

Decreto Crescita - Principali novità in materia fiscale

Lettera informativa n. 4/2019 Tax Professional Practice

Uffici

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
T: +39 02 676441

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: +39 071 2916378

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
T: +39 051 4392711

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: +39 055 261961

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: +39 010 5702225

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: +39 081 662617

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: +39 049 8239611

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: +39 075 5734518

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121
T: +39 085 4210479

Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197
T: +39 06 809631

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: +39 011 883166

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: +39 045 8114111

Premessa

Nella presente Lettera Informativa sono riepilogate le principali novità fiscali contenute nel D.L. n. 34/2018 convertito con modificazioni in L. n. 58/2019 (c.d. 'Decreto Crescita'). Più in particolare, gli argomenti trattati sono i seguenti:

A. Novità in materia di imposte sul reddito

1. Reintroduzione del super ammortamento (art. 1)
2. Proroga dell'iper ammortamento
3. Revisione mini-IRES (art. 2)
4. Maggiorazione deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (art. 3)
5. Termini per la presentazione della dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili (art. 3-ter)
6. Patent Box - modifica della determinazione del reddito agevolabile (art. 4)
7. Termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (art. 4-bis)
8. Il nuovo obbligo di invito al contraddittorio (art. 4-octies)
9. Ravvedimento parziale (art. 4-decies)
10. Bonus aggregazioni (art. 11)
11. Riapertura dei termini per la Rottamazione-ter (art. 16-bis)
12. Incentivo fiscale per promuovere la crescita dell'Italia meridionale (art. 44-bis)

B. Novità IVA e chiarimenti in tema di fatturazione elettronica

1. Novità IVA applicabili a partire dall'1 luglio 2019
2. Novità IVA applicabili dall'1 gennaio 2020

A. Novità in materia di imposte sul reddito

1. Reintroduzione del super ammortamento (art. 1)

Come previsto dalla precedente versione della misura, i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni beneficiano di un incremento del costo di acquisizione di beni strumentali nuovi pari al 30% del costo stesso, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di leasing) fiscalmente deducibile. Per il rinnovato super ammortamento, la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 2,5 milioni di Euro.

Gli acquisti devono essere effettuati a partire dall'1 aprile 2019 e fino al 31 dicembre 2019, ovvero entro il 30 giugno 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Anche per il 2019 restano esclusi dall'agevolazione i veicoli o gli altri mezzi di trasporto non strumentali, gli immobili, i beni strumentali con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% e i beni indicati nell'Allegato 3 alla L. n. 208/2015.

2. Proroga dell'iper ammortamento

Il D.L. n. 34/2019 ha prorogato per il 2019 l'agevolazione per gli investimenti in beni altamente tecnologici 'Industria 4.0', meglio nota come iper ammortamento. Per i soli titolari di reddito d'impresa, la misura prevede una maggiorazione del costo d'acquisto di tali beni che consente di incrementarne il costo deducibile.

È possibile applicare tale agevolazione a tutti gli investimenti in macchine intelligenti, caratterizzate da un alto contenuto tecnologico e interconnesse al sistema aziendale (di cui all'Allegato A della L. n. 232/2016) effettuati entro il 31 dicembre 2019, con la possibilità di completare l'investimento entro il 31 dicembre 2020 se entro il 31 dicembre 2019 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

L'agevolazione rileva con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento dei beni o dei canoni di leasing, e si determina mediante la maggiorazione del costo di acquisizione calcolata in base ai seguenti scaglioni:

- 170% per investimenti fino a 2,5 milioni di Euro;
- 100% per investimenti oltre 2,5 milioni di Euro e fino a 10 milioni di Euro;
- 50% per investimenti oltre 10 milioni di Euro e fino a 20 milioni di Euro.

Per i soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento, è prevista un'ulteriore agevolazione consistente nella maggiorazione del 40% del costo di acquisto di alcuni beni immateriali (di cui all'Allegato B della L. n. 232/2016) sempre a condizione che siano strettamente legati ai processi aziendali connessi al concetto di Industria 4.0. e che siano acquisiti durante il periodo agevolabile.

