

NOVITÀ TRIBUTARIE 2019

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. PROROGA IPER-AMMORTAMENTO E SUPER-AMMORTAMENTO SUI SOFTWARE	2
1.1. ...IPER-AMMORTAMENTO: DOVE ERAVAMO RIMASTI.	2
1.2. IL NUOVO IPER-AMMORTAMENTO DOPO LA LEGGE DI BILANCIO 2019	4
1.3. RAPPORTI TRA L'IPER-AMMORTAMENTO "VERSIONE 2018" E L'IPER-AMMORTAMENTO "VERSIONE 2019"	6
1.4. PROROGA DEL SUPER AMMORTAMENTO SUI SOFTWARE	7
2. AGEVOLAZIONI PER LE IMPRESE CHE INVESTONO (MINI IRES SU INVESTIMENTI)	7
2.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	8
2.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE E QUANTIFICAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE TASSATA CON LA MINI-IRES	8
2.3. PARTICOLARI REGOLE DI APPLICAZIONE PER CONSOLIDATO, TRASPARENZA E SOGGETTI IRPEF	10
2.4. POSSIBILITÀ DI CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI	10
3. BONUS FORMAZIONE 4.0	11
3.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	11
3.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	12
3.3. QUANTIFICAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA	13
3.4. ONERI DI RENDICONTAZIONE E DOCUMENTAZIONE	13
4. ACE E IRI: ABOLIZIONE	14
4.1. PRIME RIFLESSIONI CONSEGUENTI L'ABOLIZIONE DELL'ACE E ALLA MANCANZA DI UNA VERA DISCIPLINA TRANSITORIA	14
5. NUOVA DISCIPLINA INTERESSI PASSIVI	17
5.1. REVISIONE DELL'ART. 96 DEL TUIR IN CHIAVE ANTIELUSIVA	17
5.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	17
5.3. NUOVE SOGLIE DI DEDUCIBILITÀ: INTERESSI ATTIVI E ROL "FISCALE"	20
5.4. REGIME TRANSITORIO	21
6. NUOVA "ROTTAMAZIONE DEI RUOLI"	22
6.1. TERZA RIPROPOSIZIONE DELLA DEFINIZIONE DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE (LA C.D. "ROTTAMAZIONE TER")	22
6.2. STRALCIO DEI DEBITI FINO A 1.000 EURO AFFIDATI AGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE DAL 2000 AL 2010	26
6.3. DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE A TITOLO DI RISORSE PROPRIE DELLA UE	26
6.4. SALDO E STRALCIO DEGLI OMESSI VERSAMENTI	27

1. PROROGA IPER-AMMORTAMENTO E SUPER-AMMORTAMENTO SUI SOFTWARE

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1, CO. 60-65, L. N. 145/2018
EFFICACIA TEMPORALE:	<p>PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI</p> <p>→ DALL'1.1.2019 AL 31.12.2019 OVVERO</p> <p>→ ENTRO IL 31.12.2020, A CONDIZIONE CHE ENTRO IL 31.12.2019:</p> <ul style="list-style-type: none"> • IL RELATIVO ORDINE RISULTI ACCETTATO DAL VENDITORE; • SIA AVVENUTO IL PAGAMENTO DI ACCONTI IN MISURA PARI AD ALMENO IL 20% DEL COSTO DI ACQUISIZIONE.

1.1. ...iper-ammortamento: dove eravamo rimasti.

Come noto, l'art. 1, co. 30, della Legge di Bilancio 2018 ha esteso la disciplina dell'iper-ammortamento anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati

⇒ entro dall'1.1.2018 al 31.12.2018;

⇒ entro il **31.12.2019**, a condizione che entro il 31.12.2018:

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

La disciplina, modificata dalla L. n. 205/2017, prevedeva, inoltre, che se, nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo, si verificava il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non veniva meno la fruizione delle residue quote del beneficio a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- ▶ sostituisse il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'All. A alla L. 232/2016;
- ▶ attestasse l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'art. 1 co. 11 della L. 232/2016 (dichiarazione del legale rappresentante o perizia tecnica giurata/attestato di conformità).

Successivamente, però, è stato approvato il **D.L. n. 87/2018** (c.d. "DECRETO DIGNITÀ"), che, all'art. 7, ha introdotto due nuove tipologie di vincoli per la fruizione del (solo) iper-ammortamento:

- 1) il requisito di territorialità (comma 1) e
- 2) la decadenza dalla agevolazione in caso di cessione o delocalizzazione del bene (comma 2).

❑ TERRITORIALITÀ

Secondo le nuove regole, che si applicano solo agli investimenti effettuati **a partire dal 15 luglio 2018**, i beni strumentali agevolati devono essere destinati a strutture produttive ubicate in Italia, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Per l'iper-ammortamento è una novità: la stessa l'Agenzia delle Entrate, nelle Circ. nn. 23/E/2016 e 4/E/2017, nonché nel convegno del 13 marzo 2018, commentando la formulazione originaria della norma, aveva chiarito come, nel silenzio della legge, per fruire del beneficio, occorreva solo che gli ammortamenti concorressero alla formazione del reddito di impresa tassabile in Italia¹.

¹ A margine delle regole generali, era poi stato diramato un chiarimento avente chiaramente natura «antielusiva», in tema di noleggio nei gruppi composti da alcune società italiane e altre ubicate all'estero.

Con riferimento al requisito della “**destinazione dei beni a strutture situate in Italia**”, si ritiene sia possibile mutuare i chiarimenti recati dalla Circ. 17 ottobre 2001 n. 90/E (§ 3.7): “*per i soggetti residenti, i beni oggetto dell'investimento devono appartenere, in senso sia contabile che economico, a strutture aziendali situate nel territorio nazionale, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano utilizzati in Italia o all'estero. (...) Viceversa, i soggetti non residenti, per fruire dell'agevolazione, devono realizzare un investimento che riguardi una stabile organizzazione ubicata nel territorio dello Stato italiano. Si precisa che l'effettiva destinazione del bene deve trovare riscontro in elementi oggettivi, non essendo di per sé sufficiente, ai fini dell'agevolazione, la mera iscrizione contabile del bene nel bilancio della società residente o della stabile organizzazione del soggetto non residente*”.

❑ DECADENZA

L'art. 7, co. 2, del D.L. n. 87/2018, inoltre, ha introdotto un meccanismo di “recapture” dell'iperammortamento nei casi in cui i beni agevolati – durante il periodo di fruizione - siano:

- a) ceduti a titolo oneroso, ovvero
- b) destinati a strutture produttive situate all'estero.

In caso di decadenza, si dovrà fare una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Per comprendere appieno i profili di applicabilità delle nuove disposizioni in commento, si renderà necessario attendere dei chiarimenti ufficiali, perché diversi sono gli aspetti dubbi:

A) la norma sulla decadenza, infatti, fa riferimento all'ipotesi di “**CESSIONE A TITOLO ONEROSO**” dei beni iperammortizzati:

➔ ma tale previsione vale per tutte le cessioni a titolo oneroso o solo per quelle effettuate all'estero?

La norma non dice se la cessione rilevante per la revoca debba avvenire nei confronti di soggetti esteri e, dunque, sembrerebbero far scattare la non spettanza dell'agevolazione tutte le cessioni a titolo oneroso, a prescindere dal luogo di destinazione del bene.

Tuttavia, nell’“Analisi tecnico-normativa” al D.L. n. 87/2018 viene affermato che: “*nell'ambito delle disposizioni anti-delocalizzazione è previsto il recupero del beneficio dell'iper-ammortamento (...) in caso di cessione all'estero o delocalizzazione degli investimenti*”.

Se questa fosse la tesi corretta (ancorché non trovi riscontro nel testo normativo), sarebbe necessario che il cedente del bene agevolato acquisisse dall'impresa cessionaria una dichiarazione circa la destinazione geografica del bene, senza peraltro che le caratteristiche o la rilevanza di tale dichiarazione siano in alcun modo disciplinati dalla norma;

➔ la norma in commento si applica solo per le cessioni a titolo oneroso o anche per altre fattispecie ad esse assimilate?

L'art. 9, co. 5, del Tuir stabilisce che, ai fini delle II.DD., le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società.

Parrebbero dunque essere escluse tutte le operazioni assimilate alle cessioni, ma “non onerose”: assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità extra imprenditoriali. Nel caso della Tremonti-ter, però, queste erano fattispecie che, invece, rilevavano ai fini del disconoscimento dell'agevolazione.

È, in ogni caso, da escludere la rilevanza dei trasferimenti a seguito di fusioni e di scissioni, trattandosi di operazioni non aventi natura realizzativa (ma neutrale) e non essendo, dunque, detti trasferimenti equiparabili a cessioni.

Se, però, attraverso la fusione o la scissione, i beni (ancorché non ceduti) vengono trasferiti a unità produttive estere, scatterà la seconda ipotesi di recapture, costituita dalla delocalizzazione (di cui si dirà nel prosieguo)².

B) In caso di **DESTINAZIONE A STRUTTURE ESTERE**, la norma non pone limiti alle modalità con cui la delocalizzazione può essere effettuata:

- ✓ con trasferimento interno all'impresa;
- ✓ tramite operazioni che trasferiscono il bene a terzi (che a loro volta lo utilizzano all'estero) senza configurare una cessione a titolo oneroso (ad esempio la locazione operativa del bene ad un'impresa estera);
- ✓ per mezzo di fusioni/scissioni con incorporante/beneficiaria una società estera o una società che utilizzerà il bene all'estero), ...

L'art. 7, co. 4, del D.L. n. 87/2018 ha precisato che le predette penalizzazioni non si applicano:

- ➡ in caso di **sostituzione** dei beni originariamente agevolati con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A, ferme restando le condizioni documentali previste dalla norma;
- ➡ qualora i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e possano, pertanto, essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato.

Il periodo di "sorveglianza" non è *sine die*, ma coincide con l'intero "*periodo di fruizione della maggiorazione*" e, quindi, abbraccia tutti gli esercizi per i quali l'impresa ha diritto di dedurla, in stretto collegamento con la durata (fiscale) del bene agevolato.

Tale previsione ha delle ricadute fortemente penalizzanti per i beni acquisiti in *leasing*, poiché tale periodo comprende non solo quello di durata del contratto, ma anche quello successivo relativo all'ammortamento del valore riscattato.

1.2. Il nuovo iper-ammortamento dopo la Legge di Bilancio 2019

L'art. 1, co. 60-65, della L. n. 145/2018 attua un *restyling* puntuale e molto importante dell'iper-ammortamento.

Nessuna novità per quanto concerne la tipologia di investimento³ e, dunque, resta valida l'elencazione di cui all'Allegato A alla L. n. 232/2016, viene messa mano alla tempistica degli investimenti agevolati, ma la modifica più significativa riguarda il meccanismo di quantificazione del *bonus* in commento.

Per effetto dell'intervento in esame, sono iper-ammortizzabili gli investimenti, **destinati a strutture produttive localizzate in Italia**, effettuati

→ tra il **1.01.2019** e il **31.12.2019** e quelli

→ entro il **31.12.2020** a condizione che, entro il 31.12.2019:

- l'ordine sia accettato dal fornitore;
- venga corrisposto un acconto pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione del bene.

