

NOVITÀ TRIBUTARIE 2020 **(E CONFERME)**

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

- SOMMARIO -

1. NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI	2
1.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE.....	2
1.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	3
1.3. MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEI BENI AGEVOLATI	6
1.4. MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI.....	6
1.5. COORDINAMENTO CON LE PRECEDENTI AGEVOLAZIONI	6
1.6. ENTRATA IN FUNZIONE DEI BENI/INTERCONNESSIONE	7
1.7. FRUIZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA	7
1.8. TRATTAMENTO FISCALE E CUMULABILITÀ DEL CREDITO DI IMPOSTA.....	8
1.9. CAUSE DI DECADENZA.....	8
1.9. ADEMPIMENTI DOCUMENTALI	9
2. NUOVI ADEMPIMENTI NEGLI APPALTI	10
2.1. LE NOVITÀ IN TEMA DI RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE.....	10
2.1.1. Ambito soggettivo di applicazione.....	10
2.1.2. Ambito oggettivo di applicazione	10
2.1.3. Obblighi dell'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice.....	11
2.1.4. Obblighi del committente	12
2.1.5. Facoltà di disapplicazione	14
2.1.6. Efficacia temporale delle nuove disposizioni	14
2.2. ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE PER APPALTI E SUBAPPALTI.....	15
3. NOVITA' IN TEMA DI AUTO AZIENDALI ASSEGNATE IN USO PROMISCUO	16
4. PROROGA BONUS FORMAZIONE 4.0.....	17
4.1. BONUS FORMAZIONE 4.0: DOVE ERAVAMO RIMASTI	17
4.2. LE NOVITÀ RECAE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2020	19
5. NOVITA' IN TEMA DI TICKET RESTAURANT	21
6. NUOVA STRETTA SULLE COMPENSAZIONI ORIZZONTALI	22
6.1. OBBLIGO DI PREVENTIVA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E DELL'IRAP.....	23
6.2. COMPENSAZIONE DEI CREDITI DERIVANTI DAL MODELLO 770	24
6.3. OBBLIGO DELL'USO DI SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER LA PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24.....	25
6.4. DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN CASO DI CESSAZIONE DELLA PARTITA IVA O DALLA BANCA DATI VIES	25
6.4.1. Provvedimento di cessazione della partita iva.....	25
6.4.2. Provvedimento di esclusione dalla banca dati VIES.....	26
6.5. DIVIETO DI UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI DELL'ACCOLLANTE	27
6.6. SANZIONE PER LO SCARTO DEL MODELLO F24 CON CREDITI NON UTILIZZABILI IN COMPENSAZIONE	28
6.7. COMPENSAZIONE DEI CREDITI COMMERCIALI VERSO PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI CON SOMME ISCRITTE A RUOLO	30
7. RIPRISTINO ACE	32
7.1. CANCELLAZIONE DELLA MINI-IRES PRIMA DELLA SUA ENTRATA IN VIGORE	32
7.2. RITORNO DELL'ACE DAL 2019	33

1. NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1, COMMI DA 184 A 197, DELLA LEGGE N. 160/2019
EFFICACIA TEMPORALE:	PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI → DALL'1.1.2020 AL 31.12.2020 OVVERO → ENTRO IL 30.06.2021, A CONDIZIONE CHE ENTRO IL 31.12.2020: • IL RELATIVO ORDINE RISULTI ACCETTATO DAL VENDITORE; • SIA AVVENUTO IL PAGAMENTO DI ACCONTI IN MISURA PARI AD ALMENO IL 20% DEL COSTO DI ACQUISIZIONE.

L'art. 1, commi da 184 a 197, della L. n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) ridefinisce in modo sostanziale il quadro delle agevolazioni finalizzate a incentivare gli investimenti in beni strumentali e alla informatizzazione ed automazione dei processi produttivi, apportando significative modifiche al noto Piano Impresa 4.0.

Vi è dunque

- ➔ l'abbandono dei noti istituti del Super e dell'Iper-ammortamento, che generavano delle maxi-deduzioni in dichiarazione dei redditi correlate ai piani di ammortamento dei beni nuovi acquisiti e
- ➔ la "riesumazione" di un credito di imposta collegato all'entità degli investimenti effettuati in beni strumentali nuovi, utilizzabile in compensazione di altri tributi e contributi nel modello F24.

Il nuovo *bonus*, rendendo compensabile il relativo credito d'imposta in quote annuali di pari importo in 5 anni, dovrebbe consentire un significativo accorciamento del tempo di rientro dell'agevolazione (considerato che i beni materiali hanno mediamente un periodo di ammortamento superiore a 5 anni). Inoltre, il meccanismo del credito d'imposta ha lo scopo di rendere più "liquido" l'incentivo, con un beneficio evidente anche per le società in perdita fiscale.

1.1. Ambito soggettivo di applicazione

L'art. 1, co. 186, della L. n. 160/2019, stabilisce che possono accedere al credito d'imposta le **IMPRESE** residenti nel territorio dello Stato (ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti), indipendentemente:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza;
- dalla dimensione;
- dal regime di determinazione del reddito.

La nuova agevolazione opera, dunque, anche nei confronti dei soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi: possono, quindi, beneficiare dell'agevolazione anche

- i soggetti che si avvalgono del regime forfettario ex L. 190/2014¹;
- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa, di cui all'art. 5, co. 1, della L. n. 413/1916;
- i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56, co. 5 e 56-bis del TUIR;
- le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola oltre i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR.

Ai fini della fruizione del beneficio, però, vi sono ulteriori requisiti da rispettare, come :

- ➔ il rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- ➔ il rispetto degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori: ciò lascerebbe intendere (ma vedremo quali chiarimenti saranno rilasciati dall'Agenzia in futuro) la necessità per le imprese di dotarsi di un DURC aggiornato prima di operare le compensazioni.

Va poi ricordato che l'art. 1, co. 194/160 estende il beneficio in commento anche ai **PROFESSIONISTI** *“alle stesse condizioni e agli stessi limiti”* previsti per le imprese, ma essi

- ➡ possono fruire del credito d'imposta “generale” (vale a dire quello che, in sostanza, sostituisce i Super-ammortamenti);
- ➡ non possono invece beneficiare del credito d'imposta relativo agli investimenti 4.0 (analogamente a quanto avveniva per gli Iper-ammortamenti).

Sono, invece, **esclusi** dalle agevolazioni in commento, ai sensi dell'art. 1, co. 186/160:

- le imprese in stato di:
 - liquidazione volontaria;
 - fallimento;
 - liquidazione coatta amministrativa;
 - concordato preventivo senza continuità aziendale;
 - altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal D.Lgs. n. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, co. 2, del D.Lgs. n. 231/2001².

1.2. Ambito oggettivo di applicazione

L'art. 1, co. 187, della L. n. 160/2019 prevede tre categorie di investimenti agevolabili:

¹ Tale possibilità pare particolarmente ghiotta per questi soggetti, che, non deducendo i costi relativi all'attività esercitata, non deducono gli ammortamenti, sicché i benefici connessi ai super-ammortamenti e agli iper-ammortamenti risultavano preclusi; con la nuova misura, invece, tali soggetti avranno il vantaggio di poter compensare il credito d'imposta con l'imposta sostitutiva del 5 - 15%, nonché con i contributi previdenziali dovuti all'INPS ed INAIL.

² Le sanzioni interdittive sono:

- a) l'interdizione dall'esercizio dell'attività;
- b) la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito;
- c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

- A. la prima di fatto replica gli investimenti che potevano beneficiare dei Super-ammortamenti (c.d. “general”);
- B. la seconda gli investimenti che potevano beneficiare degli Iper-ammortamenti;
- C. la terza ripropone lo schema dell’agevolazione prevista per l’acquisto di beni immateriali strumentali nuovi.

A. BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI (v. vecchio Super-ammortamento)

A norma dell’art. 1, co. 185 – 188, della Legge di Bilancio 2020, il credito d’imposta compete, in primo luogo, per gli investimenti in beni:

- ✓ materiali;
- ✓ strumentali;
- ✓ nuovi;
- ✓ destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Sono esclusi dall’agevolazione per esplicita previsione dell’art. 1, co. 187, della L. n. 160/2020:

- ☒ i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all’art. 164, co. 1, del TUIR³;
- ☒ i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;
- ☒ i fabbricati e le costruzioni;
- ☒ i beni di cui all’Allegato 3 alla L. n. 208/2015;
- ☒ i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell’energia, dell’acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Ai fini della determinazione del credito d’imposta, per questa tipologia di investimenti è previsto un tetto massimo di **2 milioni di euro** per i costi ammissibili e il credito d’imposta è stabilito nella misura del **6%**.

☐ **Strumentalità**

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con riferimento ai Super-ammortamenti i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della strumentalità rispetto all’attività esercitata dall’impresa beneficiaria, vale a dire che devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all’interno del processo produttivo dell’impresa.

Sono conseguentemente esclusi dal *benefit*, in quanto non strumentali:

- ☒ i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce);
- ☒ i beni trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- ☒ i materiali di consumo.

³ Sono, quindi, esclusi:

- i veicoli a deducibilità limitata di cui alle lett. b) e b-bis) del citato co. 1, quindi anche quelli concessi in uso promiscuo ai dipendenti;
- i veicoli esclusivamente strumentali all’attività d’impresa (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio) e quelli adibiti a uso pubblico (taxi) di cui alla lett. a).

L’agevolazione spetta quindi per i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nell’art. 164 co. 1 del TUIR e previsti dall’art. 54 co. 1 del D.Lgs. n. 285/1992 (codice della strada), quali autobus e autocarri, purché inerenti.

❑ **Novità**

La disposizione prevede che gli investimenti debbano riguardare beni strumentali “nuovi”. L’Agenzia delle Entrate ha in precedenza precisato che tale requisito sussiste:

- nel caso in cui il bene sia acquistato dal produttore;
- nel caso in cui il bene sia acquistato da un soggetto diverso dal produttore e dal rivenditore purché non sia già stato utilizzato né da parte del cedente né da alcun altro soggetto⁴.

Con riguardo ai beni complessi alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, il requisito della novità sussiste in relazione all’intero bene, purché l’entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto⁵.

❑ **Territorialità**

Con riferimento al requisito della destinazione dei beni a strutture situate nel territorio dello Stato, è possibile mutuare i chiarimenti forniti nell’ambito della Circ. n. 90/2001 (§ 3.7, ancorché relativa alla “Tremonti-bis”), in cui era presente il medesimo requisito: per i soggetti residenti, i beni oggetto dell’investimento devono appartenere, in senso sia contabile che economico, a strutture aziendali situate nel territorio nazionale. Inoltre, l’effettiva destinazione del bene, secondo l’Agenzia, 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.

Anche nel contesto della nuova agevolazione non dovrebbe rilevare la circostanza che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

B. BENI MATERIALI DI CUI ALL’ALL. A ALLA L. N. 232/2016 (v. vecchio lper-ammortamento)

L’art. 1, co. 189, della L. n. 160/2020, dispone che l’agevolazione spetta in misura maggiore per gli investimenti in beni materiali⁶ di cui all’Allegato A alla L. n. 232/2016.