3. Revisione mini-IRES (art. 2)

Il Decreto ha profondamente revisionato il regime opzionale di tassazione agevolata degli utili non distribuiti (c.d. 'mini-IRES'), sostituendo la disciplina originariamente introdotta dalla Legge di Bilancio 2019 - concretamente mai applicata - con una nuova versione che, pur confermandone la struttura di base, ne semplifica le modalità di applicazione.

Infatti, la misura si sostanzia sempre nell'applicazione di una aliquota IRES ridotta (fino a 4 punti percentuali) su una quota di reddito imponibile correlato agli utili di esercizio accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili, senza che però sia più richiesto (a differenza della originaria versione) il loro reinvestimento per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione.

Pertanto, rispetto alla precedente, la nuova disciplina si caratterizza:

- per la previsione di un risparmio di imposta inferiore (4 punti percentuali contro i 9 originari);
- per la semplificazione del procedimento di calcolo, considerato che l'unico presupposto richiesto ai fini delle fruizioni dell'incentivo è l'accantonamento di utili a riserva.

Di seguito si riepilogano i principali aspetti del regime in commento.

3.1 Ambito soggettivo di applicazione

Possono accedere all'agevolazione:

- i soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR (società di capitali, enti commerciali, enti non commerciali che esercitano attività di impresa, stabili organizzazioni di imprese non residenti);
- gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, purché in contabilità ordinaria.

Sono, invece, esclusi dall'incentivo i soggetti che determinano il reddito secondo i regimi forfetari.

3.2 Calcolo dell'incentivo

L'applicazione dell'aliquota IRES in misura ridotta opera relativamente alla quota di reddito imponibile corrispondente agli utili di esercizio accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili, nei limiti dell'incremento di patrimonio netto.

In particolare, l'art. 2, comma 2, del Decreto stabilisce che:

- rilevano gli utili realizzati a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 ed accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;
- si considerano riserve di utili non disponibili - non rilevanti, dunque, ai fini del calcolo del beneficio - le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione (es. riserve da utili su cambi, riserve da valutazione della partecipazione con il metodo del patrimonio netto, riserve da rivalutazione straordinaria di beni, ecc.)⁽¹⁾;
- gli utili accantonati rilevano sino a concorrenza dell'incremento di patrimonio netto, dato dalla differenza tra i) il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio di riferimento, senza considerare il risultato d'esercizio, al netto degli utili accantonati a riserva agevolati nei periodi d'imposta precedenti, e ii) il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, senza considerare il risultato d'esercizio.

(1) Preme segnalare che la nozione di indisponibilità delle riserve prevista ai fini della mini-IRES diverge da quella prevista per il regime ACE, in quanto quest'ultima disciplina considerava indisponibili, oltre alle riserve formate con utili derivanti dalla mera valutazione, quelle non distribuibili, né utilizzabili ad aumento del capitale sociale né a copertura di perdite. Il predetto limite non è stato, invece, previsto ai fini della mini-IRES.

3.3 Misura dell'aliquota IRES ridotta

Il Decreto prevede l'entrata a pieno regime dell'aliquota IRES ridotta di 4 punti percentuali - rispetto all'aliquota ordinaria del 24 per cento - solo a partire dal 2023.

Periodo d'imposta	Aliquota IRES ridotta
2019	22,5%
2020	21,5%
2021	21%
2022	20,5%
Dal 2023	20%

Viene inoltre espressamente specificato che per gli intermediari finanziari soggetti all'addizionale IRES del 3,5% la stessa è applicata in misura aumentata in modo corrispondente alla quota di reddito assoggettata all'aliquota ridotta⁽²⁾.

3.4 Riporto delle eccedenze di utili

Ai sensi del comma 3 dell'art. 2, per ciascun periodo di imposta, la parte di utili accantonati a riserva agevolabili che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo.

3.5 Consolidato fiscale

Per le società che aderiscono al consolidato fiscale nazionale, è stabilito che l'importo cui si applica l'agevolazione, determinato da ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo, sia utilizzato dalla società controllante nella dichiarazione di gruppo fino a concorrenza del reddito complessivo, eccedente le eventuali perdite computate in diminuzione.