² La norma non contempla alcuna eccezione con riferimento alle motivazioni che hanno generato la cessione del bene. Questo potrebbe essere penalizzante per chi, ad esempio, cessa l'attività e dunque pone in essere una dismissione "forzosa", non già finalizzata all'abuso dell'agevolazione.

³ Si ricorda che il nuovo iper-ammortamento è soggetto ad ogni altra regola già prevista per l'agevolazione originaria: sono dunque esclusi i beni aventi coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, nonché le costruzioni e i fabbricati. Il bonus 2019, inoltre, può essere stanziato, come già quello disciplinato dalle norme precedenti, a partire dall'esercizio in cui i beni vengono interconnessi alla rete di gestione e viene redatta l'autocertificazione o la perizia giurata (obbligatoria per beni aventi un costo superiore a euro 500.000) attestante la conformità dell'investimento ai requisiti di legge. Valgono, inoltre, le disposizioni sugli investimenti sostitutivi di cui ai commi 35 e 36 della Legge n. 205/2017.

Purtroppo, la norma non brilla per chiarezza:

- viene richiamata, infatti, la norma originaria dell'iper-ammortamento,
- viene integrata del requisito della destinazione a strutture site in Italia, ma
- non viene citato l'art. 7 del D.L. n. 87/2018 (Decreto Dignità) tra le norme che "restano ferme" in base alla formulazione dell'art. 1/145.

I primi commentatori si sono chiesti se questa sia semplicemente una svista o venga di fatto disconosciuto il meccanismo di "*recapture*" istituito dal D.L. n. 87/2018: fermo restando che la norma, come detto, non è stata scritta con puntualità e, per certo, dovrà essere oggetto di significativi (e speriamo) tempestivi chiarimenti, un cenno al citato decreto viene fatto nella Relazione accompagnatoria, per cui c'è da aspettarsi che, quanto meno in sede di prassi, sarà considerato ancora applicabile il meccanismo della restituzione del *bonus*.

La seconda e ben più importante modifica dell'istituto è, invece, recata dal comma 61 dell'art. 1/145, che istituisce un nuovo meccanismo di quantificazione della maggiorazione: a differenza di quanto fino ad ora previsto (maggiorazione fissa del 150%), a partire dagli investimenti perfezionati nel 2019, la misura della maggiorazione è variabile nelle seguenti misure:

- ↳ **170%** per investimenti **fino** ad un importo di **2,5 milioni di euro**;
 - ↳ **100%** per investimenti **oltre all'importo di 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro**;
 - ↳ **50%** per investimenti **oltre all'importo di 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro**;
 - ↳ **nessuna agevolazione** per investimenti eccedenti la soglia di euro 20 milioni,
- con evidente depotenziamento dell'agevolazioni sugli investimenti più consistenti.

L'introduzione di una misura variabile di maggiorazione del costo dell'investimento porta, però, con sé alcuni aspetti critici che, in precedenza, non sussistevano, ed in particolare, per quanto riguarda il calcolo dell'agevolazione in presenza di **investimenti plurimi** che eccedono le soglie indicate.

Esempio – Un'impresa che, nel 2019, esegue investimenti per 4 mln di euro acquistando tre beni strumentali il cui costo è

- 500.000 euro (con aliquota di ammortamento del 12%);
- 500.000 euro (con aliquota di ammortamento del 10%);
- 2 mln di euro per l'altro bene (con aliquota di ammortamento del 15%).

In assenza di indicazioni normative, si ritiene che l'impresa sia libera di scegliere come "ordinare" gli investimenti, al fine di applicare l'agevolazione, in modo tale da ottenere un miglior risultato fiscale in termini di agevolazione: nel caso di specie, poiché le aliquote di ammortamento possono essere differenti, è del tutto evidente che è interesse dell'impresa "attribuire" la maggiorazione del 170% a quei cespiti con aliquota superiore, così da massimizzare l'agevolazione (nel caso di specie all'investimento relativo al bene di costo pari ad euro 2 milioni).

Nell'esempio si porrebbe altresì l'ulteriore questione che, attribuendo la maggiorazione del 170% all'investimento di 2 mln di euro, l'impresa disporrebbe ancora di un plafond residuo di 0,5 milioni con la stessa percentuale del 170%.

Si ritiene, anche se ciò comporta maggiori complicazioni nel conteggio dell'agevolazione, che il terzo investimento (a scelta dell'impresa tra i due residui in relazione alla percentuale di ammortamento) debba essere suddiviso in due parti: per euro 500.000 euro la maggiorazione è pari al 170%, mentre per la parte residua (500.000 euro) la maggiorazione scende al 100%.

Per il terzo investimento, infine, la maggiorazione si ritiene pari al 100% per l'intero importo.

Inoltre, si ritiene doveroso sottolineare che, per le imprese che, entro il 31 dicembre 2018, hanno corrisposto un acconto almeno del 20% e hanno ottenuto la conferma dell'ordine da parte del venditore, e la cui consegna del bene avvenga entro il 31 dicembre 2019, si rendono applicabili le **precedenti** regole con conseguente maggiorazione del 150% a prescindere dall'importo dell'investimento stesso.

In buona sostanza, per gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2019 potranno aversi quattro diverse misure dell'agevolazione [150% (vecchio iper-ammortamento), 170%, 100% e 50% (nuovo iper-ammortamento)], ovvero nessuna agevolazione laddove l'importo ecceda la soglia di euro 20 milioni (senza tener conto degli investimenti che fruiscono della maggiorazione del 150% in base alle vecchie regole).

1.3. Rapporti tra l'iper-ammortamento "versione 2018" e l'iper-ammortamento "versione 2019"

L'iper-ammortamento depotenziato introdotto dalla Legge di Bilancio 2019 non si estende, come espressamente stabilito dal comma 61 (ultimo periodo) dell'art. 1/145, ai beni che usufruiscono della vigente agevolazione e, in particolare, agli investimenti effettuati nell'anno 2019 a fronte di ordini accettati dal fornitore entro la fine del 2018 con pagamento di acconti non inferiori al 20% del costo.

Questi ultimi investimenti, dunque, ancorché effettuati nel 2019 (cioè dopo l'entrata in vigore della L. n. 145/2018), rientrano tutti e **soltanto** nella disciplina previgente, che non viene abrogata né sostituita e che, peraltro, si presenta più vantaggiosa di quella "depotenziata" di cui alla citata L. n. 145/2018, quanto meno per i beni di più grosso valore.

Per far rientrare gli investimenti effettuati nel 2019 nella "vecchia norma" norma, sfruttando al meglio l'incentivo, occorre, in primo luogo, che entro il 31 dicembre 2018, venisse accettato l'ordine dal fornitore o, in generale, venisse stipulato un accordo contrattuale vincolante che avesse ad oggetto l'investimento.

Doveva altresì essere versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo complessivo risultante dal contratto⁴.

Se il costo a consuntivo supera, per una revisione di prezzo o per altre cause, quello indicato nel contratto, rendendo apparentemente incapiente l'acconto rispetto alla soglia minima del 20%, non si perde il beneficio regolato dalla norma attuale: l'importo coperto dall'acconto resta comunque agevolabile con la Legge n. 205/2017, mentre non lo sarà l'eccedenza.

Esempio - Si supponga un bene iper-ammortizzabile consegnato nel 2019 a fronte di ordine effettuato a fine 2018 per un prezzo di 1 mln di euro e acconto versato di 200.000 euro. Se a consuntivo il prezzo si colloca su 1.200.000 euro, a seguito di modifiche in corso d'opera, rendendo apparentemente incapiente l'acconto, l'iper-ammortamento previsto dalla attuale norma dovrebbe spettare comunque sull'importo di euro 1.000.000.

L'eccedenza di costo non coperta dall'ordine e dall'acconto del 2018 (nell'esempio pari a euro 200.000) non dovrebbe usufruire dell'iper-ammortamento attuale, ma dovrebbe comunque rientrare nell'agevolazione disposta dalla L. n. 145/2018, trattandosi pur sempre di un investimento realizzato nel 2019⁵.

⁴ In presenza di ordine e acconto pagato direttamente al fornitore, la scelta, anche dopo il 31 dicembre 2018, di avvalersi di una società di leasing, non invalida la tempestività della "prenotazione". All'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria, l'acconto sarà girato alla società di leasing quale maxi canone o anticipo contrattuale.

⁵ In senso conforme, nella risposta fornita dalle Entrate nell'incontro con la stampa del 24 maggio 2018, è stato affermato che, nel caso di investimento rientrante nel super-ammortamento con ordine accettato entro il 31 dicembre 2017 e effettuazione entro il 2018, l'eventuale eccedenza di costo rispetto all'importo coperto dal 20% di acconto non rientrava nella disciplina originaria (che

Terminata la contrattualizzazione a fine 2018, occorrerà poi verificare, per far rientrare l'investimento nella "vecchia disciplina", che l'effettuazione dell'investimento venga attuata entro la data limite del 31 dicembre 2019.

Le regole da considerare a tal fine sono note: l'investimento si considera effettuato alla data di competenza fiscale del costo ai sensi dell'art. 109, commi 1 e 2, del Tuir e dunque data di consegna o spedizione per le ordinarie compravendite (nonché per le acquisizioni mediante locazione finanziaria) e data di ultimazione della prestazione per gli investimenti mediante contratti di appalto.

Non è necessario che il bene, entro la data limite prevista dalla vigente disposizione (31 dicembre 2019), sia entrato in funzione e neppure che sia realizzata l'interconnessione e redatta la perizia. Queste due ulteriori condizioni riguardano infatti l'avvio della deduzione e non l'effettuazione.

Quindi, se il bene è consegnato nel 2019 (ordine e acconto del 20% entro il 31 dicembre 2018), ma entra in funzione e/o viene interconnesso nel 2020, la deduzione 150% (che partirà dal 2020) è comunque garantita secondo la "vecchia" disciplina.

1.4. Proroga del super ammortamento sui software

Premesso che il super-ammortamento sui beni materiali viene integralmente abbandonato (nonostante le primissime indiscrezioni), l'art. 1, co. 62, della Legge di Bilancio 2019 stabilisce che l'agevolazione sui beni immateriali potrà ancora essere fruita (con le regole 2018) sui beni immateriali acquisiti:

→ tra il **1.01.2019** e il **31.12.2019** o

→ entro il **31.12.2020** a condizione che, entro il 31.12.2019:

- l'ordine sia accettato dal fornitore;
- venga corrisposto un acconto pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione del bene.

Nulla è cambiato sotto il profilo della categoria degli *asset* rilevanti per il *bonus*, che restano quelli di cui alla Tabella B allegata alla L. n. 232/2016 (come integrato dall'art.1, co. 32 della L. n. 205/2017).

Inoltre, la norma non impone espressamente la localizzazione dell'investimento in strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato.

2. AGEVOLAZIONI PER LE IMPRESE CHE INVESTONO (MINI IRES SU INVESTIMENTI)

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 28-34, L. N. 145/2018

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2018

L'art. 1, co. 28-34, della L. n. 145/2018 introduce, con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, una nuova agevolazione consistente nella applicazione – a regime – dell'aliquota Ires ridotta di 9 punti percentuali su di un importo che si determina, con un meccanismo estremamente complesso, di cui si dirà nel prosieguo.

prevedeva una maggiorazione del 40%), ma poteva comunque usufruire di quella prorogata (con maggiorazione del 30%) dalla Legge n. 205/2017. Tale chiarimento non è stato però, poi, trasposto in un documento di prassi ufficiale.