In linea di massima, si tratta dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave “Industria 4.0”, quali:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- i sistemi per l’assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l’interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

⁴ La Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2), riprendendo quanto già precisato in passato con riferimento ad altre agevolazioni, ha chiarito che può essere oggetto dell’agevolazione in esame in capo all’acquirente anche il bene che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l’esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore a soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità.

⁵ In particolare la Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2 ha chiarito che:

- nell’ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo; qualora il bene complesso che incorpora un bene usato possa quindi essere considerato “nuovo” secondo quanto esposto, l’importo agevolabile è costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l’acquisto;
- nell’ipotesi di bene realizzato in economia, il bene complesso costruito in economia, dotato del requisito della “novità”, può fruire della maggiorazione, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo della componente usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

⁶ Che presentano comunque i requisiti generali di cui al paragrafo precedente.

Ai fini della determinazione del credito d'imposta, è previsto un tetto massimo pari a **10 milioni** di euro per i costi ammissibili con riferimento a tali beni e il credito d'imposta è riconosciuto (solo alle imprese), nella misura del:

- ✓ **40%** per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- ✓ **20%** per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro.

C. BENI IMMATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO B ALLA L. 232/2016 (v. vecchio Super-ammortamento)

Sono altresì oggetto dell'agevolazione, ai sensi dell'art. 1, co. 187 ultimo periodo, della Legge di Bilancio 2020, i beni immateriali strumentali nuovi di cui all'Allegato B alla L. n. 232/2016.

Anche per tali investimenti, l'art. 1 co. 190/160 prevede un beneficio rafforzato: ai fini della determinazione del credito d'imposta, è previsto un tetto massimo di **700.000,00 euro** per i costi ammissibili con riferimento a tali beni e il credito d'imposta spetta nella misura del **15%**.

Una novità al riguardo da segnalare, rispetto al precedente quadro di incentivi, riguarda la possibilità di fruire della specifica agevolazione per i beni immateriali (allegato B), anche senza aver fruito dell'iper-ammortamento su un bene materiale (allegato A).

1.3. Modalità di acquisizione dei beni agevolati

In assenza di precisazioni da parte della disposizione di legge in merito alle modalità di effettuazione degli investimenti, l'agevolazione dovrebbe spettare, analogamente ai Super e Iper-ammortamenti, per i beni:

- acquistati a titolo di proprietà;
- in leasing;
- realizzati in economia;
- realizzati mediante appalto.

L'art. 1, co. 185/160 stabilisce che i suddetti investimenti sono agevolabili, se

→ effettuati tra il **1.1.2020** e il **31.12.2020**;

→ effettuati entro il **30.06.2021**, a condizione che entro la data del 31.12.2020:

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

1.4. Momento di effettuazione degli investimenti

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato – stando ai chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate, occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR.

1.5. Coordinamento con le precedenti agevolazioni

Questo è un tema estremamente delicato, ma per fortuna il Legislatore, all'art. 1, co. 196 della L. n. 160/2019), ha espressamente previsto che le disposizioni relative al nuovo credito di imposta **non si applicano**:

- ☒ agli investimenti aventi a oggetto i beni "ordinari" effettuati **tra l'1.1.2020 e il 30.6.2020**, in relazione ai quali entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore

e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma l'agevolazione prevista dall'art. 1 del D.L. n. 34/2019 e ss.mm.;

- ☒ agli investimenti aventi a oggetto i beni di cui all'Allegato A e B della L. n. 232/2016, effettuati **tra l'1.1.2020 e il 31.12.2020**, in relazione ai quali entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali restano ferme le agevolazioni previste dall'art. 1, co. 60 e 62, della L. n. 145/2018.

Sono pertanto esclusi dall'applicazione del nuovo credito d'imposta gli investimenti effettuati nel termine "lungo" 2020 previsto dalla disciplina dei super e iper-ammortamenti.

A livello temporale, rileva quindi quanto riportato nella seguente tabella.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO	CONDIZIONE DA RISPETTARE	MAGGIORAZIONE SPETTANTE
DALL'1.1.2020 – 30.06.2020	ENTRO IL 31.12.2019: - ORDINE ACCETTATO DAL VENDITORE; - PAGATO ACCONTI PER ALMENO IL 20%	SUPER-AMMORTAMENTO
DALL'1.1.2020 – 31.12.2020	ENTRO IL 31.12.2019: - ORDINE ACCETTATO DAL VENDITORE; - PAGATO ACCONTI PER ALMENO IL 20%	IPER-AMMORTAMENTO
DALL'1.1.2020 – 31.12.2020	SENZA PRENOTAZIONE	NUOVO CREDITO DI IMPOSTA
DALL'1.1.2021 – 30.06.2021	ENTRO IL 31.12.2020: - ORDINE ACCETTATO DAL VENDITORE; - PAGATO ACCONTI PER ALMENO IL 20%	NUOVO CREDITO DI IMPOSTA

1.6. Entrata in funzione dei beni/Interconnessione

Ai fini della fruizione in F24 del credito d'imposta "generale", è necessario che si realizzi l'entrata in funzione del bene.

Alcuni indizi dell'utilizzo del cespite possono essere:

- il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria per il funzionamento del bene;
- l'impiego di manodopera;
- l'inserimento del bene nella catena di produzione;
- le risultanze della contabilità industriale.

Per i beni di cui all'Allegato A alla L. n. 232/2016, invece, rileva, ai fini della fruizione del beneficio, l'interconnessione del bene, secondo le note regole stabilite in tema di Iper-ammortamento.

1.7. Fruizione del credito di imposta

L'art. 1, co. 191, della L. n. 160/2019, il credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17, del D.Lgs. n. 241/1997 e non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Quanto all'importo utilizzabile materialmente, il credito d'imposta spetta:

- per tutti i beni materiali (sia "ordinari" che "Industria 4.0"), in **cinque quote** annuali di pari importo (quindi 1/5 all'anno);

- per i soli investimenti in beni immateriali, in **tre quote** annuali (quindi 1/3 all'anno).
Il credito d'imposta è utilizzabile:
- nel caso degli investimenti in beni materiali “ordinari”, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni;
 - per gli investimenti nei beni “Industria 4.0”, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione. La norma precisa altresì che se l'interconnessione dei beni dell'allegato A avviene in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante per i beni “ordinari” (e dunque nella misura del 6%).

Va da ultimo precisato che il credito d'imposta in commento **non** è soggetto:

- a. al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (ex art. 1 co. 53 della L. n. 244/2007);
- b. al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (ex art. 34 della L. n. 388/2000);
- c. al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500,00 euro (ex art. 31 del DL 78/2010).

E' plausibile ritenere che il suddetto credito andrà riportato nel quadro RU del Modello REDDITI e, tal proposito, si dovrebbero ritenere confermati i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circ. n. 28/E/ 2014 in cui ha precisato che *“(...) in considerazione dell'ampia previsione normativa, che genericamente richiama i crediti “relativi alle imposte sui redditi” e alla sua ratio ispiratrice, l'obbligo di apposizione del visto di conformità riguarda tutti i crediti d'imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali. Si ritiene che debbano, invece, ritenersi esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa (...)”*.

1.8. Trattamento fiscale e cumulabilità del credito di imposta

Il credito d'imposta, ai sensi dell'art. 1, co. 192/160:

- ✓ non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito, comprese le relative addizionali regionali e comunali;
- ✓ non concorre alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- ✓ non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

1.9. Cause di decadenza

L'art. 1, co. 193, della Legge di Bilancio 2020, prevede l'introduzione di un “periodo di sorveglianza”, per cui i beni agevolati devono essere mantenuti fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento.

Se, all'interno del periodo di sorveglianza, i beni agevolati:

- sono ceduti a titolo oneroso^{7,8}, ovvero
 - sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto,
- il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

Se scatta la clausola di salvaguardia erariale sopra descritta, il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

1.10. Adempimenti documentali

L'art. 1, co. 195/160 stabilisce che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni *"del presente articolo"*.

Posto che l'articolo contenente le misure di finanza pubblica è unico, si ritiene che le fatture in esame possa contenere, ad esempio, la dicitura *"Bene agevolabile ai sensi dell'art. 1 co. ... della L. n. 160/2019"*.

In relazione ai soli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B della L. n. 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre una perizia tecnica semplice (ossia non asseverata) rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato da cui risulti che:

- i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati Allegati A e B;
- sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000,00 euro, l'onere documentale di cui sopra può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del D.P.R. n. 28.12.2000, n. 445.

Infine, le imprese devono effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico *"al solo fine di consentire al Ministero (...) di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative"* legate a Industria 4.0.

Non dovrebbe, quindi, trattarsi di un'istanza per fruire dell'agevolazione.

Con un apposito DM saranno stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta agevolabile.

⁷ Per espressa disposizione di legge, si applica, in quanto compatibile, l'art. 1, co 35 e 36, della L. 27.12.2017 n. 205, in materia di investimenti sostitutivi. Pertanto, se nel corso del periodo di sorveglianza, si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene agevolato, il credito d'imposta non è oggetto di rideterminazione a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla L. 232/2016;

- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

⁸ Si ritengono ancora validi i chiarimenti diramati con la Circ. n. 8/E/2019 (§ 2.3), per i quali la fattispecie della cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa).

In quest'ultima ipotesi, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello "qualitativo". In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa.

2. NUOVI ADEMPIMENTI NEGLI APPALTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 4, CO. 1 – 4, DEL D.L. N. 124/2019 E SS.MM.
EFFICACIA TEMPORALE:	PER LE RITENUTE → DALL'1.01.2020 (A PRESCINDERE CHE IL CONTRATTO SIA STATO FIRMATO PRIMA O DOPO L'ENTRATA IN VIGORE DELLA NORMA) PER IL REVERSE CHARGE → DA UNA SPECIFICA AUTORIZZAZIONE UE

2.1. Le novità in tema di ritenute sui redditi di lavoro dipendente

2.1.1. Ambito soggettivo di applicazione

La norma si applica ai committenti che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, che siano

➔ **sostituti d'imposta**⁹ e devono, dunque, operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato e

➔ **residenti** ai fini delle imposte dirette nello Stato

L'ambito applicativo della norma non è circoscritto ai soli committenti "imprenditori" (o professionisti), ma include gli enti pubblici e gli enti non commerciali privati.

2.1.2. Ambito oggettivo di applicazione

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997 si applica ai soggetti (committenti) che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi tramite "contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati",

➡ di importo complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro,

➡ le cui prestazioni siano eseguite con l'utilizzo prevalente di "manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma"¹⁰.

La norma individua l'ambito applicativo richiamando alcune tipologie contrattuali specifiche quali il contratto di appalto, subappalto e affidamento di lavori e utilizzando la locuzione "rapporti negoziali comunque denominati".