3.6 Disposizioni attuative

Le disposizioni di attuazione della mini-IRES saranno stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

4. Maggiorazione deducibilità IMU dalle imposte sui redditi (art. 3)

L'art. 3 del Decreto Crescita prevede un incremento della percentuale di deducibilità, dal reddito d'impresa e professionale, dell'IMU dovuta sui beni immobili strumentali. Ed, in particolare:

- 50% dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2018;
- 60% dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2019 e al 31/12/2020;
- 70% dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2021;

(2) Tale previsione - che, di fatto, fa rimanere invariato il livello di tassazione degli intermediari finanziari anche in presenza di utili agevolabili - sembrerebbe rispondere all'esigenza di evitare i potenziali impatti negativi che l'adozione di un incentivo basato sulla riduzione dell'aliquota IRES potrebbe avere sulle attività per imposte anticipate ('DTA') rilevate nei bilanci bancari.

- 100% (totale deducibilità) dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2022.

L'incremento al 50% è già operativo per i soggetti che calcolano gli acconti IRPEF/IRES utilizzando il metodo previsionale.

5. Termini per la presentazione della dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili (art. 3-ter)

L'art. 3-ter del Decreto crescita ha modificato i termini per la presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili (TASI), posticipandolo dal 30 giugno al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.

6. Patent Box - modifica della determinazione del reddito agevolabile (art. 4)

L'art. 4 del Decreto Crescita semplifica la modalità di determinazione del reddito agevolabile in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali ai fini della disciplina del Patent Box.

Prima della modifica normativa, ai fini di determinare tale quota di reddito agevolabile era necessaria obbligatoriamente la preventiva attivazione di una procedura di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate.

A decorrere dall'1 aprile 2019 i contribuenti hanno, in alternativa, la possibilità di determinare direttamente il reddito agevolabile indicando le informazioni necessarie in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto da un provvedimento di prossima emanazione (l'Agenzia delle Entrate ha già reso disponibile sul proprio sito istituzionale una bozza di schema di tale provvedimento).

L'opzione è esercitabile anche nel caso in cui sia in corso la procedura di *ruling* e a condizione che la stessa non sia conclusa; in tal caso il contribuente che intende comunque accedere al regime agevolativo è tenuto a comunicare preventivamente all'Agenzia delle Entrate la volontà di rinunciare alla procedura.

Per i contribuenti che scelgono la procedura opzionale, la deduzione spettante è ripartita in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relative al periodo di imposta in cui viene esercitata l'opzione e in quelle relative ai periodi di imposta successivi.

Per completezza, si ricorda che il Patent Box è un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto di determinati beni immateriali che si sostanzia nell'esclusione dal reddito complessivo, mediante una variazione in diminuzione, del 50% dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali, da calcolarsi su una quota parte di reddito individuata in base al principio del c.d. *nexus ratio*. Per fruire dell'agevolazione occorre che il soggetto che esercita l'opzione abbia diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali e svolga un'effettiva attività di ricerca e sviluppo.

7. Termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (art. 4-bis)

L'art. 4-bis del Decreto Crescita ha prorogato il termine per la presentazione telematica della dichiarazione dei redditi.

La norma modifica l'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 e prevede il differimento del termine, già dal 2019, per la presentazione telematica dei modelli Redditi ed Irap: dal 30 settembre al 30 novembre per i contribuenti il cui esercizio è coincidente con l'anno solare; dalla fine del nono mese a quella dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per tutti gli altri contribuenti.

8. Il nuovo obbligo di invito al contraddittorio (art. 4-octies)

L'art. 4-octies del Decreto Crescita introduce una nuova ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio con l'Amministrazione finanziaria (oltre a quelle già presenti in tema, ad esempio, di abuso del diritto).