2.1. Ambito soggettivo di applicazione

La c.d. “mini-Ires” si applica, ai sensi dell’art. 1, co. 28, della L. n. 145/2018, alle società e agli enti indicati nell’art. 73 del Tuir e, dunque, a

- 1) le s.p.a. e le s.a.p.a., le s.r.l., le società cooperative e le società di mutua assicurazione nonché le società europee [di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001] e le società cooperative europee [di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 (2)] residenti nel territorio dello Stato;
- 2) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- 3) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- 4) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Tuttavia, poi, al comma 33, la norma attrae alla disciplina in commento anche:

- 5) le ditte individuali;
- 6) le s.n.c. e le s.a.s.

in regime di contabilità ordinaria. Se, però, tali soggetti, si trovano in un regime di contabilità semplificata, il *bonus* si applica a condizione che le scritture contabili siano integrate con un apposito prospetto da cui risultino

- la destinazione della riserva dell’utile di esercizio;
- le vicende di questa riserva.

2.2. Ambito oggettivo di applicazione e quantificazione della base imponibile tassata con la mini-Ires

La norma in commento, la cui lettura è tutt’altro che agevole, prevede a partire dal 2019 l'applicazione dell’Ires ridotta al 15% (o di una minore Irap) al **MINOR IMPORTO** tra i due seguenti parametri:

❶ **UTILI ACCANTONATI a riserve diverse da quelle non disponibili;**

❷ **SOMMATORIA di**

- ▶ **INVESTIMENTI in beni strumentali materiali nuovi e**
- ▶ **COSTO DEL PERSONALE dipendente assunto a tempo determinato e indeterminato.**

A loro volta, le due variabili che concorrono al *quantum* agevolabile si quantificano, in presenza di talune condizioni, sulla base di ulteriori variabili:

⇒ con riferimento alle **RISERVE DI UTILI**

- rilevano solo quelli realmente conseguiti e dunque non sono agevolabili quelli derivanti da processi valutativi;
- rilevano gli utili realizzati a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2018⁶ e accantonati a riserva disponibile, al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci/partecipanti,

⇒ con riferimento agli **INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI**

- in generale rilevano la realizzazione, a partire dal 2019, di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l’ampliamento, la riattivazione, l’ammodernamento di impianti esistenti e l’acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione

⁶ Per l’esercizio 2019, si considererà l’utile del bilancio al 31 dicembre 2018 che viene destinato a riserva in forza della delibera di approvazione assunta nel corso di tale esercizio.

finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato. Sono esclusi gli investimenti in immobili e in veicoli di cui all'art. 164, comma 1, lettera b-bis)⁷ del Tuir.

- In particolare, poi, per ciascun periodo di imposta, è necessario quantificare l'ammontare degli investimenti agevolati (che concorrono alla determinazione della variabile sub ②): dalla Relazione tecnica, si evince, in presenza di un testo normativo particolarmente oscuro, che, per tutti gli investimenti oggettivamente e temporalmente rilevanti (cioè quelli in precedenza descritti), si considera, in ogni esercizio, il **MINORE IMPORTO** tra due variabili:

- gli **ammortamenti dedotti**⁸: dunque, per il 2019, si tratterà della quota (coefficiente di ammortamento dimezzato) sugli acquisti di tale esercizio che sono entrati in funzione entro il 31.12.2019. Per l'esercizio 2020, tale variabile sarà data dalla quota di ammortamento (intera) stanziata e dedotta sugli acquisti del 2019 oltre a quella (dimezzata) sugli investimenti rilevanti effettuati nel 2020. E così via anche per gli anni successivi, fino a quando, evidentemente, il processo di ammortamento fiscale avrà termine, ovvero il bene non sarà ceduto o dismesso (anche prima della cessazione dell'ammortamento)⁹.

- l'**incremento del costo non ancora ammortizzato fiscalmente** dei beni rilevanti, calcolato al lordo delle quote di ammortamento stanziate nell'esercizio, rispetto al corrispondente dato risultante al 31 dicembre 2018.

Le quote dedotte sui beni agevolati da non includere nel conteggio del residuo da ammortizzare sono, dunque, solo quelle stanziate nell'esercizio. Pertanto, nel calcolo del residuo da ammortizzare dell'esercizio 2019, le quote dedotte sui beni 2019 non vanno considerate. Nel calcolo del residuo da ammortizzare dell'esercizio 2020, invece, queste quote concorrono a formare il fondo ammortamento dedotto e pertanto riducono il residuo, mentre non rileveranno quelle dedotte nel 2020 sia su acquisti del 2020 che del 2019.

⇒ con riferimento al **COSTO DEL PERSONALE**

- rileva, in ciascun periodo d'imposta, solo se

- tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato e che

- si verifichi l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30 settembre 2018, nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci B.9) e B.14), rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

L'incremento è considerato limitatamente al personale impiegato per la maggior parte del periodo d'imposta nelle strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato, al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto¹⁰.

⁷ Pertanto, ragionando per esclusione, ciò starebbe a significare che assumono rilievo anche gli investimenti in autovetture di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 164 Tuir, ossia quelle esclusivamente strumentali (deducibili integralmente) e quelle ad uso promiscuo (deducibili al 20% o all'80% e nei limiti di un costo massimo fiscalmente riconosciuto).

⁸ La legge non richiama, nel calcolo della variabile, i canoni di leasing, pur essendo gli investimenti realizzati con tale forma di finanziamento pienamente rilevanti. Probabilmente questa lacuna verrà sanata con un chiarimento di prassi.

⁹ La legge non prevede, a differenza di quanto indicato dall'art. 7 del D.L. n. 87/2018 per i beni iper-ammortizzabili, il *recapture* della agevolazione in caso di cessione anticipata del bene; di fatto, però, il bene cessa comunque di concorrere alla agevolazione (come già avviene per il super-ammortamento) se viene ceduto prima del termine del periodo di ammortamento.

¹⁰ Per i soggetti che assumono la qualifica di datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.

I datori di lavoro possono usufruire dell'aliquota ridotta solo se rispettano, anche con riferimento alle unità lavorative che non danno diritto all'agevolazione, le prescrizioni dei contratti collettivi nazionali di lavoro e delle norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori previste dalle vigenti disposizioni.

Definito come sopra l'importo degli "investimenti agevolati" (❷) (sommato, se del caso, al costo dei neo-assunti post 30 settembre 2018), si procede ad effettuare il confronto con la variabile costituita dall'"utile di esercizio destinato a riserve diverse da quelle non disponibili" (❶).

Il reddito soggetto a aliquota Ires ridotta di 9 punti percentuali, vale a dire al 15%, è dato dal minore importo tra le due variabili, come sopra calcolate.

Bisogna, poi, prestare particolare attenzione ai seguenti casi:

- ↳ se l'imponibile complessivo realizzato dalla società è inferiore all'importo agevolato, l'Ires si quantifica interamente al 15% e l'eccedenza di agevolazione si riporta a nuovo;
- ↳ in ogni esercizio, se la variabile (❶) supera la variabile (❷) (o viceversa), la corrispondente eccedenza si riporta a nuovo per essere considerata nel calcolo dei periodi di imposta seguenti;
- ↳ altrettanto, se l'importo agevolabile (minore tra (❶) e la sommatoria (❷)) supera l'imponibile Ires dell'anno (il quale viene in tal modo interamente tassato al 15%), l'eccedenza di agevolazione si riporta ai successivi periodi di imposta per essere sommata al minore importo tra (❶) e (❷) del singolo esercizio.

2.3. Particolari regole di applicazione per consolidato, trasparenza e soggetti Irpef

La mini-Ires si applica, nel **consolidato fiscale** (art. 1, comma 31, L. n. 145/2018), sommando, nella dichiarazione di gruppo (Modello CNM), gli importi agevolati determinati in capo ad ogni singola società.

L'importo, precisa la norma, è utilizzato nei limiti dell'imponibile del consolidato, al netto delle perdite computate in diminuzione.

La Relazione ministeriale chiarisce che la parte di reddito ad aliquota agevolata che eccede l'imponibile complessivo non viene trasferita alla *fiscal unit*, ma resta nella disponibilità della società per essere riportata a nuovo.

Gli accordi di consolidato dovranno regolare le modalità con cui le diverse società trasferiscono questi importi in presenza di reddito complessivo del gruppo incapiente.

Nel caso di "grande" **trasparenza fiscale** di cui all'art. 115 del Tuir, il reddito soggetto ad aliquota agevolata, calcolato dalla società partecipata, è assegnato ai soci in proporzione alle rispettive percentuali di partecipazione agli utili.

Infine, quanto ai **soggetti Irpef**, l'imposta sul reddito delle persone fisiche è determinata applicando alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote di cui all'articolo 11 Tuir, ridotte di nove punti percentuali a partire da quella più elevata.

2.4. Possibilità di cumulo con altre agevolazioni

La norma non prevede divieti di cumulo della agevolazione con altri incentivi fiscali, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfettari di determinazione del reddito.

Conseguentemente, saranno computabili tra gli investimenti agevolabili anche quelli in beni sui quali la società stanZIA

- il super-ammortamento del 30% o
- l'iper-ammortamento (vecchia o nuova versione).

Trattasi di una previsione estremamente interessante: in presenza di ogni altra necessaria condizione, infatti,

I lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale sono computati nella base occupazionale in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto collettivo nazionale.

- ▶ per i beni super-ammortizzabili acquistati nel primo semestre del 2019 (con ordini e acconti 20% entro fine 2018), il *bonus* complessivo derivante dall'investimento sarà pari al **16,2%** del costo sostenuto (pari al 9% di minor aliquota Ires e al 7,2% di riduzione Ires sulla deduzione del 30% del costo), ripartito per la durata dell'ammortamento;
- ▶ per i beni iper-ammortizzabili con maggiorazione del 150% ("vecchio" iper-ammortamento), invece, il cumulo delle agevolazioni genererà un *tax saving* di Ires (ripartito per la durata dell'ammortamento) pari al **45%** del costo (9% di minor aliquota e 36% di riduzione Ires sulla deduzione del 150%).

3. BONUS FORMAZIONE 4.0

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 78-81, L. N. 145/2018

EFFICACIA TEMPORALE:

SPESE SOSTENUTE NEL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2018

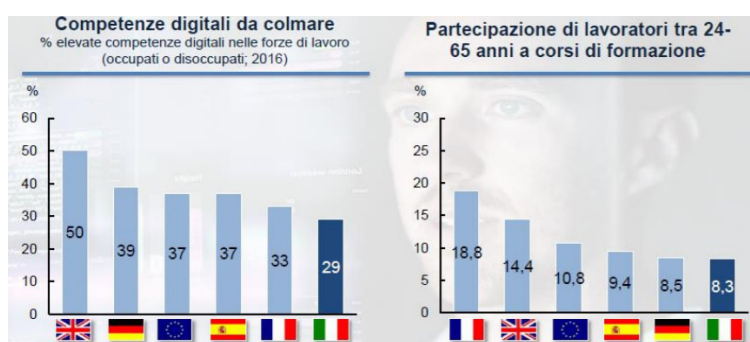
L'art. 1, co. 78-81, della L. n. 145/2018 ha prorogato (con alcune modifiche) anche per il periodo di imposta 2019, il credito di imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano nazionale Impresa 4.0, *bonus* istituito in via sperimentale, per il 2018, dall'art. 1, commi 46-56, della L. n. 207/2017 (Legge di Bilancio 2018).