Tale locuzione estende l'ambito applicativo della norma a fattispecie riconducibili a contratti tipici e atipici, ferma restando l'imprescindibile condizione che la prestazione di opera o l'esecuzione del servizio (o dei servizi¹¹) siano eseguite con l'utilizzo prevalente di manodopera resa da dipendenti (o lavoratori fiscalmente assimilati) presso le sedi di attività del committente e

⁹ Sono invece esclusi dalla disciplina in esame i committenti che non hanno la qualifica di sostituti d'imposta, in particolare le persone fisiche che non agiscono nell'ambito di attività imprenditoriali o professionali (c.d. "privati").

¹⁰ Tale requisito esclude dall'ambito applicativo della norma i casi in cui il committente non metta a disposizione beni strumentali di proprietà per l'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato, come nel caso dei condomini.

In tal senso la circ. Confindustria 13.12.2019 p. 25, che altresì osserva che *"sarebbe, ad ogni modo, utile chiarire che l'utilizzo solo di alcuni beni strumentali dell'impresa committente, di valore non prevalente rispetto ai beni impiegati per la fornitura del servizio, non integri i requisiti previsti dalla disciplina in commento per far scattare l'obbligo di controllo del committente"*.

¹¹ Quali, a titolo di esempio, i servizi di pulizia, portierato, i servizi informatici, la manutenzione, la logistica, ma anche la vigilanza.

l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili, oltre al limite economico del valore complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro.

Tutti i richiamati requisiti devono coesistere, affinché trovi applicazione la norma in commento.

2.1.3. Obblighi dell'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice

Il nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997 dispone che l'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice

- determina e trattiene l'importo delle ritenute fiscali calcolate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera o del servizio per tutta la durata del contratto¹²;
- provvede al versamento delle medesime (nei termini di cui all'art. 18 del D.Lgs. n. 241/1997), ma senza poterle compensare con proprie posizioni creditorie¹³. Per ottemperare a questa obbligazione, le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici eseguono il versamento delle ritenute utilizzando un modello F24¹⁴ per ciascun committente¹⁵;
- nei 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il pagamento delle ritenute, trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

¹² Par di capire che, secondo l'Agenzia, l'appaltatore (o il subappaltatore o l'affidatario) dovrebbe, prima calcolare le ritenute IRPEF secondo le regole generali e, poi, suddividerle tra i vari committenti imputando le somme in relazione alle ore prestate direttamente nella esecuzione dell'opera o del servizio. Tale sistema, però, non risolve alcune questioni particolari che si presentano con una certa continuità: si pensi ad eventi che "sospendono", legittimamente, il rapporto di lavoro come la malattia o le ferie, oppure la erogazione di arretrati contrattuali a seguito di stipula di rinnovo di un CCNL, che non possono essere imputati al committente (la norma parla di IRPEF relativa alle attività prestate direttamente dai lavoratori nell'opera o nel servizio commissionato). Forse, tali versamenti, non imputabili ad alcun committente, potrebbero finire in altre deleghe di pagamento: sul punto, la risoluzione n. 108/E/2019 nulla dice.

¹³ Il co. 8 del nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997 stabilisce che, in deroga al precedente art. 17 co. 1, per le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici è esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori maturati:

- in relazione alle retribuzioni erogate ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati;
- nel corso di durata del contratto.

Pertanto, l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice dovrà versare, senza poter effettuare alcuna compensazione nel modello F24, i contributi relativi all'INPS o ad altro ente previdenziale obbligatorio, nonché i premi INAIL, relativi ai dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il divieto di compensazione riguarda sia il versamento degli importi dei contributi a carico del datore di lavoro, sia la quota a carico dei dipendenti che è stata trattenuta dalle relative retribuzioni (c.d. "ritenute previdenziali").

Dovrà essere chiarito, nel silenzio della Relazione accompagnatoria se (come l'interpretazione letterale lascia invece intendere), il divieto di compensazione si estenda anche al recupero di crediti scaturenti dalla gestione del rapporto di lavoro, per esempio, l'assistenza fiscale e il bonus Renzi.

¹⁴ L'Agenzia delle Entrate ha reso noto, con la Ris. n. 109/E/2019, di aver istituito il codice "09" che identifica il "Committente" e che deve essere utilizzato nella compilazione del modello F24 per indicare il committente al quale si riferisce il versamento delle ritenute per tutti i lavoratori impiegati presso di esso.

La medesima risoluzione fornisce le istruzioni per la compilazione del modello F24 da utilizzare per il versamento delle ritenute, precisando che occorre compilare i campi della sezione "CONTRIBUENTE" indicando nel campo "codice fiscale" quello dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento e nel campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09". Infine, viene chiarito che tali modelli F24 saranno consultabili sia dal soggetto che ha effettuato il pagamento che dal committente tramite il "cassetto fiscale".

¹⁵ Tale requisito è previsto per rendere più agevole al committente l'attività di controllo del versamento delle ritenute eseguito dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.

- i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nella prestazione dell'opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente, compilati secondo le indicazioni della Ris. n. 109/2019;
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, indicandone anche il codice fiscale, impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta a ciascun lavoratore impiegato nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato dal committente;
- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente per ciascun lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione affidata dal committente.

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997 prevede, inoltre, che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice sia responsabile per l'omissione di uno dei passaggi più sopra elencati.

E la norma in commento richiama, per lo stesso soggetto, un regime sanzionatorio¹⁶: trovano, infatti, applicazione

- ⊗ l'art. 14 del D.Lgs. n. 471/1997, che prevede una sanzione del 20% dell'importo non trattenuto per chi non esegue in tutto o in parte le ritenute alla fonte;
- ⊗ l'art. 13, co. 1, del D.Lgs. n. 471/1997, che si applica anche per l'omesso/ritardato versamento di ritenute e prevede l'irrogazione di una sanzione pari al 30% per ogni importo non versato o versato in ritardo¹⁷;
- ⊗ l'art. 15, co. 1, del D.Lgs. n. 471/1997, a mente del quale *"nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengano gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da euro 100 a euro 500"*. Tale sanzione si applica, quindi, nel caso in cui i modelli F24 utilizzati per il versamento risultino incompleti non contenendo gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che esegue il versamento e per l'imputazione della somma versata.

2.1.4. Obblighi del committente

L'art. 17-bis, co. 1, del D.Lgs. n. 241/1997 prevede che il committente debba chiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici la copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute, al fine di riscontrarne il corretto adempimento.

Il successivo co. 3 prevede che, nel caso in cui il committente

- a) non riceva, entro i 5 giorni successivi al termine per il versamento, i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dovute in relazione ai

¹⁶ Nel caso in cui l'inadempimento dell'impresa nei confronti del committente risulti essere quello di una carenza documentale rispetto alla delega di pagamento che riporta un dato afferente un versamento comunque effettuato, mal si comprende quale possa essere la sanzione irrogabile e quindi la somma pari alla sanzione. La comunicazione in questione (ad esempio, quella riguardante il dettaglio relativo ai dati dei dipendenti) concerne e interessa due soggetti privati ma di fatto, in questa forma, non l'amministrazione finanziaria. In questa ipotesi, dunque, opera il blocco del pagamento del credito vantato dall'impresa che sarà invece effettuato quando la documentazione sarà completa.

¹⁷ Se il versamento viene eseguito con un ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione è ridotta al 15%, mentre per i pagamenti eseguiti con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo

lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio e le ulteriori informazioni previste,
o

b) nel caso in cui, pur avendoli ricevuti, riscontri un omesso o insufficiente versamento, debba sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l'inadempimento, fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio o se inferiore per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa¹⁸.

Inoltre, il committente deve comunicare l'inadempimento riscontrato all'Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni: tale termine è stato pensato per consentire all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice di avvalersi del ravvedimento¹⁹ per rimediare ad eventuali irregolarità.

L'inadempimento degli obblighi previsti per il committente dall'art. 17-bis, co. 1 e 3, del D.Lgs. n. 241/1997 genera una responsabilità a suo carico solo nel caso in cui si verifichi l'omesso o il parziale versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, esponendolo all'obbligo di pagare una somma commisurata alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.

Secondo quanto sancito dall'art. 17-bis co. 4 del D.Lgs. n. 241/1997, *"il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione"*.

Pertanto, in caso di inadempimento del committente, questi è obbligato a pagare una somma che è commisurata alle sanzioni previste per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice in relazione:

- alla corretta determinazione delle ritenute;
- alla corretta esecuzione delle medesime;
- al tempestivo versamento delle ritenute senza possibilità di compensazione.

La somma che può essere chiesta al committente si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.

L'art. 17-bis, co. 4, del D.Lgs. n. 241/1997 esclude, anche per tale pagamento, la possibilità di compensazione con proprie posizioni creditorie.

¹⁸ Nel caso in cui il committente, rilevato l'inadempimento, sospenda il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, questa non potrà esercitare azioni esecutive per la riscossione del credito fino a che non avrà correttamente versato le ritenute.

¹⁹ Il ravvedimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice esplica effetti favorevoli anche per il committente, in quanto lo pone al riparo dal rischio di incorrere nell'obbligo di dover pagare la somma commisurata alla sanzione a questa irrogata, secondo quanto previsto dall'art. 17-bis co. 4 del D.Lgs. n. 241/1997 (ove, a sua volta, sia inadempiente rispetto agli obblighi previsti a suo carico).

L'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice può comunque regolarizzare la violazione commessa anche dopo il termine dei 90 giorni, ma in tal caso il committente che non voglia pagare la somma prevista dall'art. 17-bis co. 4/241 dovrà comunicare l'inadempimento all'Agenzia delle Entrate.

Ne consegue che aumenta per l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice il rischio di non poter ravvedere la violazione commessa, nel caso in cui venga notificato uno degli atti che inibiscono la facoltà di ravvedersi.

2.1.5. Facoltà di disapplicazione

L'art. 17-bis, co. 5, del D.Lgs. n. 241/1997 prevede che l'impresa appaltatrice/affidataria o subappaltatrice, previo rilascio di apposito certificato che attesti il possesso dei requisiti di seguito indicati, disapplichì gli obblighi introdotti dalla nuova norma, se, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della prevista scadenza:

- a) risulti in attività da almeno 3 anni, sia in regola con gli obblighi dichiarativi e abbia eseguito, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti da tali dichiarazioni²⁰;
- b) non abbia iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione per imposte sui redditi, IRAP ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50.000,00 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione²¹.

Considerando il tenore letterale della norma è necessario il possesso di tutti i requisiti indicati nelle lett. a) e b) per poter disapplicare gli obblighi in commento; ciò rende di fatto molto limitato l'ambito di esclusione dall'applicazione del nuovo obbligo.

Per dimostrare il possesso dei requisiti richiesti dalla norma per disapplicare la nuova disciplina è previsto il rilascio di un certificato da parte dell'Agenzia delle Entrate che avrà una validità di 4 mesi dal giorno in cui viene emesso

L'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice che sia in possesso dei richiamati requisiti ottiene il rilascio del certificato e ha l'onere di comunicarlo al committente, in quanto il essi permettono all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati secondo la regola generale prevista dall'art. 17, co. 1, del D.Lgs. n. 241/1997 (quindi anche compensando le ritenute con proprie posizioni creditorie) e vengono meno gli obblighi previsti dall'art. 17-bis, co. 1 e 3, del D.Lgs. n. 241/1997 a carico del committente²².