Secondo la nuova disposizione, per gli avvisi di accertamento notificati a partire dall'1 luglio 2020, gli Uffici, prima di emettere l'avviso, devono notificare al contribuente un invito a comparire per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Il mancato invito 'obbligatorio' comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento. Tale invalidità non è però automatica: il contribuente è infatti obbligato a presentare ricorso, ed a dimostrare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

In caso di esito negativo dell'adesione, l'avviso di accertamento deve essere specificatamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti ed ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

È prevista una proroga di 120 giorni dei termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento che opera se tra la data di comparizione indicata nell'invito a comparire e il termine ordinario di decadenza intercorrono meno di 90 giorni.

L'obbligo di inviare l'invito è escluso nei seguenti casi:

- è stato rilasciato un processo verbale di constatazione;
- sussistono motivi di particolare e motivata urgenza o vi sono 'ipotesi di fondato pericolo per la riscossione';
- l'Ufficio notifica avvisi di accertamento parziale o di rettifica parziale.

9. Ravvedimento parziale (art. 4-decies)

L'art. 4-decies del Decreto crescita introduce l'art. 13-bis del D.Lgs. n. 472/1997, rubricato 'Ravvedimento parziale'.

Si tratta di una norma di interpretazione autentica che, se nulla aggiunge a quanto era già stato precisato in più di un'occasione dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (vedasi Ris. 23/06/2011, n. 67, Circ. 02/08/2013, n. 27 e Circ. 12/10/2016, n. 42), supera tuttavia quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che non ammetteva il ravvedimento parziale (Cass. 24/9/2015 n. 19017, Cass. 13/9/2018 n. 22330).

Pertanto, limitatamente ai tributi erariali, è ammesso il versamento frazionato dell'imposta purché il versamento della parte di imposta, sanzioni e interessi avvenga nei termini di legge previsti per il ravvedimento.

In particolare:

- nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso;
- nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

10. Bonus aggregazioni (art. 11)

L'art. 11 del Decreto ripropone il c.d. bonus aggregazioni - istituto introdotto prima con la Legge Finanziaria del 2007 e successivamente con il D.L. n. 5 del 10 febbraio 2009, avente l'obiettivo di incentivare le operazioni di aggregazione aziendale e di favorire in tal modo la crescita dimensionale delle imprese.

La misura si traduce in una deroga al principio di neutralità fiscale delle operazioni straordinarie, in quanto consente il riconoscimento fiscale gratuito, entro il limite di cinque milioni di Euro, del disavanzo da concambio che emerge da operazioni di fusione e scissione, nonché del maggior valore iscritto dalla società conferitaria in caso di conferimento di azienda.

10.1 Ambito di applicazione

Le operazioni di aggregazione aziendale attratte nel perimetro applicativo dell'agevolazione sono quelle effettuate:

- nel periodo compreso tra l'1 maggio 2019 (giorno di entrata in vigore del Decreto) e il 31 dicembre 2022;
- attraverso operazioni di fusione e scissione da cui risulti uno dei soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR (società di capitali, enti commerciali, enti non commerciali che esercitano attività di impresa, stabili organizzazioni di imprese non residenti) o mediante conferimenti d'azienda.

10.2 Condizioni per poter fruire dell'agevolazione

Ai fini dell'applicazione del regime agevolativo occorre che le imprese partecipanti all'operazione di aggregazione:

- siano operative da almeno due anni (nel senso che nel biennio precedente devono avere svolto un'effettiva attività commerciale); e
- non facciano parte dello stesso gruppo societario⁽³⁾.

La disposizione, inoltre, richiede che le imprese coinvolte si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale appena descritto.

(3) A tal proposito, è da rilevare che ai sensi del comma 3, sono in ogni caso esclusi i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, c.c..

10.3 Riconoscimento fiscale dei maggiori valori

L'agevolazione consiste nel riconoscimento gratuito - senza perciò il pagamento di alcuna imposta sostitutiva - ai fini IRES ed IRAP, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di cinque milioni di Euro:

- del valore di avviamento e di quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali, per effetto della imputazione su tali poste di bilancio del disavanzo da concambio, nel caso di aggregazione mediante fusione o scissione;
- dei maggiori valori iscritti nella contabilità del soggetto conferitario a titolo di avviamento o sui beni strumentali materiali e immateriali, nel caso di aggregazione mediante conferimento d'azienda.