Il Decreto di attuazione è stato emanato il 4 maggio 2018, ed è un Decreto interministeriale del Ministero dello Sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali¹¹.

3.1. Ambito soggettivo di applicazione

Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato (incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti), indipendentemente dall'attività economica esercitata, dalla natura giuridica, dalle dimensioni, dal regime contabile e dalle modalità di determinazione del reddito ai fini fiscali; gli enti non commerciali che esercitano attività commerciali possono accedere al beneficio in relazione al personale dipendente impiegato anche non esclusivamente in tali attività.

¹¹ L'obiettivo della normativa è quella di gestire il rischio di disoccupazione tecnologica e massimizzare le nuove opportunità lavorative legate alla quarta rivoluzione industriale, sviluppando nuove competenze digitali». In Italia è ancora oggi presente un gap di competenze di chi lavora. Proprio per questo il legislatore ha previsto questa agevolazione per le spese sostenute in questi ambiti per permettere alle imprese di garantire e incrementare la propria competitività e per rafforzare l'occupazione. A tal proposito, si riporta una *slide* del Mise sulla condizione della formazione in Italia, che fa meglio comprendere l'urgenza del nostro Legislatore.



Il beneficio non si applica alle «imprese in difficoltà», così come definite dall'art. 2, punto 18), del regolamento (UE) n. 651/2014.

3.2. Ambito oggettivo di applicazione

Possono accedere al credito d'imposta le attività di formazione (anche *on line*) finalizzate all'acquisizione o al consolidamento, da parte del personale dipendente dell'impresa, delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal «Piano nazionale Impresa 4.0». L'agevolazione spetta anche le imprese che non abbiano effettuato investimenti in beni materiali su cui si applicano l'iper o super-ammortamento.

E' una agevolazione «puntuale», non è previsto un meccanismo incrementale come, ad esempio, si applica nel caso del credito per R&S.

Costituiscono, in particolare, attività ammissibili al credito d'imposta le attività di formazione concernenti le seguenti tecnologie:

- a) big data e analisi dei dati;
- b) cloud e fog computing;
- c) cyber security;
- d) simulazione e sistemi cyber-fisici;
- e) prototipazione rapida;
- f) sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
- g) robotica avanzata e collaborativa;
- h) interfaccia uomo macchina;
- i) manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- l) internet delle cose e delle macchine;
- m) integrazione digitale dei processi aziendali.

Non sono agevolabili la formazione ordinaria organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

L'attività di formazione nei predetti settori più sopra indicati sono ammissibili a condizione che

- 1) il suo svolgimento sia espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente e che
- 2) con apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa, sia rilasciata a ciascun dipendente l'attestazione dell'effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili (con indicazione dell'ambito o degli ambiti aziendali individuati nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2018: vendita e *marketing*, informatica, tecniche e tecnologie di produzione).

Il D.M. precisa che l'agevolazione spetta

- ➡ per il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato;
- ➡ per il personale titolare di un contratto di apprendistato.

L'eventuale partecipazione alle attività di formazione anche di altri collaboratori non legati all'impresa da contratti di lavoro subordinato o di apprendistato non pregiudica l'applicazione del credito d'imposta, ma ovviamente per questi non spetterà il beneficio.

Se la formazione è esterna, rileva solo quella fatta da soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la regione o provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa, a Università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate, a soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001 e a soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37.

Le spese agevolabili sono unicamente:

- il **costo aziendale** riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione, calcolato come la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali i ratei del TFR, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile, oltre a eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede;
- le spese relative al personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'Allegato A della L. n. 205/2017 e che partecipi in veste di **docente** o **tutor** alle attività di formazione ammissibili; in questo caso, però, le spese ammissibili, non possono eccedere il 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente.

3.3. Quantificazione del credito di imposta

Il credito d'imposta, nella sua versione applicabile al 2019¹², spetta in misura

- del **50%** delle spese ammissibili sostenute dalle piccole imprese;
- del **40%** di quelle sostenute dalle medie imprese;
- del **30%** di quelle sostenute dalle grandi imprese, col limite massimo annuo di 200.000 euro.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione orizzontale a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione.

Non si applicano i limiti alla compensazione dei € 250.000 per l'utilizzo dei crediti d'imposta e il limite di compensazione complessiva di € 700.000¹³.

3.4. Oneri di rendicontazione e documentazione

L'art. 6 del D.M. prevede per le imprese non obbligate alla revisione legale dei conti, che l'apposita certificazione sia rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti.

Nei confronti del soggetto incaricato che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione, si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile, in quanto compatibili.

Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte:

- ➔ per la **formazione interna**: la relazione deve essere predisposta a cura del dipendente partecipante alle attività in veste di docente o tutor o dal responsabile aziendale delle attività di formazione.
- ➔ per la **formazione esterna**, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto formatore esterno.

Oltre alla predetta relazione, le imprese sono comunque tenute a conservare l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio.

La Circ. 3 dicembre 2018, n. 412088 ha chiarito, in merito al cumulo, con altri incentivi, che il credito d'imposta in esame è cumulabile senza limitazioni con i contributi ricevuti dall'impresa per i piani formativi finanziati dai Fondi interprofessionali che escludono dai costi ammissibili i costi del personale discente partecipante alla formazione: in tal caso, infatti, si tratta di due aiuti aventi la medesima finalità e riguardanti lo stesso progetto, ma aventi a oggetto costi ammissibili diversi.

¹² Nella "versione 2018", il credito d'imposta spettava in misura pari al 40% delle spese ammissibili sostenute nel periodo d'imposta agevolabile e nel limite massimo di 300.000 euro per ciascun beneficiario.

¹³ La norma istitutiva e il relativo decreto attuativo paiono essersi dimenticati del vincolo alla compensazione recato dall'art. 31 del D.L. n. 78/2010, che prevede un divieto di compensazione orizzontale dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a euro 1.500.

Nel caso in cui i costi ammissibili, invece, si sovrappongano, sarà necessario verificare che il cumulo dei due incentivi non superi l'intensità massima prevista dal regolamento 651/2014 (= 50% di tutti i costi ammissibili nella generalità dei casi).

4. ACE E IRI: ABOLIZIONE

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1, CO. 1080, L. N. 145/2018
EFFICACIA TEMPORALE:	A PARTIRE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2018 (PER L'IRI) A PARTIRE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2019 (PER L'ACE)

L'art. 1, co. 1080, della Legge di Bilancio 2019 provvede ad abrogare

- l'art. 1 del D.L. n. 201/2011, recante la disciplina della c.d. "ACE" e
- l'art. 1, co da 549 a 553, L. n. 232/2016, in tema di "IRI".

Addio, dunque, all'IRI e all'ACE per fare posto, secondo quanto si legge nella Nota di Aggiornamento al DEF 2018, inviata dal Governo al Parlamento, all'ampliamento del regime forfetario delle piccole partite IVA individuali e alla nuova "dual tax" delle società di capitali che affiancherà, all'ordinaria aliquota del 24%, una nuova aliquota ridotta al 15% che si applicherà sui redditi corrispondenti agli utili destinati all'acquisto di beni strumentali e alle nuove assunzioni, di cui si è detto nel precedente paragrafo n. 2.

4.1. Prime riflessioni conseguenti l'abolizione dell'ACE e alla mancanza di una vera disciplina transitoria

Se l'impatto riguardante l'IRI è contenuto (e riguarda solo la questione degli acconti), essendo un istituto di fatto mai applicato¹⁴, per quanto concerne l'ACE le ricadute di questo intervento abrogativo sono più delicate, trattandosi di una agevolazione diffusa tra i contribuenti.

In primis, va precisato che la Legge di Bilancio 2019, mentre per l'IRI prevede una cancellazione secca già dal 2018, per l'Ace dispone la salvaguardia dell'istituto ancora per tale annualità.

Per i soggetti con l'esercizio finanziario coincidente con l'anno solare, dunque, il periodo di imposta 2018 rappresenterà l'ultimo esercizio in cui calcolare l'incremento del "capitale proprio" esistente al 31 dicembre 2018 rispetto al medesimo valore esistente al 31 dicembre 2010, operare le dovute sterilizzazioni antielusive (oppure disattivarle, autonomamente o tramite interpello), confrontare il valore dell'incremento con il patrimonio netto di fine anno ed effettuare la variazione in diminuzione applicando l'aliquota dell'1,5%.

Ciò che manca nella norma in commento, però, è una vera e propria **DISCIPLINA TRANSITORIA**, perché diversi sono gli aspetti dubbi:

A) RIPORTO DELLE ECCEDENZE

La Legge di Bilancio, precisando che continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al **comma 2** dell'art. 3 del D.M. 3 agosto 2017 relativamente all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, fa sì che l'importo del rendimento

¹⁴ E che viene abrogato retroattivamente dal periodo di imposta 2018, in deroga alle disposizioni dello Statuto dei Diritti del Contribuente (cfr. Nota n. 52 - Nota di lettura alla Bozza di Legge di Bilancio 2019).

In origine, l'IRI avrebbe dovuto applicarsi dal 2017, ma l'art. 1 co. 1063 della L. 205/2017 ne aveva già differito la decorrenza al 2018. Con la nuova norma, in sostanza, l'IRI non risulta mai entrata in vigore.

nozionale ACE che supererà il reddito complessivo netto 2018 potrà dunque essere per certo riportato in avanti per esser dedotto nei periodi d'imposta successivi.

I primi commentatori avevano, però, avanzato delle perplessità sulla possibilità di poter anche convertire le eccedenze in un credito di imposta (da utilizzarsi – in cinque quote annuali di pari importo – esclusivamente a riduzione dell'IRAP dovuta fino a concorrenza dell'imposta stessa), atteso che la L. n. 145/2018 cita solo il predetto comma 2 dell'art. 3 e non già il successivo comma 3, che è quello che disciplina, per l'appunto, la conversione in credito di imposta.

A questo proposito, però, si osserva che se la Legge di Bilancio richiama l'articolo 3, comma 2 del decreto ministeriale, che a sua volta richiama il comma 3 e questo dovrebbe essere sufficiente a confermare la convertibilità.

In verità, la Relazione illustrativa al D.D.L. di Bilancio 2019 non solo conferma che è consentito l'utilizzo delle eccedenze ACE pregresse senza far alcuna distinzione in base all'epoca di maturazione, ma spiega anche che tale possibilità *“è dettata dall'esigenza di salvaguardare i diritti acquisiti”*. In tale ottica, conferma la Relazione, *“devono considerarsi utilizzabili le eccedenze Ace anche per i soggetti che partecipano al consolidato fiscale o alla trasparenza fiscale secondo le regole dettate dal Dm 3 agosto 2017”*.

A ben vedere, il beneficio ACE è fruibile secondo due modalità: l'eccedenza del rendimento nozionale rispetto al reddito complessivo netto, infatti, può essere

→ portata in deduzione ai fini delle imposte sui redditi, oppure

→ convertita in un credito d'imposta utilizzabile in compensazione per il versamento dell'Irap, con un'opzione che può essere esercitata dal contribuente solo nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui l'eccedenza è maturata.