2.1.6. Efficacia temporale delle nuove disposizioni

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997 si applica dal 1° gennaio 2020²³ e, dunque,
→ sia ai contratti già stipulati,

²⁰ È questo il primo ostacolo davanti al quale cadranno in molti. Pensiamo a un'impresa costituita da meno di tre anni o semplicemente in perdita fiscale, magari perché sta attraversando una fase complicata: è molto probabile, infatti, che un'impresa in perdita fiscale abbia anche una forte perdita di bilancio. Allo stesso modo, un'impresa in perdita, magari soggetta a reverse charge o a split payment (molto frequenti proprio negli appalti) e con poche ritenute, assai difficilmente potrà rispettare il requisito dei versamenti. E, quindi, esporrà i suoi committenti ai nuovi oneri in materia di ritenute fiscali.

²¹ Non rilevano, ai fini del requisito in analisi, i ruoli, gli accertamenti esecutivi o gli avvisi di addebito in relazione ai quali il contribuente abbia chiesto ed ottenuto piani di rateazione per i quali non sia intervenuta la decadenza.

il problema, però, qui riguarda, gli accertamenti esecutivi e le cartelle esattoriali superiori a quella cifra che siano stati impugnate dalle imprese: se, infatti, l'impresa impugna la cartella e chiede la sospensione giudiziale o amministrativa, deve augurarsi che questa venga accolta.

Perché in tutti i casi, ad esempio, in cui i giudici non dispongano la sospensione giudiziale (e comunque in attesa che essa venga concessa), le imprese che sfornino i 50mila euro saranno esposte a una conseguenza molto grave. Non potranno, cioè, essere esentate dall'applicazione dell'articolo 4 e nel loro rapporto contrattuale sarà obbligatorio mettere in piedi il nuovo sistema di vigilanza sulle ritenute fiscali, con i rischi connessi.

²² C'è da chiedersi quanti committenti si assumeranno il peso di lavorare con un'impresa che non abbia i requisiti per consentirle di godere dell'esenzione da controlli e rischi. Un cortocircuito che rischia di penalizzare ulteriormente imprese già in difficoltà.

²³ In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella Ris. 23.12.2019 n. 108.

→ sia a quelli che verranno sottoscritti a far data dall'1.1.2020.

Per le fattispecie che rientrano nell'ambito applicativo della norma, si dovranno rispettare gli obblighi introdotti con la nuova disposizione, il cui primo adempimento è il versamento delle ritenute operate a gennaio 2020 previsto per il 17.2.2020²⁴.

2.2. Estensione del reverse charge per appalti e subappalti

L'art. 4, co. 3, del D.L. n. 124/2019 e ss.mm. estende l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che vengano svolti con il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili.

A tal fine, è stata introdotta la nuova lett. a-*quinquies*) all'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972.

Nel quadro delle altre misure introdotte dall'art. 4 del D.L. n.124/2019 per contrastare l'illecita somministrazione di manodopera, l'estensione del *reverse charge*, nel senso sopra descritto, ha quale principale finalità quella di eliminare i rischi per l'Erario determinati dall'ingente debito IVA in capo all'appaltatore, spesso emergente da fatture false, a fronte della detrazione IVA da parte del committente (tipicamente, una società consortile).

L'estensione del *reverse charge* riguarda, difatti, per espressa previsione normativa, gli appalti caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera (c.d. "*labour intensive*") nell'attività che costituisce il *core business* aziendale del committente²⁵.

La nuova fattispecie di *reverse charge*, ai sensi dell'introdotta art. 17, co. 6, lett. a-*quinquies*) del D.P.R. n. 633/1972, si renderà applicabile:

- alle prestazioni di servizi, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, laddove vi sia un prevalente utilizzo di manodopera;
- a condizione che la manodopera venga utilizzata presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Sono, invece, espressamente escluse dall'applicazione della nuova fattispecie di *reverse charge* le prestazioni di servizi effettuate nei confronti:

- ➔ di Pubbliche Amministrazioni, altri enti e società per le quali l'IVA si applica secondo il meccanismo dello *split payment* (art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972);
- ➔ delle agenzie per il lavoro disciplinate dal Capo I del Titolo II del D.Lgs. n. 276/2003.

La nuova ipotesi di *reverse charge* si affianca alle due fattispecie già disciplinate, in tema di prestazioni di servizi, dalle lett. a)²⁶ e a-ter)²⁷ dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, da

²⁴ La scelta operata dalla Amministrazione finanziaria, nella citata Ris. n. 18/E/2019 rischia, però, almeno per quel che riguarda il solo mese di gennaio 2020, di incidere su quelle imprese appaltatrici che, sovente, presentano dimensioni rilevanti, ove viene adottato, per i pagamenti, un sistema "sfasato", in base al quale, nel mese appena evidenziato, vengono corrisposti emolumenti relativi a dicembre 2019, periodo non compreso nella operatività delle nuove disposizioni.

²⁵ La Relazione illustrativa al DL 124/2019 individua, quali settori maggiormente interessati dal fenomeno descritto, quelli della logistica, dei servizi alle imprese nonché il settore alimentare e meccanico.

intendersi comunque prevalenti sul piano normativo per espressa previsione della lett. a-*quinquies*) appena introdotta.

Va da ultimo precisato che l'introduzione della norma in materia di *reverse charge* è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

3. NOVITA' IN TEMA DI AUTO AZIENDALI ASSEGNATE IN USO PROMISCOUO

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 632-633, DELLA L. N. 160/2019

EFFICACIA TEMPORALE:

AI CONTRATTI STIPULATI A PARTIRE DAL 01.07.2020

L'art. 1, co. 632-633, della Legge di Bilancio 2020 riscrive l'art. 51, co. 4, lett. a) del TUIR.

Prima di tale intervento, la citata norma, per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente, prevedeva che costituisse *fringe benefit* per quest'ultimo il **30%** dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli importi eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente.

Nella fase gestazionale della Legge di Bilancio, erano passate delle modifiche normative che avevano destato lo sconcerto nella platea degli interessati: la prima versione, infatti, veniva prevista una tassazione integrale del suddetto *fringe benefit*, mentre con la seconda aveva cominciato a trovare spazio un criterio di tassazione correlato alle emissioni di anidride carbonica delle auto.

A seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della L. n. 160/2019, viene previsto che per i veicoli di nuova immatricolazione, concessi ai dipendenti in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, aventi valori di emissione di anidride carbonica non superiore a 60g/km, il reddito è pari al **25%** dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di cui alle Tabelle ACI, chiaramente, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente.

In altre parole, per queste tipologie di veicoli sarebbe prevista una riduzione dell'attuale percentuale (del 30%) delle percorrenze ACI.

La nuova norma, però, prevede che la percentuale di imponibilità sia graduata in base alle emissioni e precisamente:

- **30%** per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 60g/km ma non a 160g/km;
- **40%** per l'anno 2020 e 50% a decorrere dal 2021 per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/km ma non a 190g/km;

²⁶ Le prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori, escluse le prestazioni rese nei confronti del "contraente generale".

²⁷ Le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.

- **50%** per l'anno 2020 e 60% a decorrere dal 2021, per i veicoli con valori di emissione di CO₂ superiore a 190g/km.

Da segnalare che dovrebbero essere salvi i veicoli già concessi in uso promiscuo (più precisamente quelli concessi con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020) che, pertanto, rimarrebbero assoggettati all'attuale normativa: in particolare, per espressa disposizione, per essi resterebbe ferma l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 51 comma 4, lett. a) del TUIR nel testo vigente al 31 dicembre 2019, quindi con la percentuale "unica" del 30%.

Le nuove tabelle ACI 2020, con importi validi dal 1° luglio 2020, individuano per tutti i modelli gli importi dei fringe benefit in apposite colonne distinte in base alle suddette percentuali (25%, 30%, 40%, 50%).

Da ultimo, si ricorda che nessuna modifica è intervenuta sul lato delle imprese, ai fini della deducibilità dei costi per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti: pertanto, a norma della lett. b-bis) dell'art. 164 del TUIR, i relativi costi sono deducibili "nella misura del 70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta".

4. PROROGA BONUS FORMAZIONE 4.0

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1, CO. 210-217, DELLA L. N. 160/2019
EFFICACIA TEMPORALE:	PER LE SPESE DI FORMAZIONE DEL PERSONALE SOSTENUTE NEL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31 DICEMBRE 2019

Con l'approvazione della Legge di Bilancio 2020, viene nuovamente riproposta, con significative semplificazioni, l'agevolazione relativa alla c.d. "formazione 4.0" istituita dall'art. 1, commi da 46 a 56, della L. n. 205/2017.

4.1. Bonus Formazione 4.0: dove eravamo rimasti

La Legge di Bilancio 2018 e il correlato decreto 4 maggio 2018 hanno istituito e regolamentato il credito d'imposta volto a incentivare le attività di formazione finalizzate all'acquisizione e al consolidamento di competenze e conoscenze nelle seguenti tecnologie:

- big data e analisi dei dati;
- cloud e fog computing;
- cyber security;
- simulazione e sistemi cyber-fisici;
- prototipazione rapida;
- sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (Rv) e realtà aumentata (Ra);
- robotica avanzata e collaborativa; interfaccia uomo macchina; manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- internet delle cose e delle macchine; integrazione digitale dei processi aziendali.

L'attività formativa:

- deve essere destinata al personale dipendente dell'impresa beneficiaria. Per personale dipendente si intende il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato ed apprendisti;
- deve interessare uno o più dei seguenti ambiti aziendali: vendita e marketing; informatica e tecniche; tecnologie di produzione (i settori nei quali svolgere la formazione sono elencati nell'Allegato A della Legge di Bilancio 2018).

Sono ammissibili sia

- le attività formative organizzate dall'impresa direttamente con proprio personale docente o con personale docente esterno assistito da un "tutor" interno sia
- le attività formative la cui organizzazione e realizzazione sia appaltata dall'impresa a soggetti esterni. In quest'ultimo caso, sono agevolabili le attività commissionate:
 - a 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;
 - a soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla disciplina europea;
 - agli Istituti tecnici superiori (novità 2020).

Secondo quanto stabilito nella circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 412088 del 3 dicembre 2018, le lezioni possono essere svolte in modalità *e-learning* ovvero *on line*, a condizione che le imprese adottino strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative. In particolare:

- a) devono essere predisposti almeno 4 momenti di verifica (consistenti nella proposizione di quesiti a risposta multipla) per ogni ora di corso, durante i quali deve essere proposto un quesito, selezionato in maniera casuale dal sistema all'interno di un set di domande non minore di 3. In caso di risposta errata da parte dell'utente, lo stesso dovrà rivedere la parte di corso cui il quesito faceva riferimento e rispondere a un ulteriore quesito, differente nel contenuto rispetto al precedente, che gli verrà proposto in un momento diverso e imprevedibile. Soltanto una volta fornita la risposta corretta, la fruizione del corso può continuare;
- b) deve essere previsto un momento di verifica finale in cui il discente risponda in modo esatto ad almeno un quesito sui due che devono essere proposti per ognuna delle ore di lezione in cui il corso si articola.