Da un punto di vista operativo, l'applicazione della disposizione di favore comporta la deducibilità fiscale dei maggiori ammortamenti imputati a conto economico, nei limiti previsti dal TUIR, ed il riconoscimento dei maggiori valori in sede di quantificazione di eventuali plusvalenze o minusvalenze da realizzo, fermo restando il periodo di sorveglianza per la decadenza.

10.4 Decadenza

Ai sensi del comma 6 dell'art. 11, la società risultante dall'aggregazione agevolata decade dal beneficio del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti se nei primi quattro periodi di imposta dalla data di effettuazione dell'operazione:

- pone in essere ulteriori operazioni straordinarie⁽⁴⁾;
- cede i beni iscritti o rivalutati con riconoscimento fiscale 'gratuito' del relativo valore contabile.

Anche in presenza dei presupposti appena indicati, la decadenza può tuttavia essere evitata mediante apposita istanza di interpello da presentare all'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui si verifici uno dei presupposti che comporti la decadenza dall'agevolazione, e non risulti possibile ottenerne la disapplicazione mediante apposita istanza, l'impresa risultante dall'operazione di aggregazione aziendale agevolata deve restituire tutto il beneficio fiscale fruito.

Nello specifico, la società è tenuta a liquidare e versare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale si è verificata la decadenza, l'IRES e l'IRAP dovuta sul maggior reddito, relativo anche ai periodi di imposta precedenti, determinato senza tener conto dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti. Sulle maggiori imposte liquidate non sono però dovuti sanzioni ed interessi.

11. Riapertura dei termini per la Rottamazione-ter (art. 16-bis)

Con l'art. 16-bis del Decreto Crescita è stata disposta la riapertura dei termini per la definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione (cd. Rottamazione-ter), già introdotta con l'art. 3 del D.L. n. 119 del 2018 (convertito con L. n. 136 del 2018).

(4) Trattasi, nel dettaglio, di operazioni di trasformazione omogenea o eterogenea ex artt. 170 - 171, operazioni di fusione o scissione ex artt. 172 - 173, operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo o collegamento o di azienda ex artt. 175-176, scambi 'nazionali' di partecipazioni mediante permuta o conferimento ex art. 177, operazioni straordinarie intracomunitarie ex artt.178 ss.

La disciplina rimane conforme a quella della Rottamazione-ter e, pertanto, riguarda i carichi affidati all'Agente della riscossione dall'1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

Cambiano esclusivamente i termini:

- La domanda di definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione deve essere presentata entro il 31 luglio;
- La domanda può essere emendata fino al 31 luglio medesimo;
- l'Amministrazione finanziaria deve comunicare l'accoglimento (inviando anche i bollettini per i versamenti) o il diniego della domanda entro il 31 ottobre 2019;
- il primo versamento deve avvenire entro il 30 novembre 2019, sia per il pagamento in soluzione unica sia per la corresponsione della prima rata (su 17 rate possibili da dilazionare in cinque anni).

I carichi verranno definiti tramite il pagamento integrale di capitale ed interessi, oltre che delle somme maturate nei confronti dell'agente (aggio, spese esecuzione, notifica cartella), con il vantaggio dello sgravio relativo a sanzioni, interessi di mora e sanzioni ex art. 27 c.1 D.Lgs. n. 46/1999.

La norma si applica a tutte le dichiarazioni di adesione successive al 30 aprile 2019 e quale logica conseguenza, non può ritenersi applicabile a debiti già oggetto di definizione tramite la dichiarazione presentata entro il 30 aprile 2019.

La modulistica per aderire alla riapertura dei termini della cd. Rottamazione-ter è già stata pubblicata dall'Agenzia delle Entrate riscossione sul proprio sito istituzionale, come previsto dal decreto medesimo.

12. Incentivo fiscale per promuovere la crescita dell'Italia meridionale (art. 44-bis)

Oltre al bonus aggregazioni, il Decreto, in sede di conversione, ha introdotto un'ulteriore misura volta ad incentivare le operazioni di aggregazione aziendale, sebbene limitatamente a quelle effettuate nel Sud Italia, nel seguito riassunta in estrema sintesi.