Di conseguenza, per tutti gli esercizi in cui l'agevolazione ACE è stata in vigore, la trasmissione di ciascuna dichiarazione è coincisa con l'espressione di una specifica scelta del contribuente.

L'opzione manifestata dal contribuente costituisce una vera e propria manifestazione di volontà che, secondo la costante giurisprudenza di Cassazione, trasforma la dichiarazione dei redditi, per la parte interessata, in un vero e proprio atto negoziale, non revocabile (*ex pluribus*, Cass. sent. nn. 14550/2018, 1117/2018; 30172/2017).

Ne consegue, allora, che il diritto maturato nelle singole dichiarazioni dei redditi con riferimento a ciascun anno in cui si è registrata un'eccedenza ACE è intangibile: si tratta, infatti, di un diritto acquisito dal contribuente che potrebbe essere negato solo con un'espressa statuizione legislativa, resa in deroga all'art. 3 della L. n. 212/2000, in base al quale le norme tributarie «non hanno effetto retroattivo»; statuizione che nel caso di specie non esiste.

Si può quindi concludere che le eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e non ancora dedotte dal reddito imponibile Ires né convertite in crediti d'imposta Irap continueranno ad essere deducibili dall'imponibile Ires anche nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Alle stesse conclusioni, per gli stessi motivi sopra illustrati si deve giungere con riferimento ai crediti d'imposta utilizzabili in compensazione dell'Irap derivanti dalla eventuale conversione delle eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Si dovrebbe estendere questa conclusione anche al diritto di convertire l'eccedenza ACE 2018 nonostante, come detto, la Legge di Bilancio si limiti a richiamare il comma 2 e non anche il comma 3 dell'articolo 3, D.M. 3 agosto 2017 e la incerta esposizione degli effetti di cassa contenuti nella Relazione tecnica.

B) STERILIZZAZIONE DELLE NORME ANTIELUSIVE

Nulla, nella Legge di Bilancio in commento, viene detto a proposito di altri casi che impattano sulla determinazione del quantum agevolabile: si pensi, ad esempio, alle fattispecie come l'erogazione o il rimborso di finanziamenti infragruppo, così come l'investimento in titoli e valori mobiliari o il relativo smobilizzo, suscettibili di decrementare o incrementare il beneficio senza che vi siano apporti dei soci o accantonamenti di utili a riserva.

Se, quindi, una società può vantare un *plafond* di conferimenti e accantonamenti di utili a riserva di 900.000 euro e chiude il 2018 con una perdita fiscale, ma ha concesso un finanziamento di 300.000 euro a una controllata, l'eccedenza riportabile al 2019 ammonta a 9.000 euro (l'1,5% della differenza di 600.000).

Se nel 2019 il finanziamento venisse rimborsato, si tratta di comprendere se l'eccedenza da portare a riduzione del reddito debba continuare a computarsi nella misura di 9.000 euro o se, al contrario, si possa tenere conto del rimborso del finanziamento, ricalcolando *ex post* l'eccedenza nella misura di 13.500 euro (l'1,5% di 900.000).

Per cercare di dare una risposta alla problematica si deve ricordare che la stessa si era già posta, in termini simili, all'atto dell'abrogazione della DIT, in occasione della quale, così come oggi:

- si era dettato un principio generale, per cui l'agevolazione era soppressa;
- era stata introdotta una disciplina transitoria per cui i soggetti che avessero vantato una base DIT al 30 giugno 2001 potevano continuare a fruirne.

Questa disciplina transitoria era stata interpretata dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 4/2002, § 9) in modo restrittivo: la base DIT risultante al 30 giugno 2001 non avrebbe mai potuto incrementarsi per effetto del rimborso di finanziamenti alle controllate (ma avrebbe, al contrario, potuto decrementarsi per ulteriori finanziamenti concessi alle stesse, così come per la distribuzione di riserve ai soci). Solo di recente la questione è approdata in Cassazione e, con la sent. 13 settembre 2017, n. 21241, la Suprema Corte ha sconfessato l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, stabilendo la legittimità dei comportamenti delle società che, anche nei periodi d'imposta successivi all'abrogazione della DIT (si trattava, nel caso specifico, del 2002), aveva incrementato la base di calcolo dell'agevolazione a seguito dei rimborsi dei finanziamenti.

Dal punto di vista sostanziale le situazioni sono simili, anche se, guardando alla tecnica normativa utilizzata, all'atto dell'abrogazione della DIT si sosteneva che la società avrebbe potuto continuare a usufruire dell'agevolazione (pur se "congelata" alla data del 30 giugno 2001), mentre la Legge di bilancio 2019 ha ad oggetto le sole eccedenze che si formano alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018.

Se si guarda al contenuto della citata sentenza n. 21241/2017, però, vi sono passaggi che ben potrebbero essere adattati alla situazione che si prospetterà dal 2019: si evidenzia, infatti, che la riduzione della base DIT conseguente alla concessione di finanziamenti infragruppo (ma il discorso può essere allargato agli investimenti in titoli e valori mobiliari) ha il solo scopo di "bloccare", seppur temporaneamente, l'agevolazione nel momento in cui le risorse non sono state impiegate per l'ampliamento o il potenziamento dell'attività; tuttavia, *"il rilievo (in positivo, n.d.S.) del rimborso dei finanziamenti è solo, a ben vedere, quello di far cessare la situazione che, finché pendeva, privava di effetto ai fini DIT l'aumento di capitale"*.

In altre parole, se in vigore dell'agevolazione questa era stata compressa in virtù della destinazione della liquidità ad altri fini (il finanziamento della partecipata), essa dovrebbe riespandersi anche nel periodo transitorio che inizia dopo la sua soppressione, in quanto con il rimborso del finanziamento si ripristina semplicemente la condizione (l'utilizzo diretto dei fondi per il potenziamento dell'impresa) che avrebbe portato a un beneficio fiscale maggiore nei periodi d'imposta precedenti.

Se non si accoglie questa linea interpretativa, le società potrebbero valutare, nell’ottica della massimizzazione delle eccedenze riportabili, la richiesta alla partecipata del rimborso dei finanziamenti (o lo smobilizzo dei titoli e valori mobiliari), anche se il trade off tra i vantaggi fiscali conseguibili, tenuto conto del basso coefficiente dell’1,5%, e le problematiche operative che deriverebbero da tali operazioni potrebbe in più casi risultare negativo.

5. NUOVA DISCIPLINA INTERESSI PASSIVI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1 DEL D.LGS. N. 142/2018

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2018

5.1. *Revisione dell’art. 96 del Tuir in chiave antielusiva*

Con il D.Lgs. n. 142/2018 è stata data attuazione in Italia alla Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (c.d. ATAD 1)¹⁵.

Gli ambiti di intervento del decreto delegato in commento sono diversi, ma, in questo elaborato, ci si soffermerà solo sulle novità recate in tema di interessi passivi e sulle regole contenute dall’art. 96 del Tuir, che ha recepito i contenuti dell’art. 4 della Direttiva ATAD.

Tale previsione – volta a limitare la rilevanza fiscale degli interessi passivi - si è resa necessaria, per scoraggiare il ricorso sempre più frequente da parte dei gruppi di società al BEPS (*Base erosion and profit shifting*), attraverso pagamenti di interessi eccessivi. In quest’ottica, diviene, quindi, fondamentale fissare una percentuale di deducibilità che sia riferita agli utili imponibili del contribuente al lordo di interessi, imposte, deprezzamento e ammortamento (EBITDA).

5.2. *Ambito oggettivo di applicazione*

In merito all’ambito oggettivo di applicazione del nuovo art. 96 del Tuir¹⁶, due sembrano essere le modifiche più rilevanti:

- 1) l’inclusione degli interessi passivi capitalizzati e
- 2) i presupposti da verificare per l’individuazione degli interessi passivi e oneri assimilati cui applicare la limitazione di deducibilità.

☐ **INTERESSI PASSIVI CAPITALIZZATI**

Il nuovo comma 1 dell’art. 96 del Tuir attrae al proprio regime anche gli interessi passivi inclusi nel costo dei beni ai sensi dell’art. 110, co. 1, lett. b) del Tuir che, invece, sono espressamente esclusi dalla disciplina applicabile fino al 2018.

La modifica trae origine dalla necessità di adeguare la disposizione alla definizione di “oneri finanziari” prevista dalla Direttiva, ovvero “*gli interessi passivi su tutte le forme di debito nonché altri*

¹⁵ Come modificata dalla Direttiva UE 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi (c.d. ATAD 2)

¹⁶ Per le società di persone e per le imprese individuali, le regole sugli oneri finanziari restano quelle dell’art. 61 del Tuir che prevede la deducibilità, senza limiti quantitativi, degli interessi che presentano il requisito di inerenza

oneri economicamente equivalenti a interessi e costi sostenuti in relazione alla raccolta di finanziamenti ai sensi del diritto nazionale, inclusi, in via esemplificativa ma non esclusiva, [...] interessi capitalizzati inclusi nel valore di bilancio dell'attivo corrispondente o l'ammortamento degli interessi capitalizzati".

L'applicazione concreta, però, della disposizione dà origine ad alcune questioni interpretative.

In primo luogo, dal tenore letterale della norma, non è chiaro se la verifica di deducibilità debba essere effettuata per l'intero importo degli interessi capitalizzati nel periodo di imposta di sostenimento ovvero in base alla quota di interesse che transita a Conto economico sotto forma di maggior ammortamento del bene.

Al riguardo, la Relazione illustrativa precisa che *"ciò comporterà la verifica della deducibilità di tali interessi nell'anno in cui sono rilevati contabilmente e capitalizzati, con conseguente eventuale loro indeducibilità totale o parziale, fermo restando il riconoscimento integrale, ai fini fiscali, del valore contabile del bene ad incremento del quale è stata operata la capitalizzazione"*.

❑ INDIVIDUAZIONE DEGLI INTERESSI PASSIVI E ONERI ASSIMILATI

Il nuovo comma 3 dell'art. 96 del Tuir individua gli "interessi passivi" (ma anche attivi) e gli oneri (e proventi) finanziari assimilati da assoggettare alla disciplina laddove ricorrano i seguenti presupposti:

- 1) *"sono **qualificati come tali dai principi contabili adottati dall'impresa** e per i quali tale qualificazione è **confermata dalle disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244**, dei commi 7-quater e 7-quinquies dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 e del comma 11 dell'articolo 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 17 febbraio 2017, n. 19"*;
- 2) *"derivano da un'operazione o da un rapporto contrattuale aventi **causa finanziaria** o da un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa"*.

Rispetto alla vigente formulazione del comma 3 dell'art. 96 del Tuir:

- è venuta quindi meno l'elencazione delle operazioni che danno luogo a componenti finanziari rientranti nell'art. 96 del Tuir;
- permane il riferimento ai rapporti aventi causa finanziaria;
- è stato aggiunto il richiamo ai rapporti contrattuali contenenti una componente di finanziamento significativa, nonché la condizione che l'onere/provento finanziario sia così qualificato in bilancio e dalla normativa (fiscale) secondaria applicabile ai soggetti in derivazione rafforzata.