Come stabilito dal decreto 4 maggio 2018:

- ✓ è necessario conservare: una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte; i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno; l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia;
- ✓ i costi devono essere certificati dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali e tale certificazione deve essere allegata al bilancio. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti devono comunque adempiere

a tale obbligo di certificazione attraverso specifico incarico conferito a un revisore legale dei conti o a una società di revisione, iscritti nella sezione A del registro di cui al D.Lgs. n. 39/2010 (per le spese sostenute per tale attività di certificazione contabile, è riconosciuto un credito di imposta di importo non superiore al minore tra il costo effettivamente sostenuto e 5.000 euro, fermi restando i limiti massimi annuali);

- ✓ Il credito d'imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, mediante F24 da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono sostenute le spese ammissibili (previo adempimento da parte dell'impresa degli obblighi di certificazione previsti).

4.2. Le novità recate dalla Legge di Bilancio 2020

Numerose sono le novità recate dalla L. n. 160/2019:

- ➔ tra le imprese non ammesse al beneficio, oltre a quelle in difficoltà ai sensi dell'art. 2, punto 18), del regolamento (UE) n. 651/2014, le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001;
- ➔ non riferimento alle attività formative ammissibili erogate da soggetti esterni all'impresa, si considerano ammissibili al credito d'imposta anche le attività commissionate agli Istituti tecnici superiori;
- ➔ ai fini del riconoscimento del credito d'imposta non è più richiesto che lo svolgimento delle attività formative al credito d'imposta sia formalmente previsto nei contratti collettivi aziendali o territoriali sottoscritti (o integrati in relazione a tale attività), che devono essere depositati presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente attraverso la procedura online messa a disposizione dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Questo aspetto rappresentava il principale ostacolo per l'accesso al beneficio fiscale fino al 2019;
- ➔ il credito d'imposta si calcola sulle spese sostenute nel periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 (2020, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare) relative al personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione agevolabili, limitatamente al costo aziendale riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione²⁸;
- ➔ il credito d'imposta spetta nella misura del
 - **50%** delle spese ammissibili (con il limite annuo di 300.000 euro) per le piccole imprese, del
 - **40%** per le medie (con il limite annuo di 250.000 euro) e del
 - **30%** per le grandi ((con il limite annuo di 250.000 euro).

Fermi restando i limiti massimi annuali, la misura del *bonus*, per tutte le imprese, passa al **60%** qualora i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati²⁹.

La prima categoria comprende i soggetti che soddisfano uno dei seguenti requisiti:

²⁸ Per costo aziendale si intende la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei 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, nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.

²⁹ Come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 17 ottobre 2017.

- a) non hanno un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, ovvero coloro che negli ultimi 6 mesi non hanno prestato attività lavorativa riconducibile a un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi nonché coloro che negli ultimi 6 mesi hanno svolto attività lavorativa in forma autonoma o parasubordinata dalla quale derivi un reddito che corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del TUIR;
- b) hanno un'età compresa tra i 15 e i 24 anni;
- c) non hanno conseguito un diploma di istruzione secondaria superiore o una qualifica o un diploma di istruzione e formazione professionale rientranti nel terzo livello della classificazione internazionale sui livelli di istruzione, nonché coloro che hanno conseguito una delle suddette qualificazioni da non più di 2 anni e non hanno avuto un primo impiego regolarmente retribuito come definito alla lettera a);
- d) hanno compiuto 50 anni di età;
- e) hanno compiuto 25 anni di età e che sostengono da soli il nucleo familiare in quanto hanno una o più persone a carico ai sensi dell'articolo 12 del TUIR;
- f) sono occupati nei settori e nelle professioni caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna, annualmente individuati con decreto ministeriale, e che appartengono al genere sottorappresentato;
- g) appartengono alle minoranze linguistiche storicamente insediate sul territorio italiano e a quelle minoranze che risultino ufficialmente riconosciute in Italia sulla base di specifici provvedimenti e che dimostrino la necessità di migliorare le proprie competenze linguistiche e professionali o la propria esperienza lavorativa per aumentare le prospettive di accesso a un'occupazione stabile.

Appartengono, invece, alla seconda categoria dei “lavoratori molto svantaggiati” qualunque lavoratore che:

- è privo da almeno 24 mesi di impiego regolarmente retribuito, come definito alla lettera a);
- è privo da almeno 12 mesi di impiego regolarmente retribuito, come definito alla lettera a), e appartiene a una delle categorie di cui alle lettere da b) a g).

- ➔ per le spese 2020, l'effettiva fruizione del credito d'imposta è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e con gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori;
- ➔ il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale;
- ➔ le imprese che si avvalgono del credito d'imposta 2020 dovranno effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico, al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa (il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione saranno definiti con apposito decreto ministeriale).

Queste in sintesi le novità: rimangono fermi tutti gli altri adempimenti più sopra ricordati.

5. NOVITA' IN TEMA DI TICKET RESTAURANT

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 677, DELLA L. N. 160/2019

EFFICACIA TEMPORALE:

DALL'01.01.2020

L'art. 1, co. 677, della L. n. 160/2019 sostituisce l'art. 51, co. 2, lett. c) del TUIR, modificando il regime dei buoni pasto, al fine di incentivare l'uso di quelli elettronici: il motivo alla base delle novità è legato alla maggiore "affidabilità" fiscale della forma elettronica, che attenua le criticità esistenti per i buoni cartacei, quali, ad esempio, il conteggio, il ritiro e i relativi controlli (Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici, determinazione n. 5/2011).

Mediante l'informatizzazione del processo di emissione e gestione del titolo, si ha una maggiore tracciabilità, soprattutto per garantire il rispetto dei limiti imposti dal D.M. n. 122/2017; i buoni, infatti, non sono cedibili, né cumulabili oltre il limite di otto unità, né commercializzabili o convertibili in denaro e sono utilizzabili solo dal titolare.

Per effetto delle modifiche alla norma di riferimento, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto (buoni pasto) fino all'importo complessivo giornaliero di:

- **4,00 euro** per i buoni pasto "cartacei" (in luogo del precedente limite di 5,29 euro);
- **8,00 euro** per i buoni pasto "elettronici" (in luogo del precedente limite di 7,00 euro)³⁰.

In assenza di una specifica decorrenza, le nuove soglie di esenzione troveranno applicazione dall'1.1.2020. Fino al 31.12.2019 dovrebbero restare, quindi, in vigore le precedenti soglie di esenzione giornaliera³¹.

Pertanto, fermo restando che sul punto si auspicano chiarimenti ufficiali, al fine dell'individuazione del limite di esenzione applicabile ("vecchio" o "nuovo") dovrebbe rilevare la data di assegnazione del buono, sulla base del principio per cui *"il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore"* (C.M. 23.12.1997 n. 326/E, § 2.1).

I limiti di esenzione devono essere verificati sulla base del valore nominale dei buoni erogati e prescindono dal numero di buoni utilizzati³².

³⁰ Restano tuttavia alcuni nodi da sciogliere in merito alla disciplina fiscale delle somministrazioni in mense aziendali e prestazioni sostitutive di mensa. La norma non affronta, ad esempio, l'ipotesi del badge/card elettronico. Cioè il caso in cui viene assegnata al dipendente una card che consente di fruire della somministrazione di alimenti e bevande presso esercizi convenzionati. Si tratta del servizio di «mensa aziendale diffusa», che, per le modalità elettroniche di utilizzo della card, non è assimilabile al buono pasto ma permette un controllo immediato sull'utilizzo del beneficio fiscale. Sul punto l'Amministrazione finanziaria (Ris. n. 63/E/2005) ha precisato che le prestazioni rese attraverso la card non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, a prescindere dal superamento del (vecchio) limite di 5,29 euro.

³¹ È stato evidenziato che non dovrebbero emergere maggiori oneri tributari se i buoni con valore nominale pari al vecchio limite (5,29 euro per i cartacei) vengano distribuiti entro il 12.1.2020, in applicazione del principio di cassa allargato. Diversamente, nel caso in cui nel corso del 2020 debbano essere smaltiti blocchetti di buoni del valore di 5,29 euro acquistati in precedenza, i datori di lavoro dovranno applicare le ritenute fiscali e previdenziali sui ticket con valore superiore a 4,00 euro sulla relativa eccedenza (Sirocchi S. "Per i buoni pasto nuove soglie di esenzione", in "Auto e Fisco", Il Sole - 24 Ore, 17.12.2019, p. 110 ss.).

³² Come affermato dal principio di diritto Agenzia delle Entrate 12.2.2019 n. 6, il divieto di cumulo oltre il limite di otto buoni pasto previsto dall'art. 4 co. 1, lett. d), del D.M. n. 122/2017 non incide, ai fini fiscali, sui limiti di esenzione dal reddito di lavoro dipendente previsti dall'art. 51, co. 2, lett. c) del TUIR.

L'importo dei buoni pasto che eccede i suddetti limiti non può essere considerato assorbibile dalla soglia di esenzione prevista dall'art. 51, co. 3, del TUIR (258,23 euro) e concorre, pertanto, a formare il reddito di lavoro dipendente.

Con riferimento alle indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o a unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione, è inoltre espressamente previsto che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente fino all'importo complessivo giornaliero di 5,29 euro.

Nessuna modifica sarebbe invece apportata alla disciplina delle somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro ovvero in mense organizzate dal datore di lavoro o gestite da terzi, che resterebbero escluse dal reddito di lavoro dipendente.

6. NUOVA STRETTA SULLE COMPENSAZIONI ORIZZONTALI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, 2 E 3 DEL D.L. N. 124/2019 E SS.MM.

EFFICACIA TEMPORALE:

A PARTIRE DALLE COMPENSAZIONI DEI CREDITI MATURATI NEL 2019 (CON ALCUNE ECCEZIONI)

Gli artt. 1, 2 e 3 del D.L. n. 124/2019 e ss.mm. prevedono una serie di disposizioni finalizzate a contrastare le indebite compensazioni nel modello F24, fenomeno divenuto ormai troppo frequente specie negli ultimi anni.