Ai sensi dell'art. 44-bis, comma 2, del Decreto, il beneficio fiscale in commento si traduce nella possibilità di trasformare in crediti di imposta le attività per imposte anticipate dei soggetti partecipanti alle aggregazioni aziendali, per un ammontare non superiore per ciascun soggetto a 500 milioni di Euro, e relative a:

- perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile, di cui all'art. 84 del TUIR;
- importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto ai sensi della disciplina ACE, di cui all'art. 3, comma 2, del D.M. del 3 agosto 2017;
- perdite attese derivanti dalla prima adozione del principio contabile IFRS 9 deducibili in decimi, di cui all'art. 1, comma 1067, della L. n. 145/1018 (Legge di Bilancio 2019).

12.1 Ambito di applicazione

Possono accedere all'agevolazione le società aventi sede legale, alla data dell'1 luglio 2019, in Campania, Puglia, Molise, Calabria, Sicilia o Sardegna, per le quali non sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ovvero lo stato di insolvenza.

Le operazioni agevolabili sono quelle realizzate mediante fusione, scissione o conferimento di azienda o di rami di azienda riguardanti più società, a condizione che il soggetto risultante dall'aggregazione abbia sede legale in una delle regioni citate e che le aggregazioni siano state deliberate dall'assemblea dei soci entro 18 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto.

Sono, invece, escluse dall'incentivo le società legate tra loro da rapporti di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c. e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

12.2 Condizioni per la trasformazione

Ai fini della fruizione del beneficio, la società risultante dall'aggregazione deve esercitare (se non già esercitata) l'opzione per la trasformazione delle DTA in crediti di imposta, di cui all'art. 11 del D.L. n. 59/2016, entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto l'aggregazione, impegnandosi al versamento di un canone determinato annualmente, applicando l'aliquota dell'1,5% alla differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate e le imposte versate.

La trasformazione delle imposte anticipate in crediti di imposta decorre dalla data di approvazione del primo bilancio della società risultante dall'aggregazione nella misura del 25% delle DTA in esso iscritte. Per la parte restante (ovverosia il 75%) la trasformazione avviene in quote uguali nei tre esercizi successivi a partire dalla data di approvazione del bilancio di ciascun esercizio.

12.3 Disciplina applicabile ai crediti di imposta

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione sono soggetti alla disciplina prevista dall'art. 2, comma 57, del D.L. n. 225/2010 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 10/2011).

Ciò significa che i crediti d'imposta in commento:

- non sono produttivi di interessi;
- possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 247/1997 ovvero possono essere ceduti al valore nominale secondo la procedura di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973;
- devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi;
- non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile rilevante ai fini IRAP.

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

12.4 Effetti della trasformazione

Dal periodo d'imposta in corso alla data in cui ha effetto l'aggregazione non sono più utilizzabili le perdite fiscali, le eccedenze residue ACE e i decimi residui delle perdite attese da prima applicazione da IFRS 9, se relative ad attività per imposte anticipate trasformate.

12.5 Efficacia normativa

L'efficacia della normativa in questione è subordinata alla preventiva comunicazione ovvero, se necessaria, all'autorizzazione della Commissione europea, al fine di valutarne la compatibilità con la disciplina sugli aiuti di Stato.

B. Novità IVA e chiarimenti in tema di fatturazione elettronica

1. Novità IVA applicabili a partire dall'1 luglio 2019

1.1 Termini di emissione delle fatture 'immediate'

Il decreto ha esteso da 10 a 12 giorni i termini per l'emissione delle fatture 'immediate' per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, come individuati dall'art. 6 del Decreto IVA.

Con particolare riferimento alla data della fattura, è opportuno effettuare la seguente distinzione.

1.1.1 Fatture emesse prima dell'1 luglio 2019

- Fatture elettroniche: la data di effettuazione della cessione di beni o della prestazione di servizi (come individuata dall'art. 6 del Decreto IVA) = data di emissione (campo 'Data' del file XML) = data di trasmissione tramite Sistema di Interscambio (Io Sdl).
- Fatture cartacee: la data di effettuazione della cessione di beni o della prestazioni di servizi (come individuata dall'art. 6 del Decreto IVA) = data di emissione = data di invio della fattura al cliente.