A ben vedere anche la nuova formulazione normativa non è esente da alcune criticità: infatti, già a normativa vigente si discute del rapporto tra la nozione "contabile" di interesse passivo e onere assimilato e la nozione declinata dal comma 3 dell'art. 96 del Tuir, soprattutto per i soggetti in derivazione rafforzata per i quali, ai sensi dell'art. 83 del Tuir, ai fini della determinazione della base imponibile Ires, valgono le "diverse" qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dai rispettivi principi contabili e per i quali, quindi, la classificazione in bilancio di un onere finanziario dovrebbe comportare, in quanto espressione della rappresentazione sostanziale dei fenomeni aziendali, l'inclusione nel novero dell'attuale art. 96 del Tuir.

Il nuovo comma 3 dell'art. 96 del Tuir, invece, contiene l'esplicito richiamo a che l'onere/provento finanziario sia così qualificato in bilancio e dalla normativa secondaria applicabile ai soggetti in derivazione rafforzata: la Relazione illustrativa motiva questa scelta in quanto *"il Final Report dell'Action 4 del progetto BEPS (...) afferma che le limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi devono applicarsi, oltretutto agli interessi passivi su qualunque forma di debito, anche agli altri «pagamenti finanziari» che sono economicamente equivalenti agli interessi passivi, dovendosi accertare tale equivalenza sulla base della sostanza economica e non della forma giuridica"* e, quindi, *"tenuto conto del*

fatto che la rappresentazione contabile fondata sulla sostanza economica caratterizza tanto i bilanci dei soggetti IAS adopter quanto quelli dei soggetti che adottano i principi contabili emanati dall'OIC, si è ritenuto opportuno delimitare l'ambito di applicazione della norma agli interessi, attivi e passivi, che siano qualificati come tali dai principi contabili adottati dall'impresa e per i quali tale qualificazione contabile sia confermata dal D.M. 1° aprile 2009, n. 48, dal D.M. 8 giugno 2011, dal D.M. 3 agosto 2017 e dai decreti che saranno eventualmente emanati in futuro al fine di disciplinare i profili fiscali di nuovi principi contabili emanati dallo IASB o dall'OIC¹⁷.

Comunque, una volta individuato l'onere o provento finanziario così qualificato ai fini contabili occorre che tale qualificazione sia **confermata** (o più propriamente non smentita) dalle disposizioni contenute nella normativa secondaria di attuazione/declinazione della derivazione rafforzata.

Al riguardo, la citata Relazione illustrativa precisa che *“la necessità che la qualificazione contabile di interesse trovi conferma sul piano fiscale comporta, a titolo di esempio, che non rientrano nell'ambito di applicazione della norma:*

- gli interessi contabilizzati in relazione a operazioni di pronti contro termine aventi ad oggetto titoli azionari o strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44; a tali operazioni - che, sotto il profilo contabile, comportano la rilevazione di interessi connessi alla messa a disposizione di una provvista di danaro a favore del cedente a pronti - non si applica, per effetto dell'articolo 3 del D.M. 1° aprile 2009 n. 48, la derivazione rafforzata; ne discende la irrilevanza ai fini fiscali (e, quindi, anche ai fini della norma in esame) dei suddetti interessi;*
- gli interessi contabilizzati per effetto dell'attualizzazione delle passività di scadenza o ammontare incerti: ad essi l'articolo 9 del D.M. 8 giugno 2011 attribuisce, infatti, la natura di accantonamenti [...].”*

Un dubbio appare legittimo in merito all'applicabilità di tale condizione nei confronti delle “micro imprese” che, come è noto, sono escluse dalla derivazione rafforzata e determinano il reddito imponibile IRES in derivazione giuridica (o semplice).

Inoltre, proprio in virtù dell'esclusione dalla derivazione rafforzata, nei confronti di tali soggetti non trova applicazione, a norma dell'art. 83 comma 1-bis del Tuir, neanche la normativa secondaria di attuazione.

L'ulteriore condizione che deve ricorrere ai fini dell'inclusione dell'onere (o provento) finanziario nell'ambito di applicazione dell'art. 96 del Tuir è che derivi da un'operazione o da un rapporto contrattuale aventi causa finanziaria o da un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa.

Il riferimento al rapporto contrattuale avente causa finanziaria è già contenuto nel vigente art. 96 del Tuir e l'Agenzia delle Entrate ha fatto riferimento ai rapporti che, da un punto di vista giuridico, abbiano causa finanziaria, cioè la funzione di consentire ad una parte di ottenere la disponibilità temporanea di un capitale. Sono, quindi, rilevanti non solo gli oneri e di proventi derivanti da un mutuo e obbligazioni e titoli similari, ma anche a quelli derivanti da altri titoli, diversi dalle azioni e strumenti assimilati, da rapporti di deposito e conto corrente bancario, apertura di credito, sconto e cessione pro solvendo di crediti, in quanto tali rapporti hanno causa finanziaria.

¹⁷ Al riguardo, va osservato che le attuali regole contabili non sempre impongono di rilevare come interesse quello che, in termini sostanziali, rappresenta senza dubbio un onere finanziario.

Si pensi alle società ITA Gaap che stanno sotto i limiti dell'art. 2435-bis c.c. e non sono tenute (ma solo facoltizzate) ad attualizzare crediti e debiti emergenti da operazioni commerciali aventi sicuramente una componente finanziaria significativa. Si pensi, pure, al caso dei soggetti IAS/IFRS adopter che gestiscono portafogli di strumenti finanziari al fair value e non rilevano gli interessi maturati nell'esercizio di riferimento che rimangono “assorbiti” nella dinamica complessiva del fair value.

Per quanto riguarda invece la novità del riferimento ai *“rapporti contrattuali contenenti una componente di finanziamento significativa”*, la formulazione normativa è tale da comprendere anche gli oneri finanziari derivanti da debiti di natura **commerciale**.

La stessa Relazione illustrativa precisa che *“per effetto di tale definizione rientreranno nell’ambito di applicazione dei limiti di deducibilità anche gli interessi derivanti da debiti di natura commerciale, qualora essi siano rilevati contabilmente, in quanto il contratto di fornitura di beni o di prestazione di servizi contiene una componente di finanziamento da ritenersi significativa ai sensi dell’IFRS 15”*.

Analogamente, la norma dovrebbe trovare applicazione anche nei confronti delle società che adottano gli standard contabili nazionali in presenza di debiti di fornitura valorizzati al costo ammortizzato con attualizzazione, ai sensi dell’OIC 19, ancorché trattasi di fattispecie non frequente.

In tema, può anche essere fatto l’esempio degli interessi che emergono nel bilancio del locatario nella contabilizzazione di un leasing operativo ai sensi dell’IFRS 16.

5.3. Nuove soglie di deducibilità: interessi attivi e ROL “fiscale”

Sul piano del funzionamento del meccanismo di limitazione della deducibilità degli interessi passivi e oneri assimilati, due sono le novità più rilevanti:

- 1) l’introduzione della **riportabilità in avanti degli interessi attivi** non utilizzati e, dall’altro,
- 2) la sostituzione del ROL calcolato partendo dai dati di bilancio con un **ROL di matrice fiscale**.

❑ INTERESSI ATTIVI ECCEDENTI RIPORTABILI

In applicazione della “vecchia” normativa, gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d’imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. Non è previsto alcun meccanismo di riporto in avanti dell’eventuale eccedenza di interessi attivi di periodo non utilizzata.

Con le modifiche introdotte dall’art. 1 del D.Lgs. n. 142/2018, invece, viene consentito, da un lato, il riporto dell’eventuale eccedenza degli interessi attivi ai periodi di imposta successivi e, dall’altro, l’utilizzo di detta eccedenza in compensazione degli interessi passivi.

❑ IL NUOVO ROL “FISCALE” E A TEMPO DETERMINATO

Il Legislatore delegato è intervenuto, altresì, sulle modalità di determinazione del ROL, passando da un approccio di calcolo che ha base nei dati contabili, a un approccio fondato sulla disciplina fiscale.

Ciò al dichiarato fine di conformarsi a quanto previsto dall’art. 4, § 2, della Direttiva ATAD19.

A norma della vecchia versione dell’art. 96 del Tuir, per ROL della gestione caratteristica si intendeva la differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione di cui al comma 1 lett. A) e B) del Conto economico, con esclusione delle voci 10 lett. a) e b) – relative, rispettivamente, all’ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, nonché dei canoni di leasing (capitale e oneri finanziari) di beni strumentali. Nel computo del ROL non si doveva, inoltre, tenere conto delle componenti positive e negative derivanti da trasferimenti di azienda.

Il nuovo comma 4 dell’art. 96 del Tuir, pur conservando il puntamento alle voci di Conto economico già previste, introduce la precisazione che le stesse debbano essere assunte *“nella misura risultante dall’applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa”*.

Sul punto, la Relazione illustrativa al provvedimento ha chiarito che ciò comporta, ad esempio, che i costi per utenze telefoniche, classificati in una voce di Conto economico rilevante ai fini del ROL, saranno assunti non integralmente ma per l’importo fiscalmente deducibile, pari all’80%.

Ma non solo: la rilevanza, ai fini del calcolo del ROL, dei valori fiscali comporta anche che, nel caso di doppio binario contabile-fiscale, i valori rilevanti siano quelli previsti dalla normativa fiscale.

Inoltre, vengono attratte nel ROL fiscale anche componenti reddituali contabilizzate in voci non comprese nelle voci A e B del Conto economico: la Relazione illustrativa fa riferimento, ad esempio, alle componenti finanziarie e attuariali che i soggetti IAS/IFRS contabilizzano per il TFR che, quindi, vengono attratte nella determinazione del ROL fiscale.

Un'ulteriore precisazione contenuta nella Relazione riguarda il tema dei "redditi esenti" esclusi espressamente dalla Direttiva (art. 4, § 2) per il calcolo dell'EBITDA e ora, conseguentemente esclusi dal calcolo del ROL.

La Relazione differenzia la detassazione di un componente positivo di reddito classificato contabilmente tra le voci di Conto economico rilevanti ai fini del ROL o come detassazione del risultato della somma algebrica di componenti positivi e negativi di reddito classificati contabilmente in tali voci (come l'esclusione da tassazione di una quota del reddito in applicazione del regime di Patent Box o l'esclusione del reddito delle stabili organizzazioni estere nel caso di opzione per il regime di *branch exemption*), che dovrà essere computato con segno negativo ai fini del calcolo del ROL fiscale, dalla detassazione di un ammontare di reddito privo di collegamento specifico con voci di Conto economico rilevanti ai fini del ROL (come la deduzione dal reddito complessivo derivante dall'applicazione dell'ACE), che non dovrà essere computato con segno negativo ai fini del calcolo del "ROL fiscale".

Da ultimo, va evidenziato che la nuova norma introduce un limite temporale al riporto del ROL non utilizzato, individuato (conformemente alla Direttiva) in **cinque periodi di imposta**. La previsione di tale limite ha reso, altresì, necessaria l'introduzione di specifiche modalità di consumazione del ROL: il nuovo comma 2 dell'art. 96 del Tuir prevede, infatti, che si utilizzi prioritariamente il 30% del ROL di periodo e, successivamente, il 30% del ROL riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente. In pratica, si applica un criterio "FIFO" che prevede la consumazione prioritaria dell'eccedenza di ROL formatasi nel periodo d'imposta meno recente.