In particolare, le novità sono numerose e riguardano:

- ➡ il divieto di utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante (art. 1);
- ➡ il divieto di compensazione in caso di cessazione della partita IVA o di esclusione dalla banca dati VIES (art. 2);
- ➡ l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP per la compensazione dei relativi crediti per importi superiori a 5.000,00 euro annui (art. 3 co. 1 e 3);
- ➡ l'estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni (art. 3, co. 2 e 3);
- ➡ la cooperazione tra l'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'INAIL per contrastare le indebite compensazioni (art. 3 co. 4);
- ➡ la sanzione fino a 250,00 euro per lo scarto del modello F24 contenente crediti non utilizzabili in compensazione (art. 3, co. 5, 6 e 8);
- ➡ la possibilità di compensare crediti commerciali verso Pubbliche Amministrazioni con somme iscritte a ruolo o accertamenti esecutivi;
- ➡ da ultimo vi sono i divieti di compensazione previsti dall'art. 4 del DL 124/2019, in relazione al versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi

previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL, con riferimento ai lavoratori impiegati nell'ambito di contratti di appalto o di prestazione di opere e servizi [di cui si è già parlato al paragrafo n. 1]).

6.1. Obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap

L'art. 3, co. 1, del D.L. n. 124/2019 sostituisce il terzo periodo del co. 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, prevedendo l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione per la compensazione "orizzontale" nel modello F24 di crediti, per importi superiori a 5.000,00 euro annui³³, relativi:

- alle imposte sui redditi e relative addizionali;
- alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi;
- all'IRAP.

I crediti eccedenti i 5.000 euro potranno quindi essere utilizzati in compensazione:

- solo a seguito della presentazione del modello REDDITI o IRAP dal quale emergono³⁴;
- a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione.

L'Agenzia delle Entrate, nella Ris. n. 110/E/2019 ha precisato che, ai fini della verifica del superamento del limite di 5.000 euro annui, analogamente a quanto specificato nelle Circolari n. 1/E/2010 e n. 29/E/2010, sono considerate solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere esposte nel modello F24. Alla risoluzione, viene allegata una tabella in cui sono indicati, nell'ultima colonna, i codici tributo dei debiti che possono essere estinti tramite compensazione con crediti pregressi afferenti alla medesima imposta (indicati nella seconda colonna), senza che la compensazione concorra al raggiungimento del limite di 5.000 euro.

In buona sostanza, la preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi o Irap è obbligatoria soltanto per i tributi identificati dai codici riportati nella tabella fra le categorie imposte sostitutive, imposte sui redditi e addizionali, Irap e Iva. Questo conferma che gli altri crediti di imposta non richiedono la preventiva presentazione della dichiarazione e in particolare tutti i crediti di imposta che transitano nel quadro RU³⁵.

In pratica, vengono estese ai crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP le stesse regole già applicabili ai crediti IVA, introducendo un differimento temporale del momento in cui diviene possibile l'utilizzazione del credito fiscale in compensazione.

La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019: trattasi, in buona sostanza, dei crediti emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.

³³ Analogamente a quanto avviene con i crediti annuali IVA, deve ritenersi che la compensazione dei crediti per imposte dirette e IRAP, fino all'importo di 5.000,00 euro, possa avvenire prima della presentazione della dichiarazione dalla quale emergono, a partire dal giorno successivo a quello di chiusura del relativo periodo d'imposta.

³⁴ Si ricorda che, per effettuare la compensazione nel modello F24 di crediti per imposte dirette o IRAP per un importo superiore a 5.000,00 euro annui, la dichiarazione da presentare preventivamente dovrà essere munita del visto di conformità, salvo beneficiare dell'esonero fino a 20.000,00 euro annui, in base al regime premiale relativo all'applicazione degli ISA.

³⁵ Ad esempio il credito di imposta del 40 o 20% relativo all'acquisto di beni ammortizzabili interconnessi (gli ex iper-ammortizzabili), non richiederà la preventiva presentazione dalla dichiarazione.

Questo credito di imposta può essere usufruito dal periodo di imposta successivo a quello dell'avvenuta interconnessione: pertanto dal 16 gennaio 2021 sarà possibile usufruirne (per un quinto) con riferimento agli investimenti del 2020, senza attendere la presentazione della dichiarazione, anche se poi sarà evidenziato nel quadro RU.

Per i crediti maturati nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, emergenti dai modelli REDDITI 2019 e IRAP 2019, rimangono pertanto applicabili le precedenti disposizioni che non prevedevano l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emergono.

Le modifiche in commento, però, devono essere lette in parallelo con il disposto dell'art. 4-*bis*, co. 2, del D.L. n. 34/2019 e ss.mm. che ha stabilito il differimento *a regime* del termine per la presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP:

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

Come osservato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con il comunicato stampa del 10.10.2019, considerando gli attuali termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, per evitare che la nuova disciplina si trasformi in una sorta di "prestito forzoso" a carico del settore privato, sarà necessario *"garantire la possibilità di presentazione delle dichiarazioni almeno dalla fine del mese di febbraio, come avviene per l'IVA, altrimenti le compensazioni resteranno bloccate fino all'autunno, con effetti evidentemente inaccettabili e dannosi sia per i professionisti che per le imprese"*.

Allo stato attuale, infatti, con riferimento ai soggetti "solari", la presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP può ufficialmente avvenire a partire dal mese di maggio, ma tale previsione può in concreto essere differita per esigenze di aggiornamento dei modelli, delle specifiche tecniche, dei software applicativi e dei moduli di controllo.

6.2. Compensazione dei crediti derivanti dal modello 770

Il nuovo terzo periodo del co. 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, relativo all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione, non prevede tra i crediti "limitati nell'utilizzo in compensazione" quelli relativi alle ritenute alla fonte.

La nuova regola di presentazione preventiva della dichiarazione, per la compensazione di crediti superiori a 5.000,00 euro annui, non dovrebbe quindi applicarsi a quelli emergenti dalla dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770).

Tale esclusione appare confermata dalla Relazione illustrativa al D.L. n. 124/2019³⁶.

Diversamente, i crediti da ritenute derivanti dal modello 770 potrebbero rientrare nella categoria dei *"crediti relativi alle imposte sui redditi"* ed essere quindi soggetti alla nuova disciplina.

Sul punto, la Ris. n. 110/E/2019 non dice nulla al riguardo e si auspica che un chiarimento sia fornito rapidamente.

³⁶ La Relazione, nel ricordare le nuove limitazioni, precisa che le stesse trovano applicazione per importi annui superiori a 5.000 euro e implicano l'obbligo dell'uso delle procedure telematiche dell'Agenzia delle Entrate. A questo punto, la Relazione precisa che *"Quest'ultimo requisito si applica anche alle compensazioni dei crediti effettuate dai sostituti d'imposta per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (es. rimborsi da modello 730 e bonus 80 euro)"*, richiamando solo l'obbligo dell'uso delle procedure telematiche di pagamento e non già la soglia dei 5.000 euro.

6.3. Obbligo dell'uso di servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24

L'art. 3, co. 2, del D.L. n. 124/2019 apporta alcune modifiche al co. 49-*bis* dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, al fine di estendere l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni da parte di tutti i contribuenti (sia ai titolari di partita Iva, che a quelli che ne sono privi).

Sulla base dei chiarimenti che erano stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Ris. n. 68/E/2017 in relazione ai contribuenti titolari di partita Iva, devono ritenersi esclusi dall'obbligo di presentazione tramite i servizi telematici dell'Agenzia, anche in relazione ai soggetti non titolari di partita IVA, i modelli F24 che espongono compensazioni tra crediti e debiti della stessa imposta (c.d. compensazione "verticale" o "interna"), sulla base dei codici tributo indicati nell'Allegato 3 alla Ris. n. 110/E/2019.

Si tratta, tipicamente, della compensazione tra il saldo a credito e gli acconti da versare relativi alla stessa imposta, che viene comunque esposta nel modello F24.

L'Agenzia delle Entrate, nella citata Ris. n. 110/E/2019, ha precisato che, visto il riferimento ai "crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta", l'obbligo di utilizzare i servizi telematici sussiste anche per la presentazione dei modelli F24 che espongono la compensazione dei crediti tipici dei sostituti d'imposta, finalizzati, ad esempio, al recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute, del c.d. "bonus 80 euro" e dei rimborsi da assistenza fiscale erogati ai dipendenti e pensionati.

6.4. Divieto di compensazione in caso di cessazione della partita Iva o dalla banca dati VIES

L'art. 2 del D.L. n. 124/2019 interviene limitando la possibilità di compensazione per i contribuenti ai quali, ai sensi dell'art. 35, co. 15-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, sia stato notificato:

- 1) il provvedimento di cessazione della partita IVA ovvero
- 2) il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES.

Inoltre, si prevede che l'eventuale utilizzo in compensazione dei suddetti crediti determini lo scarto del modello F24 mediante il quale si intende effettuare la compensazione.

In assenza di una decorrenza espressa, le nuove disposizioni relative alla cessazione della partita IVA o all'esclusione dal VIES sono applicabili a partire dal 27.10.2019, data di entrata in vigore del D.L. n. 124/2019.

Perciò, è ragionevole ritenere che la compensazione sia inibita per tutti i provvedimenti di cessazione della partita IVA o di esclusione dalla banca dati VIES, *ex art.* 35, co. 15-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, notificati a decorrere dalla predetta data del 27.10.2019.

6.4.1. Provvedimento di cessazione della partita iva

L'art. 2 del D.L. n. 124/2019, introducendo il co. 2-*quater* all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, preclude la possibilità di avvalersi della compensazione "orizzontale" per i contribuenti ai quali sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA a norma dell'art. 35, co. 15-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972.

Per i crediti in questione, rimane possibile:

➔ avvalersi della richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 38. del D.P.R. n. 602/1973 ovvero dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, oppure

➔ riportare l'eccedenza pregressa nella dichiarazione successiva.

La disciplina in esame di inibizione delle compensazioni non riguarda i casi in cui il contribuente provveda a richiedere la chiusura della partita IVA (mediante il modello AA7/10 o il modello AA9/12), per cessazione dell'attività.

L'esclusione dalla compensazione, a seguito del provvedimento di cessazione della partita IVA, opera a prescindere dalla tipologia e importo dei crediti, per espressa previsione dell'art. 2 del D.L. n. 124/2019 e vale anche per i crediti che non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento di cessazione.

L'esclusione dall'utilizzo in compensazione dei crediti opera a partire dalla data di notifica del provvedimento di cessazione della partita IVA e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata. Pertanto, la compensazione dei crediti dovrebbe essere nuovamente consentita in caso di successiva "riapertura" della posizione IVA.

6.4.2. Provvedimento di esclusione dalla banca dati VIES

L'art. 2 del D.L. n. 124/2019, introducendo il co. 2-*quinquies* all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, preclude la possibilità di avvalersi della compensazione "orizzontale" dei crediti IVA per i contribuenti ai quali sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (c.d. "banca dati VIES"), a norma dell'art. 35, co. 15-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso in cui, dai controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria, risulti che il soggetto, sebbene in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, abbia comunque consapevolmente effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode IVA, l'ufficio può notificare un provvedimento di esclusione dell'operatore dalla banca dati VIES.

L'esclusione dal VIES ha effetto dalla data di registrazione nell'Anagrafe tributaria della notifica del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Il soggetto che è stato escluso dalla banca dati VIES può presentare istanza di nuova inclusione a norma del Provv. Agenzia delle Entrate 12.6.2017 n. 110418. L'ufficio può procedere alla nuova inclusione nella banca dati, dopo aver verificato che siano state rimosse le irregolarità che avevano generato l'emissione del provvedimento di esclusione.