1.1.2 Fatture emesse il o dopo l'1 luglio 2019

La Circolare chiarisce quanto segue:

- Fatture elettroniche: la data da valorizzare nel campo 'Data' del file XML è la data in cui l'operazione si considera effettuata (come individuata ai sensi dell'art. 6 del Decreto IVA). Ad esempio, se la cessione di beni è effettuata in data 28 settembre 2019:
 - la data da inserire nel campo 'Data' del file XML è 28 settembre 2019;
 - il file XML deve essere trasmesso tramite il Sdl entro 12 giorni successivi al 28 settembre, *i.e.* entro il 10 ottobre 2019.
- Fatture cartacee: se la fattura non è emessa il 28 settembre 2019, sia la data dell'operazione (28 settembre 2019) che la data di emissione (per esempio, 10 ottobre 2019) dovranno essere indicate in fattura.

Con riferimento alle fatture differite l'Agenzia delle Entrate ha chiarito quanto segue:

- il termine ultimo di emissione delle fatture differite rimane invariato (art. 21, comma 4, lettera a) del Decreto IVA) *i.e.* il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- nel caso di fattura elettronica, la data da riportare nel campo 'Data' del file XML è la data dell'ultima operazione effettuata nel mese. Ad esempio, nel caso di tre operazioni separate effettuate il 2, 10 e 28 settembre 2019:
 - la data da valorizzare nel campo 'Data' del file XML è il 28 settembre 2019; e
 - il file XML deve essere trasmesso via Sdl tra l'1 e il 15 ottobre 2019.

1.2 Sanzioni applicabili per le fatture elettroniche

Il D.L. n. 119/2018 ha introdotto una moratoria pari a sei mesi, valida sia per i cedenti/prestatori che per i cessionari/committenti, durante il quale le sanzioni previste dall'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 sono state ridotte come segue:

- a) nessuna sanzione è applicata se la fattura elettronica conforme ai requisiti è emessa entro la scadenza prevista per la liquidazione IVA del mese di competenza;
- b) sanzioni ridotte dell'80% se la fattura elettronica conforme ai requisiti è emessa entro la scadenza per la liquidazione IVA del mese successivo a quello di competenza.

La riduzione delle sanzioni (punto b) è estesa fino al 30 settembre 2019 per i contribuenti con liquidazioni IVA mensili.

La Circolare chiarisce che:

- la riduzione/non applicazione delle sanzioni non include le sanzioni per ritardi nei pagamenti dell'IVA né ogni altra sanzione diversa da quelle di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997;
- la riduzione/non applicazione delle sanzioni si applica a tutti i contribuenti fino al 30 giugno 2019;
- la riduzione delle sanzioni, per i contribuenti con liquidazioni IVA mensili, si applica per le operazioni effettuate fino al 30 settembre 2019. Per esempio, se l'operazione è effettuata il 28 settembre 2019, le sanzioni per la tardiva emissione potrebbero beneficiare di una riduzione dell'80% se la relativa fattura elettronica è emessa entro il 16 novembre 2019.

1.3 Recupero dell'IVA addebitata per errore

Il normativa IVA prevede che, nei casi in cui il fornitore addebiti IVA 'in misura superiore a quella dovuta':

- il cessionario/committente ha il diritto di recuperare l'IVA a credito, ed
- è soggetto ad una sanzione fissa compresa tra Euro 250 ed Euro 10.000.

La citata disposizione non si applica (e il recupero dell'IVA a credito è essere negato) quando l'errato addebito dell'IVA è commesso in un contesto di frode fiscale.

Il Decreto dispone che detta regola si applica anche alle operazioni effettuate precedentemente all'1 gennaio 2018 (salvo addebito in contesto di frode fiscale).

1.4 Termini per la presentazione delle Comunicazioni trimestrali delle liquidazioni IVA

Secondo il Decreto, i contribuenti che presentano la dichiarazione IVA annuale anticipatamente entro la fine di febbraio (invece che entro fine aprile) dell'anno successivo, sono esonerati dalla presentazione della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA relativa al quarto trimestre dell'anno, purché inseriscano i relativi dati nella dichiarazione IVA annuale.