5.4. Regime transitorio

Il nuovo art. 96 del Tuir si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

L'art. 13, co. da 2 a 5, del D.Lgs. n. 142/2018 introduce una specifica disciplina transitoria per gestire il passaggio dall'attuale normativa alla nuova.

In particolare, è previsto che il riporto ai successivi periodi d'imposta degli interessi passivi "eccedenti" si applichi anche alle eccedenze di interessi passivi generatesi in periodi d'imposta precedenti l'introduzione della nuova normativa.

Inoltre, per gestire il passaggio dal ROL contabile al ROL fiscale si prevede che, per la determinazione di quest'ultimo, non si tenga conto

- 1) dei componenti positivi e negativi di reddito già imputati a Conto economico negli esercizi precedenti e
- 2) delle voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della nuova disciplina e che rappresentano una "*rettifica con segno opposto*" di voci del valore e dei costi della produzione rilevate in periodi d'imposta di vigenza della attuale disciplina vadano assunte per il loro valore contabile, anche qualora diverso dal valore fiscale¹⁸.

¹⁸ Ad esempio, una sopravvenienza passiva indeducibile contabilizzata nel 2019 a fronte di un ricavo iscritto nel 2018 ridurrà il ROL 2019 (anche se indeducibile e dunque non rilevante fiscalmente). Viceversa, una sopravvenienza attiva non imponibile iscritta nel 2019 per il venir meno di un fondo generato da un accantonamento tassato del 2018 (che era stato considerato nel calcolo del ROL contabile di tale esercizio) sarà pienamente rilevante per il ROL "fiscale" del 2019.

Non viene previsto, invece, il riporto delle eccedenze di ROL inutilizzato le quali, se formatesi fino all'esercizio 2018, **non saranno riportabili in avanti**, salvo quanto previsto per i prestiti stipulati fino al 17 giugno 2016.

Infatti, il Legislatore delegato ha introdotto per gli interessi passivi correlati a prestiti stipulati dall'impresa prima del 17 giugno 2016 e la cui durata o il cui importo non sono stati aumentati successivamente a tale data, vi sia una sorta di "ultrattività" del riporto del "ROL contabile", così che – spiega la Relazione illustrativa – *"per la loro deducibilità si possa continuare a fare affidamento (anche) sul plafond di ROL generato in vigenza della precedente disciplina e non utilizzato, che non sarà, quindi, perso per effetto del passaggio alla nuova disciplina"*.

A tal fine, il contribuente deve scegliere se, ai fini della deduzione degli interessi passivi compresi in tale regime transitorio, intende utilizzare prioritariamente il plafond di deducibilità garantito dal nuovo articolo 96 del Tuir o l'eccedenza di ROL contabile generatasi ai sensi della disciplina previgente e che, al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, non risulta ancora utilizzata.

6. NUOVA "ROTTAMAZIONE DEI RUOLI"

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ARTT. 3-4-5 DEL D.L. N. 119/2018 E SS.MM. ART. 1, CO. 184-198, L. N. 145/2018
EFFICACIA TEMPORALE:	≠

Il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 è intervenuto nuovamente in materia fiscale, con l'intento di favorire la possibilità, per i contribuenti in difficoltà, di avvalersi di nuove forme di definizione, che permettano agli stessi l'estinzione del proprio debito.

In questa sede, si analizzeranno gli istituti della

- definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione,
- lo stralcio dei debiti fino a mille euro, nonché
- la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'UE.

6.1. Terza riproposizione della definizione dei carichi affidati all'Agente della riscossione (la c.d. "rottamazione ter")

Per quanto concerne la definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione, viene varata una nuova edizione della rottamazione delle cartelle di pagamento, per i carichi affidati agli agenti dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

L'agevolazione si caratterizza per lo stralcio degli importi dovuti a titolo di sanzioni ed interessi di mora, restando, viceversa, da corrispondere la sorte capitale, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e l'aggio esattoriale¹⁹.

¹⁹ Alcune fattispecie non sono incluse nella rottamazione. Si tratta dei seguenti casi:

- somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con la normativa dell'Unione Europea;
- crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie e/o contributive e/o relative ai premi dovuti agli enti previdenziali (sanzioni Antitrust, CONSOB, Banca d'Italia, al lavoro nero, al riciclaggio, alle sanzioni valutarie e così via);

Sostanzialmente, la struttura della norma riprende l'assetto delle precedenti edizioni delle definizioni agevolate: i contribuenti, infatti, potranno estinguere i loro debiti, corrispondendo unicamente gli importi dovuti a titolo di capitale e di interessi di ritardata iscrizione a ruolo; gli importi dovuti a titolo di aggio all'Agente della Riscossione, nonché quelli relativi al rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle notifiche delle cartelle.

Con riferimento alle cartelle inerenti alle sanzioni amministrative relative a violazioni al Codice della Strada, invece, non dovranno essere corrisposte le sole maggiorazioni.

I termini di **PAGAMENTO** delle somme dovute sono stati estesi in circa cinque anni, con un tasso di interesse ridotto rispetto alle versioni precedenti.

In particolare, la norma, al co. 1, a seguito delle modifiche recate al testo in sede di conversione, stabilisce che i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 possono essere estinti, senza corrispondere le sanzioni e gli interessi di mora versando

⇒ in **unica** soluzione entro il 31 luglio 2019, o

⇒ nel numero massimo di **18 rate** consecutive, di cui

- ▶ la prima e la seconda di importo pari al 10% delle somme complessivamente dovute per la definizione, scadenti rispettivamente il 31 luglio 2019 e il 30 novembre 2019;
- ▶ le restanti (in totale, pari all'80% del dovuto), di uguale ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020,

le somme:

a) affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi;

b) maturate a favore dell'Agente della riscossione, a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

In tal caso, saranno dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo.

Il pagamento è eseguibile:

- tramite domiciliazione bancaria sul conto corrente indicato dal debitore nella domanda;
- mediante i bollettini precompilati allegati alla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- presso gli uffici dell'Agente della riscossione, anche mediante compensazione dei crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle Pubbliche amministrazioni.

È in ogni caso esclusa la compensazione nel modello F24, mediante crediti disponibili.

Con riferimento alla **PROCEDURA** di accesso, la disciplina ricalca quella precedente.

Infatti il debitore, una volta verificati dal sito internet o presso gli sportelli di Agenzia delle Entrate-Riscossione i dati circa i carichi definibili, dovrà manifestare all'agente della riscossione la propria volontà di procedere alla definizione, rendendo, entro il **30 aprile 2019**, apposita dichiarazione - che potrà essere anche integrata fino a tale data - con le modalità ed in conformità alla modulistica che lo stesso agente pubblicherà sul proprio sito internet nel termine massimo di venti giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto; in tale dichiarazione, il debitore avrà la facoltà di scegliere altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo osservato in precedenza.

Come avveniva anche per le precedenti definizioni agevolate, nella dichiarazione, il debitore dovrà indicare l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi ed assumere l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

• sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada.

Per queste ultime violazioni, la norma precisa che la rottamazione è possibile limitatamente agli interessi, quindi le sanzioni rimangono dovute (vengono meno, però, anche le maggiorazioni previste dall'art. 27 co. 6 della L. 689/81).

Nella attuale formulazione, il Legislatore ha stabilito che, per la sospensione di tali giudizi, sarà necessaria la produzione di copia della dichiarazione. La successiva estinzione sarà poi subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione ed alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice sarà tenuto a revocare la sospensione, su istanza di una delle parti. Appare tuttavia abbastanza remota la circostanza per cui il debitore, qualora risulti inadempiente rispetto alla richiesta di definizione, avrà interesse a chiedere la revoca della sospensione.

Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, resteranno definitivamente acquisite e non saranno rimborsabili.

A seguito della presentazione della dichiarazione:

- a) vengono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- b) vengono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- c) non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- d) non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- e) non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- f) il debitore non è considerato inadempiente ai fini di cui agli artt. 28-ter e 48-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- g) in sede di conversione del D.L. n. 119/2018, è stato altresì previsto che i soggetti che ricorrono alla rottamazione-ter possono ottenere il Durc. L'Inps, nel recente messaggio n. 4844/2018, ha precisato che *"(...) a decorrere dal 19 dicembre 2018, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 136/2018, le richieste di verifica della regolarità contributiva, anche se pervenute anteriormente a tale data ed ancora in corso di istruttoria, dovranno essere definite con l'attestazione della regolarità sempreché non sussistano ulteriori esposizioni debitorie in altre Gestioni o sezioni. La definizione della richiesta di verifica con tale esito, in assenza di registrazione sugli archivi della procedura «Gestione AVA» richiede l'accertamento presso l'Agente della Riscossione dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata di cui all'articolo 3 del D.L. n. 119/2018"*.

L'Agente della riscossione, da parte sua, entro il **30 giugno 2019**, dovrà comunicare, ai debitori che abbiano presentato la dichiarazione, l'ammontare complessivo delle somme dovute, nonché quello delle singole rate, ed il giorno ed il mese di scadenza di ciascuna di esse.

La norma prevede poi che, limitatamente ai debiti definibili per i quali è stata presentata la dichiarazione:

- ➔ alla data del 31 luglio 2019, le precedenti dilazioni sospese siano automaticamente revocate e non possano essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- ➔ il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determini l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo²⁰ versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento, la definizione non produrrà effetti e riprenderanno a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione.

²⁰ Nei casi di tardivo versamento delle relative rate non superiore a cinque giorni, l'effetto di inefficacia della definizione non si produce e non sono dovuti interessi.

In tal caso:

- 1) i versamenti effettuati saranno acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto e non determineranno l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione proseguirà l'attività di recupero;
- 2) il pagamento non potrà essere rateizzato ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973.

Il Legislatore ha inoltre stabilito che possono essere ricompresi nella definizione agevolata anche i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della riscossione che rientrano nelle procedure di composizione della crisi nelle procedure di sovraindebitamento, con la possibilità di effettuare il pagamento del debito, anche falcidiato, con le modalità e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione dell'accordo o del piano del consumatore.

Il Legislatore, poi, regola la fattispecie relativa ai contribuenti che abbiano in corso **precedenti definizioni agevolate**, i quali potranno beneficiare di un nuovo differimento.

Infatti, fatto salvo lo stralcio delle posizioni debitorie fino a mille euro (di cui si dirà più oltre), l'integrale pagamento, entro il termine differito al 7 dicembre 2018, delle somme residue relative alla adesione alla precedente definizione, in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, ha determinato, per i debitori che vi avessero provveduto, il differimento automatico del versamento delle restanti somme, che dovrà essere effettuato o in unica soluzione entro il 31 luglio 2019 o, in alternativa, in dieci rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, a decorrere dal 2019.

Tali importi sconteranno anche un tasso di interesse più favorevole, poiché gli stessi, a decorrere dal 1° agosto 2019, saranno computati al tasso dello 0,3% annuo.

Per tali posizioni, sarà onere dell'Agente della riscossione, senza dunque alcun adempimento da parte del contribuente, inviare a tali soggetti, entro il 30 giugno 2019, un'apposita comunicazione, unitamente ai bollettini precompilati per il pagamento delle somme dovute alle nuove scadenze, anche tenendo conto di quelle stralciate, in quanto inferiori ai mille euro.