L'esclusione dalla compensazione, a seguito del provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES, opera per i soli crediti IVA, in base a quanto previsto dall'art. 2 del D.L. n. 124/2019.

È ragionevole desumere, quindi, che per coloro che siano oggetto del solo provvedimento di esclusione dal VIES sia comunque ammessa la compensazione "orizzontale" mediante il modello F24 dei crediti relativi alle altre imposte, contributi e somme dovute all'Erario o ad altri Enti.

Pur non essendo ulteriormente specificato, come avviene invece nel co. 2-*quater* per la cessazione della partita IVA, il divieto di compensazione dovrebbe operare a prescindere dall'importo dei crediti, non essendo stabilita nemmeno per i casi di sola esclusione dal VIES, ai sensi del successivo co. 2-*quinquies*, una specifica soglia al di sotto della quale la compensazione dei crediti IVA è comunque consentita.

L'esclusione dall'utilizzo in compensazione dei crediti IVA:

- opera a partire dalla data di notifica del provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES (secondo le modalità stabilite dal Prov. Agenzia delle Entrate 12.6.2017 n. 110418);
- rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione.

6.5. Divieto di utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante

L'art. 1 del DL 124/2019 e ss.mm. sancisce il divieto del c.d. "accollo fiscale", nella misura in cui il debito dell'accollato venga estinto con crediti d'imposta a disposizione dell'accollante.

Viene, infatti, previsto che chiunque, ai sensi dell'art. 8, co. 2, della L. n. 212/2000, si accoli il debito d'imposta altrui, procede al pagamento secondo le disposizioni vigenti.

Ove il pagamento avvenga mediante compensazione con crediti d'imposta dell'accollante, questo si dà per non eseguito. È, a questi fini, irrilevante che il credito d'imposta sia esistente o meno, o astrattamente utilizzabile in compensazione.

L'atto di recupero viene notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento (modello F24), con irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

Peraltro, nel momento in cui si presenta una delega di pagamento contenente una compensazione tra diversi soggetti, questa potrebbe essere bloccata preventivamente ai sensi dell'art. 37, co. 49-ter, del D.L. n. 223/2006, essendo presenti profili di rischio.

L'intervento legislativo si è reso necessario in quanto, specie negli ultimi anni, diversi soggetti, qualificandosi come promotori finanziari e con l'ausilio di consulenti in materie economico-giuridiche, proponevano ai contribuenti di estinguere i propri debiti fiscali proprio con il sistema del c.d. "accollo fiscale", che, a prima vista, poteva apparire molto conveniente per un soggetto con una conoscenza "limitata" del sistema tributario³⁷.

Detta prassi, prima dell'intervento legislativo, è stata comunque ritenuta illegittima sia dall'Agenzia delle Entrate che dalla giurisprudenza.

Per effetto dell'art. 1, co. 4, del D.L. n. 124/2019, in caso di estinzione del debito mediante accollo fiscale, tramite compensazione con un credito d'imposta dell'accollante:

- all'accollante sono irrogate le sanzioni dell'art. 13, co. 4 e 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (per la compensazione di credito oltre soglia o inesistenti) e dunque ove il credito sia esistente (ma non utilizzabile in compensazione proprio in ragione dell'art. 1 del D.L. n. 124/2019), la sanzione è pari al 30% del credito indebitamente compensato. Invece, se il credito si rivela inesistente, la sanzione va dal 100 al 200% del credito inesistente indebitamente compensato.;
- all'accollato è irrogata la comune sanzione da omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 da omesso versamento, pari al 30%.

³⁷ Il debito dell'accollato (contribuente) veniva pagato dall'accollante (terza società), ma tale pagamento non avveniva "in contanti", bensì tramite compensazione con un proprio credito, credito che, a sua volta, l'accollante aveva acquistato da soggetti che, per varie ragioni, non potevano monetizzarlo.

Da parte dell'accollato, viene recuperato l'importo del debito (la cui estinzione non è avvenuta) e dei relativi interessi. Ciò è un corollario dell'art. 8, co. 2, della L. n. 212/2000, che prevede la mancata liberazione del debitore originario in caso di accollo.

Per il recupero del debito d'imposta e dei relativi interessi, però, l'accollante è da ritenersi coobbligato in solido.

Nonostante il D.L. n. 124/2019 taccia sul punto, rimane ferma la responsabilità penale dell'accollato per il reato di indebita compensazione *ex art. 10-quater* del D.Lgs. n. 74/2000, che, tuttavia, presuppone sempre una condotta dolosa. Bisogna tuttavia rilevare come l'accollato finisca con il rispondere per una condotta imputabile all'accollante, e ciò, in talune ipotesi, potrebbe essere una sorta di responsabilità oggettiva.

Salvi i casi in cui nei confronti dell'accollato possano ravvisarsi profili di colpa, la sanzione, per salvaguardare la tenuta costituzionale del sistema, dovrebbe essere irrogata in presenza del concorso dell'accollato nell'illecito commesso dall'accollante, valorizzando dunque l'art. 9 del D.Lgs. n. 472/1997.

Sono previste delle disposizioni attuative della norma con apposito provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, ma deve comunque intendersi immediatamente in vigore il divieto di estinzione dei debiti fiscali con crediti d'imposta nella disponibilità dell'accollante, a maggior ragione se i menzionati crediti sono stati acquistati da soggetti terzi, ad opera dell'accollante.

6.6. Sanzione per lo scarto del modello F24 con crediti non utilizzabili in compensazione

In base all'art. 37, co. 49-ter, del D.L. n. 223/2006 e ss.mm., l'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei modelli F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio.

Le modalità di attuazione della suddetta disciplina sono state stabilite dal Prov. Agenzia delle Entrate n. 195385/2018 e si applicano dal 29.10.2018.

I criteri che possono indurre al blocco preventivo delle compensazioni sono, tuttavia, molto vaghi, non a caso l'indicato provvedimento si riferisce, in modo generico, ad esempio alla tipologia dei debiti pagati, alla tipologia dei crediti compensati piuttosto che alla coerenza dei dati indicati nel modello F24.

La sospensione della delega di pagamento avviene per il suo intero contenuto e viene comunicata al soggetto che ha presentato il modello F24 tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, mediante ricevuta. Comunque, la sospensione non si può protrarre per più di 30 giorni rispetto alla data di invio del modello (nella ricevuta viene indicata la data di fine della sospensione).

I pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 sospeso e poi scartato si considerano non eseguiti. Di conseguenza, in capo al contribuente possono, se del caso, essere irrogate le sanzioni per omesso/tardivo versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

L'art. 3, co. 5 e 6, del D.L. n. 124/2019, introducendo nell'art. 37 del D.L. n. 223/2006 il co. 49-quater e nell'art. 15 del D.Lgs. n. 471/1997 il co. 2-ter, ha previsto che, in caso di delega di pagamento scartata, sia irrogata al contribuente (non quindi all'intermediario che ha trasmesso, per conto del contribuente, il modello F24) una sanzione

→ pari al **5%** dell'importo per importi fino a 5.000,00 euro, oppure

→ pari a **250,00 euro** per importi superiori a 5.000,00 euro.

Le citate sanzioni puniscono, in sostanza, un tentativo di indebita compensazione: infatti, la compensazione (potenzialmente indebita), a causa del blocco, non è avvenuta.

Dette sanzioni si applicano per ciascuna delega di pagamento scartata, e, per espressa previsione contenuta nell'art. 15, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997, non è ammesso il cumulo giuridico e la continuazione, di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997. Pertanto, se il contribuente presenta tre deleghe di pagamento scartate, saranno irrogate tre sanzioni.

Come detto, la sanzione è prevista per ogni modello F24 scartato, quindi se all'interno dello stesso modello di pagamento ci sono, ad esempio, due compensazioni scartate, la sanzione sarà unica.

Relativamente alla condotta punibile, la legge fa riferimento alla mancata esecuzione della delega di pagamento in seguito ai controlli preventivi disposti dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 37, co. 49-ter, del D.L. n. 223/2006.

In virtù di quanto esposto, la sanzione può essere irrogata se, per qualsiasi ragione, la compensazione viene bloccata. Come evidenziato, in sostanza non esistono precisi criteri direttivi in base ai quali può legittimamente essere bloccata la compensazione, considerato che il Prov. Agenzia delle Entrate n. 195385/2018 menziona, tra l'altro, la "tipologia dei debiti pagati" e la "tipologia dei crediti compensati".

Qualsiasi violazione, come sancisce senza mezzi termini l'art. 5 del D.Lgs. n. 472/97, può però essere sanzionata esclusivamente se è presente l'elemento soggettivo, anche sotto il mero profilo della colpa.

Il contribuente non può, quindi, essere sanzionato quando la delega di pagamento viene scartata in ragione di profili di rischio autonomamente individuati dall'Agenzia delle Entrate, essendo a questi fini indifferente che, effettivamente, i profili di rischio siano esistenti. Si pensi ad un contribuente che si accinge a compensare nel modello F24 un credito esistente, nel rispetto dei limiti quantitativi e temporali previsti: egli non può in alcun modo essere sanzionato, in quanto la compensazione che stava per essere disposta sarebbe stata assolutamente legittima.

Non rileva che egli avesse, ad esempio, precedenti fiscali e/o penali per indebita compensazione di crediti inesistenti. Nessuna violazione è stata posta in essere e nessun profilo di colpa può essere ravvisato in capo al contribuente: nessuna norma di legge vieta la compensazione per chi ha precedenti.

Solo quando il blocco preventivo viene disposto a causa di potenziali violazioni della legge tributaria la sanzione può essere giustificata. Qualora la compensazione avvenga nell'ambito di un contratto di acollo fiscale, si sta per violare l'art. 1 del D.L. n. 124/2019, che vieta l'estinzione dei debiti dell'accollato mediante compensazione con crediti d'imposta dell'accollante. Lo stesso si può dire se la compensazione presuppone il visto di conformità, e questo difetta (ma tale fattispecie, invero, non sembra nemmeno rientrare nei controlli dell'art. 37, co. 49-ter, del D.L. n. 223/2006).

Nei menzionati casi, si può parlare di tentativo di indebita compensazione.

Nel momento in cui la delega di pagamento viene scartata, viene data comunicazione di ciò al soggetto che ha inviato la delega stessa, quindi, nella maggior parte dei casi, al contribuente o all'intermediario abilitato.

Invece, al contribuente viene applicata la sanzione di cui all'art. 15 co. 2-ter del D.Lgs. n. 471/1997 mediante apposita comunicazione, che, per come è strutturato l'art. 37, co. 49-quater, del D.L. n. 223/2006, appare una sorta di avviso bonario.

Nei 30 giorni successivi al ricevimento di tale comunicazione, il contribuente può:

- fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle Entrate, o far presente elementi non valutati o considerati erroneamente;
- effettuare il pagamento dell'indicata sanzione.

