC 12 stabilisce che i contributi in conto esercizio devono essere **rilevati per competenza**, nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a

percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Con riferimento all'agevolazione in esame, non automatica, dovrebbe quindi rilevare l'esercizio in cui viene rilasciato il provvedimento di concessione del contributo.