La disposizione precisa poi che, anche in tal caso, il pagamento integrale o il versamento della prima rata differita determineranno l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto. Con riferimento a tale ultima previsione, sembra potersi affermare, tuttavia, che l'importo del credito azionato in forza della procedura esecutive dovrà essere ridotto per l'ammontare delle somme eventualmente corrisposte, tenendo altresì conto dell'eventuale stralcio di quelle fino ai mille euro.

La mancanza del pagamento, entro il termine differito del 7 dicembre 2018, delle somme dovute in forza della adesione alla definizione precedente - fatto salvo gli importi oggetto di stralcio - renderà improcedibile la dichiarazione presentata e la conseguente domanda. Si ritiene tuttavia che il contribuente, qualora abbia pagato la scadenza di ottobre 2018, potrà, qualora lo ritenga, continuare a pagare la precedente dilazione²¹.

²¹ La previsione di favore è estesa poi anche nei confronti dei soggetti che avevano beneficiato delle proroghe e sospensione dei termini, in quanto colpiti dagli eventi sismici del 2016. A favore di tali categorie, relativamente ai debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 settembre 2017, gli stessi potranno effettuare il pagamento delle residue somme dovute ai fini delle definizioni agevolate o in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019 o in dieci rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019. Su tali importi saranno dovuti, dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso dello 0,3% annuo. Anche in tale fattispecie varranno le regole sia per l'invio da parte dell'Agente della riscossione dei bollettini che le previsioni relative al pagamento ed alla estinzione delle procedure esecutive.

6.2. Stralcio dei debiti fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010

Il Decreto Legge in esame ha poi previsto un annullamento automatico per i debiti di **importo residuo**, alla data di entrata in vigore del Decreto, fino a 1.000 euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, anche se riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di definizione agevolata.

Pertanto, con riferimento a tale previsione, il debitore non dovrà compiere alcuna azione, trattandosi di un annullamento *ex lege* che è stato effettuato in data 31 dicembre 2018, per permettere lo svolgimento di adempimenti tecnici e contabili. Gli effetti derivanti dalla cancellazione dovrebbero poi riguardare ogni situazione nella quale la stessa si verifichi, dalle rateazioni fino alle procedure esecutive.

❑ Definizione di importo residuo

In primis, va osservato come il limite di 1.000,00 euro deve essere determinato in relazione al singolo carico, dove per singolo carico si intende la partita di ruolo, come somma delle voci per capitale (esempio, imposta, contributo o altra entrata), sanzioni e interessi.

Per quanto concerne la definizione “**importo residuo**”, occorre domandarsi cosa si intenda con tale terminologia.

In altre parole, ci si chiede se tale importo debba essere visto come una sorta di franchigia, per cui un debito originariamente più consistente, raggiunta - in forza di intervenuti pagamenti, sgravi o altre fattispecie che possano incidere sul ruolo - la soglia dei 1.000 euro, non debba più essere corrisposto.

L'utilizzo del termine “residuo”, infatti, come anche il richiamo della stessa norma anche alle ipotesi di definizione agevolata, lascerebbero intendere che, originariamente, l'importo iscritto a ruolo fosse maggiore.

❑ Destino delle somme già versate

Nel caso in cui il contribuente abbia già versato delle somme

- ➔ anteriamente alla data di entrata in vigore del Decreto, esse resteranno definitivamente acquisite;
- ➔ dalla data di entrata in vigore del Decreto, saranno, invece, imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti eventualmente inclusi nella definizione agevolata anteriormente al versamento, ovvero, in mancanza, a debiti scaduti o in scadenza e, in assenza anche di questi ultimi, saranno rimborsate.

6.3. Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie della UE

L'art. 5 del D.L. n. 119/2018 ha previsto altresì la possibilità, per i debiti relativi ai carichi affidati agli Agenti della riscossione, dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, a titolo di risorse proprie dell'Unione Europea e di IVA riscossa all'importazione, di estinguerli con le medesime modalità di cui alla rottamazione-*ter*, ma con le seguenti deroghe:

- a) limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali, il debitore sarà tenuto a corrispondere, in aggiunta alle somme per capitale, interessi ed aggio:
 - 1) a decorrere dal 1° maggio 2016 e fino al 31 luglio 2019, gli interessi di mora (previsti dall'art. 114, paragrafo 1, del Reg. UE 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, fatto salvo quanto previsto ai paragrafi 3 e 4 dello stesso art. 114);
 - 2) dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo;

- b) entro il 31 maggio 2019, l'Agente della riscossione dovrà trasmettere, anche in via telematica, l'elenco dei singoli carichi compresi nelle dichiarazioni di adesione alla definizione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che, determinato l'importo degli interessi di mora, lo comunicherà al medesimo Agente, entro il 15 giugno 2019, con le stesse modalità;
- c) entro il 31 luglio 2019, l'Agente della riscossione dovrà comunicare ai debitori che hanno presentato la dichiarazione, l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, ed il giorno ed il mese di scadenza di ciascuna di esse;
- d) il pagamento dell'unica o della prima rata delle somme dovute a titolo di definizione scadrà il 30 settembre 2019; la seconda rata il 30 novembre 2019 e le restanti rate il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno successivo;
- e) limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione, non si applicheranno le disposizioni relative al pagamento mediante compensazione;
- f) l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, al fine di poter correttamente valutare lo stato dei crediti inerenti alle somme di competenza del bilancio della UE, dovrà trasmettere, anche in via telematica, specifica richiesta all'agente della riscossione, che, entro sessanta giorni, provvederà a comunicare, con le stesse modalità, se i debitori che hanno aderito alla definizione hanno effettuato il pagamento delle rate previste ed, in caso positivo, a fornire l'elenco dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

6.4. Saldo e stralcio degli omessi versamenti

L'art. 1, co. 184-198, della Legge di bilancio 2019 ha introdotto un c.d. "**saldo e stralcio delle cartelle di pagamento**", che, specie dal punto di vista procedimentale, appare una sottocategoria della rottamazione dei ruoli.

In sostanza, il beneficio riguarda i ruoli²² derivanti da **omesso versamento di imposte e contributi dichiarati**, ed è circoscritto ai carichi trasmessi agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2017: si deve quindi trattare di omessi versamenti imposte sui redditi, IVA, IRAP e di contributi spettanti alle casse professionali e alle gestioni INPS dei lavoratori autonomi.

La sanatoria è poi circoscritta ai **debiti delle persone fisiche**²³ che presentano un indice ISEE su base familiare non superiore a 20.000 euro.

Il provvedimento prevede percentuali ridotte per il pagamento delle somme dovute, a titolo di capitale e interessi di ritarda iscrizione, secondo l'Indicatore della situazione economica (ISEE) del nucleo familiare:

- **16%** delle somme dovute, a titolo di capitale e interessi di ritardata iscrizione, con ISEE fino a 8.500 euro;
- **20%** delle somme dovute, a titolo di capitale e interesse di ritardata iscrizione, con ISEE da 8.500,01 a 12.500 euro;
- **35%** delle somme dovute, a titolo di capitale e interesse di ritardata iscrizione, con ISEE da 12.500,01 a 20.000 euro;
- **10%** per quei soggetti per i quali la situazione di grave e comprovata difficoltà economica è confermata dalla già avvenuta apertura della procedura di liquidazione dei beni ai sensi dell'art. 14 *ter* della L. n. 3/2012 (e ciò parrebbe a prescindere dall'ISEE).

mentre saranno sempre dovuti nella misura del 100% gli aggi spettanti all'Agente della riscossione.

²² Evidente è l'esclusione degli avvisi bonari.

²³ Sono di conseguenza esclusi i debiti delle società (di persone o di capitali), e di altri enti, non trattandosi di persone fisiche.

Oltre alla riduzione degli importi dovuti, chi aderisce al “Saldo e stralcio” beneficerà anche dell’azzeramento di sanzioni e interessi di mora.

Come anticipato, molti sono i punti comuni con la rottamazione dei ruoli: il debitore deve presentare apposita domanda all’Agente della riscossione entro il **30.04.2019** e riceverà la liquidazione d’ufficio degli importi entro il 31.10. 2019, potendo rateizzare il debito in tre anni.

L’invio della domanda ha gli stessi effetti dell’istanza di rottamazione dei ruoli: tra l’altro, non possono essere proseguite le azioni esecutive, né adottate misure cautelari come fermi e ipoteche.

Naturalmente, ci potrà essere il diniego, nella misura in cui i debiti indicati nell’istanza siano di natura diversa da quella prevista dalla legge (ad esempio, carichi derivanti da avvisi di accertamento, o da controllo formale della dichiarazione, o ruoli formati in capo a soggetti diversi dalle persone fisiche), o se difettano i requisiti di base per accedere al saldo e stralcio (ad esempio, carichi successivi al 31 dicembre 2017). Nel caso descritto, la legge prevede che l’Agente della riscossione avverta il debitore che i debiti, *“ove definibili ai sensi dell’art. 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018 n. 119, sono automaticamente inclusi nella definizione disciplinata dallo stesso art. 3, e indica l’ammontare complessivo delle somme dovute a tal fine, ripartito in diciassette rate, e la scadenza di ciascuna di esse”*.

Se così è, si verifica il solo stralcio di sanzioni amministrative (tributarie e contributive) e degli interessi di mora. Occorre pagare il capitale per intero, a prescindere dai valori ISEE.

Dovrebbe, nonostante la legge non lo dica espressamente, rimanere fermo il diritto di rinunciare alla rottamazione dei ruoli.

Se non si potesse rinunciare, l’eventuale inadempimento nel pagamento delle rate, oltre a far riemergere il debito a titolo di sanzioni e interessi di mora, inibirebbe la possibilità di chiedere la dilazione ai sensi dell’art. 19 del DPR 602/73, applicandosi la disciplina della rottamazione dei ruoli.

Un tanto premesso, l’istanza di saldo e stralcio può essere presentata anche dai debitori che, avendo presentato domanda per le pregresse rottamazioni dei ruoli non hanno eseguito i pagamenti, o sono decaduti dalla rottamazione per avere pagato tardi o in misura insufficiente le rate.

Non sembrano emergere preclusioni nemmeno per i contribuenti che, ai sensi dell’art. 3, co. 21 del D.L. n. 119/2018, avrebbero dovuto, entro il 7 dicembre 2018, pagare le rate scadute a luglio, settembre, ottobre 2018 per mantenere i benefici della rottamazione.

Quanto corrisposto a seguito della rottamazione dei ruoli, comunque, è considerato un acconto ai fini della definizione, ma in nessun caso si ha il diritto alla restituzione di quanto già corrisposto.

Per il perfezionamento di tale particolare sanatoria, è necessario che venga effettuato il pagamento di quanto dovuto

⇒ in un’unica soluzione entro il 30 novembre 2019, o

⇒ in rate, secondo il seguente piano di ammortamento:

- ▶ il 35% entro il 30 novembre 2019,
- ▶ il 20 % entro il 31 marzo 2020,
- ▶ il 15% entro il 31 luglio 2020,
- ▶ il 15% entro il 31 marzo 2021 e
- ▶ il restante 15% con scadenza il 31 luglio 2021.

In caso di pagamento rateale, si applicano, a decorrere dal 1° dicembre 2019, gli interessi al tasso del 2 per cento annuo.

* * *

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 6 gennaio 2019 -