Se il pagamento non viene effettuato, la sanzione viene iscritta a ruolo e contestata mediante cartella di pagamento, atto che potrà essere impugnato.

Dal procedimento indicato emerge come, a differenza di quanto avviene a seguito di liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione, non sia prevista alcuna possibilità di definizione agevolata della sanzione. In altre parole, il beneficio che il contribuente trae dal pagamento nei 30 giorni successivi all'avviso bonario consiste nell'evitare gli effetti del ruolo, tra cui la necessità di corrispondere gli aggi.

Le novità indicate operano dalle deleghe di pagamento presentate a partire dal mese di marzo 2020.

Mediante provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno dettate le relative disposizioni attuative.

6.7. Compensazione dei crediti commerciali verso Pubbliche amministrazioni con somme iscritte a ruolo

Con l'art. 37, co. 1-bis, del D.L. n. 124/2019 e ss.mm. è stata estesa anche agli anni 2019 e 2020 la possibilità, per le imprese e i lavoratori autonomi, di utilizzare in compensazione, con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo o derivanti da atti esecutivi, affidate agli Agenti della riscossione entro il 31.10.2019, i crediti:

- maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione;
- relativi a somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali;
- non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, che sono stati oggetto di apposita certificazione da parte dell'ente debitore secondo le modalità previste dal D.M. 22.5.2012 e dal D.M. 25.6.2012, e ss.mm., mediante l'apposita piattaforma elettronica;
- qualora la somma iscritta a ruolo sia inferiore o pari al credito vantato.

La disciplina in esame si applica in aggiunta a quella "a regime", ai sensi dell'art. 28-quater del D.P.R. n. 602/1973.

Analogamente alla precedente proroga per l'anno 2018, l'applicazione anche nel 2019 e 2020 della disciplina in esame non è subordinata all'emanazione di uno specifico decreto attuativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze, ma vengono direttamente richiamate le modalità attuative previste dal D.M. 24.9.2014.

Possono essere utilizzati in compensazione i crediti maturati nei confronti delle seguenti Pubbliche Amministrazioni, di cui all'art. 1 co. 2 del D.Lgs. n. 165/2001:

- amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo;
- Regioni, Province, Comuni, Comunità montane, e loro consorzi e associazioni;
- istituzioni universitarie;
- Istituti autonomi case popolari;
- Camere di Commercio e loro associazioni;
- enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali;
- amministrazioni, aziende ed enti del Servizio sanitario nazionale;
- Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Agenzia del Demanio);
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche Amministrazioni (ARAN);
- CONI (fino alla revisione organica della disciplina di settore).

I suddetti crediti commerciali o professionali possono essere utilizzati per il pagamento delle somme dovute:

- con riferimento ai carichi (ruoli e atti esecutivi ex artt. 29 e 30 del D.L. n. 78/2010) affidati agli Agenti della Riscossione entro il 31.10.2019;
- in relazione a tributi erariali, regionali e locali, contributi previdenziali e assistenziali, premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, entrate spettanti all'ente che ha rilasciato la certificazione, nonché per gli oneri accessori, gli aggi e le spese a favore dell'Agente della Riscossione;
- qualora la somma affidata all'Agente della Riscossione sia inferiore o pari al credito vantato.

Ai fini della compensazione in esame non è necessario che il carico (ruolo o atto esecutivo) sia stato formato e consegnato all'Agente della Riscossione anteriormente alla data prevista per il pagamento del credito da parte della Pubblica Amministrazione.

La compensazione disciplinata dall'art. 37, co. 1-*bis*, del D.L. n. 124/2019 può avvenire dal 25.12.2019 e fino al 31.12.2020.

La compensazione in esame avviene:

- a richiesta del creditore;
- con le modalità stabilite dal D.M. 25.6.2012 e dal D.M. 19.10.2012, attuativi dell'art. 28-*quater* del D.P.R. n. 602/1973.

Il creditore deve, quindi, presentare all'Agente della Riscossione competente la certificazione del credito rilasciata dall'ente debitore.

L'Agente della Riscossione:

- verifica l'esistenza e la validità di tale certificazione;
- in caso di esito positivo della verifica, estingue il debito iscritto a ruolo o derivante da atti esecutivi, limitatamente all'importo corrispondente al credito certificato che si intende utilizzare in compensazione.

L'utilizzo in compensazione dell'importo del credito certificato, infatti, può avvenire anche parzialmente.

Per le somme affidate all'Agente della Riscossione che non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in esame, in quanto superiori al credito vantato, resta ferma la possibilità di compensazione "ordinaria":

- ai sensi dell'art. 28-*quater* del D.P.R. n. 602/1973 e dei citati D.M. 25.6.2012 e D.M. 19.10.2012;
- qualora si tratti di somme dovute relative a cartelle di pagamento e atti esecutivi, notificati entro il 30.9.2013.

7. RIPRISTINO ACE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 287, DELLA L. N. 160/2019

EFFICACIA TEMPORALE:

A PARTIRE DALL'01.01.2019

L'art. 1, co. 287, della L. n. 160/2019 ripristina l'ACE dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, fissando all'**1,3%** l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale.

La medesima norma elimina la c.d. mini-IRES, sempre con decorrenza dall'esercizio 2019 e dunque dal primo anno in cui essa avrebbe dovuto trovare applicazione.

L'abrogazione della norma che, nella Legge di Bilancio 2019, aveva disposto l'eliminazione dell'ACE fa sì che la precedente agevolazione riviva senza soluzione di continuità: assumeranno rilevanza, per i calcoli del 2019 e degli anni seguenti, gli incrementi patrimoniali effettuati dal 2011 in poi.

7.1. Cancellazione della Mini-IRES prima della sua entrata in vigore

L'art. 2 del D.L. n. 34/2019 (Decreto Crescita) ha abrogato la mini-IRES del 15% che era stata introdotta dai commi da 28 a 34 dell'art. 1 della L. n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019).

Quest'ultima disposizione, che di fatto non è mai stata applicabile, prevedeva la riduzione fino a 9 punti di una parte del reddito di impresa calcolato su un complesso intreccio di tre variabili: utili accantonati a riserva, investimenti incrementali in beni strumentali e costo del personale neoassunto.

Il Decreto Crescita aveva riscritto l'agevolazione (introducendo la c.d. mini-IRES 2.0) prevedendo una riduzione progressiva di aliquota sul reddito di impresa che partiva dall'1,5% del 2019 per arrivare al 3,5% (anno 2022 e seguenti). L'aliquota ridotta si sarebbe applicata alla quota parte di imponibile corrispondente agli utili destinati a riserve diverse da quelle non disponibili, ma nel limite dell'incremento di patrimonio netto di ogni singolo esercizio. Incremento che derivava, a sua volta, dal confronto tra il patrimonio netto del bilancio 2018, calcolato senza considerare il risultato di esercizio (utile o perdita che fosse), e il patrimonio netto contabile al 31 dicembre di ogni esercizio successivo quantificato (oltre che senza il risultato d'esercizio) al netto di quella parte di riserve formate da utili già agevolati in periodi di imposta precedenti.

Con questo particolare meccanismo, in presenza di un patrimonio incrementato sempre e soltanto per effetto dell'accantonamento dell'utile dell'esercizio (senza perdite e senza altre diminuzioni per riserve negative, ma anche senza aumenti di patrimonio per aumenti di capitale, rivalutazioni o in genere per cause differenti dall'utile), il limite di importo agevolabile risultava sempre uguale all'utile dell'esercizio precedente destinato a riserva.

Pur non raggiungendo i livelli di complessità e, soprattutto, di mancata prevedibilità degli effetti della mini-IRES 1.0, anche l'incentivo introdotto dal Decreto Crescita era stato criticato da molti operatori e professionisti per la sua inutile elaborazione nei conteggi, rispetto al collaudato meccanismo dell'ACE.

Il Governo, con la Legge di Bilancio 2020, è venuto incontro alle richieste delle imprese e ha proceduto ad abrogare i commi da 1 a 8 dell'art. 2 del Decreto Crescita, e cioè l'intera mini-IRES 2.0, con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e dunque dal periodo di imposta a partire dal quale questa agevolazione avrebbe avuto effetto.

7.2. Ritorno dell'ACE dal 2019

L'art. 1, co. 287, della L. n. 160/2019 procede inoltre all'abrogazione, sempre con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, del comma 1080 dell'art. 1 della Legge n. 145/2018, cioè della norma che aveva abrogato l'incentivo alla capitalizzazione delle imprese denominato "ACE".

Rivivono conseguentemente tutte le regole dell'ACE vigenti nel 2018 e dunque l'art. 1 del D.L. n. 201/2011 e i commi da 549 a 552 dell'art. 1 della Legge n. 232/2016.

Il coefficiente di rendimento dell'incremento di capitale proprio (cioè la percentuale da applicare alla base ACE, al netto di riduzioni e sterilizzazioni, per calcolare la deduzione da inserire in dichiarazione dei redditi) scende dall'1,5% (percentuale utilizzata nel 2018) all'**1,3%**, percentuale valida per il periodo di imposta 2019 e per quelli successivi.

Il ripristino dell'ACE, per come è stato strutturato, ha effetto sostanzialmente retroattivo, cioè si applica senza soluzione di continuità rispetto al regime in vigore sino all'esercizio 2018 (che è stato applicato nel Mod. Redditi 2019).

Ciò comporta che, nel calcolo della base ACE dell'esercizio 2019 e di quelli successivi, non si dovrà "ripartire da zero" (cioè tenere conto solo degli incrementi verificatisi dal 1° gennaio 2019), ma si dovranno considerare anche i movimenti pregressi: rileveranno, cioè, tutti gli importi accumulati a partire dal 2011, al netto delle riduzioni di patrimonio e delle sterilizzazioni antielusive verificatesi nel medesimo periodo.

Il prolungamento senza soluzione di continuità dell'incentivo precedente fa sì che, nella dichiarazione dei redditi 2020 (riferita al 2019), si potrà usufruire inoltre delle eccedenze di deduzione non utilizzate fino al 2018 in presenza di imponibili incapienti (come anche era disposto, come regola transitoria, dal comma 1080 della Legge n. 145/2018 che aveva abrogato l'ACE).

Si dovranno inoltre considerare le disposizioni di attuazione stabilite dal Decreto ministeriale del 3 agosto 2017.

Anche per la "nuova" ACE del 2019 valgono, poi, le regole sul riporto a nuovo delle deduzioni che eccedono il reddito complessivo netto, ovvero sulla loro conversione in credito di

imposta da utilizzare al fine del versamento dell'IRAP (in cinque quote annuali), come stabilito dall'art. 3, comma 3, del D.M. 3 agosto 2017.

È confermato anche il trasferimento delle eccedenze di deduzione ACE al consolidato fiscale (art. 6 del D.M. 3 agosto 2017). La deduzione ACE (1,3% della base di calcolo) che eccede il reddito complessivo netto dichiarato dalla singola società viene trasferita al consolidato fino a concorrenza dell'imponibile di gruppo.

* * *

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 6 gennaio 2020 -