Questa semplificazione dovrebbe essere applicabile a partire dall'anno 2019. Si attendono comunque ulteriori chiarimenti in merito.

1.5 Trasmissione dei corrispettivi giornalieri per i commercianti al minuto

Secondo il Decreto, la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri deve essere eseguita entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione.

In aggiunta a quanto sopra, il Decreto introduce una moratoria in base al quale, per i primi sei mesi di applicazione dell'obbligo della trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, i dati possono essere comunicati all'Agenzia delle Entrate entro il mese successivo a quello nel quale l'operazione è stata effettuata, senza alcuna sanzione per la tardiva trasmissione.

1.6 Acquisti da soggetti passivi non stabiliti

Con riferimento alle operazioni con cessionari/committenti non residenti, i cedenti/prestatori italiani possono scegliere di inviare le fatture elettroniche attraverso lo Sdl (fornendo una copia cartacea della fattura elettronica ai loro cessionari/committenti non residenti), oppure di emettere fatture cartacee e riportare i dati all'Agenzia delle Entrate attraverso le comunicazioni transfrontaliere mensili.

La Circolare ora chiarisce che in caso di acquisti da cedenti/prestatori non stabiliti per i quali il cessionario/committente italiano è tenuto ad emettere autofattura, il contribuente italiano può scegliere di emettere elettronicamente l'autofattura attraverso lo Sdl, evitando così di comunicare i dati di tali operazioni nelle comunicazioni transfrontaliere mensili.

2. Novità IVA applicabili dall'1 gennaio 2020

2.1 Cessione del credito IVA trimestrale

Sulla base delle vigenti disposizioni, i contribuenti sono esclusivamente intitolati a cedere il credito IVA derivante dalla dichiarazione IVA annuale.

Secondo quanto previsto dal Decreto, per le istanze di rimborso IVA presentate dall'1 gennaio 2020, i contribuenti avranno la possibilità di cedere anche il credito IVA richiesto a rimborso trimestralmente.

2.2 Dichiarazione di intento

A norma delle regole vigenti, l'esportatore abituale è chiamato a fornire ai suoi fornitori la dichiarazione d'intento corredata della relativa ricevuta di avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate. Nel caso in cui il fornitore dell'esportatore abituale emetta una fattura senza applicazione dell'imposta prima di ottenere detta documentazione, viene applicata una sanzione da Euro 250 a 2.000.

A partire dall'1 gennaio 2020, il Decreto modifica le suddette regole come segue:

- l'esportatore abituale non sarà più tenuto a fornire ai suoi fornitori la dichiarazione d'intento e la relativa ricevuta di avvenuta trasmissione;
- il fornitore dovrà verificare sul sito dell'Agenzia delle Entrate che la dichiarazione d'intento sia stata presentata dall'esportatore abituale. L'omessa verifica comporterà l'applicazione di una sanzione dal 100% al 200% della relativa IVA;

— il fornitore dell'esportatore abituale dovrà inserire nelle fatture non imponibili il numero di protocollo della ricevuta di avvenuta trasmissione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate all'esportatore abituale.

A tal proposito, dovrà essere emesso un apposito decreto attuativo.

2.3 Imposta di bollo virtuale sulle fatture elettroniche

A partire dall'1 gennaio 2020, l'Agenzia delle Entrate verificherà con procedure automatizzate che le fatture elettroniche rispettino i requisiti in tema di imposta di bollo e potrà applicare sanzioni dal 100% al 500% dell'ammontare dell'imposta di bollo per le fatture elettroniche non conformi alle disposizioni di legge. In caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento dell'imposta di bollo si applica la sanzione del 30% del dovuto.

Al fine di attuare le suddette disposizioni, dovrà essere emesso un apposito decreto attuativo.

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Tax Professional Practice Team

E: it-fm-tpp@kpmg.it

kpmg.com/it

kpmg.com/it/socialmedia

kpmg.com/app



Lettera informativa n. 4/2019

© 2019 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.