



**Confederazione Nazionale  
dell'Artigianato e della Piccola  
e Media Impresa**

**Sede Nazionale**  
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma  
Tel. 06/44188461  
Fax. 06/44188459-465  
E-Mail: polfis@cna.it

**Sede di Bruxelles**  
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124  
Tel. 322 2307442-429  
Fax 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

**Divisione Economica e Sociale**  
*Ufficio politiche fiscali*

## **Comunicazione tributaria n. 2**

*Roma, 10 febbraio 2009*

**Oggetto: Prime analisi delle modifiche apportate al decreto c.d. “anticrisi” – D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2**

### **Sommario**

<b>1. PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>2. BONUS STRAORDINARIO PER FAMIGLIE, LAVORATORI PENSIONATI E NON AUTOSUFFICIENZA (ARTICOLO 1) .....</b>	<b>3</b>
<b>3. ASSEGNI FAMILIARI (ARTICOLO 2, COMMA 5-BIS) .....</b>	<b>4</b>
<b>4. DETASSAZIONE DELLA QUOTA DI IRAP RELATIVA AL COSTO DEL LAVORO E DEGLI INTERESSI (ARTICOLO 6) .....</b>	<b>4</b>
<b>5. PAGAMENTO DELL'IVA AL MOMENTO DELL'EFFETTIVA RISCOSSIONE DEL CORRISPETTIVO (ARTICOLO 7) .....</b>	<b>4</b>
<b>6. REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE DEGLI STUDI DI SETTORE (ARTICOLO 8) .....</b>	<b>5</b>
<b>7. EROGAZIONE DEI RIMBORSI ULTRADECENNALI (ARTICOLO 9) .....</b>	<b>6</b>
<b>8. RIDUZIONE DELL'ACCONTO IRES E IRAP (ARTICOLO 10) .....</b>	<b>6</b>
<b>9. RIVALUTAZIONE DEI BENI IMMOBILI DALLE IMPRESE (ARTICOLO 15) .....</b>	<b>6</b>
<b>10. RIALLINEAMENTO DEI VALORI IN OCCASIONE DI CONFERIMENTI D'AZIENDA (ARTICOLO 15) .....</b>	<b>6</b>
<b>11. RIDUZIONE DEI COSTI AMMINISTRATIVI A CARICO DELLE IMPRESE (ARTICOLO 16) .....</b>	<b>7</b>
11.1. FATTURAZIONE ELETTRONICA (ARTICOLO 16-BIS) .....	7
<b>12. INDENNIZZI PER LE SOCIETÀ COMMERCIALI IN CRISI (ARTICOLO 19-TER) .....</b>	<b>8</b>
<b>13. DETASSAZIONE DEI MICROPROGETTI DI ARREDO URBANO O DI INTERESSE LOCALE OPERATI DALLA SOCIETÀ CIVILE NELLO SPIRITO DELLA SUSSIDIARIETÀ</b>	

(ARTICOLO 23).....	8
<b>14. LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO ANCHE EMERGENTI DA VERIFICHE A MEZZO STUDI DI SETTORE (ARTICOLO 27) .....</b>	<b>8</b>
<b>15. ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO SUI CONTRIBUENTI DI GRANDI DIMENSIONI (ARTICOLO 27, COMMI DA 9 A 15).....</b>	<b>9</b>
<b>16. ATTIVITÀ E TRATTAMENTO SANZIONATORIO DELLE VIOLAZIONI DI INDEBITO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI TRIBUTARI (ARTICOLO 27, COMMI 16 E SS.).....</b>	<b>9</b>
<b>17. MONITORAGGIO DEI CREDITI D'IMPOSTA (ARTICOLO 29).....</b>	<b>9</b>
<b>18. DETRAZIONE PER IL RISPARMIO ENERGETICO C.D. DEL 55% (ARTICOLO 29, COMMA 6) .....</b>	<b>10</b>
<b>19. CONTROLLI SUGLI ENTI NON COMMERCIALI (ARTICOLO 30) .....</b>	<b>10</b>
<b>20. IVA NEI SERVIZI TELEVISIVI – C.D. NORMA SKY (ARTICOLO 31) .....</b>	<b>11</b>
<b>21. IVA TRASPORTI PUBBLICI (ARTICOLO 31-BIS) .....</b>	<b>11</b>
<b>22. ISCRIZIONI A RUOLO (ARTICOLO 32-BIS).....</b>	<b>11</b>



## 1. Premessa

Il decreto "anticrisi" è stato convertito, nel rispetto dei tempi parlamentari, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2.

La manovra anticrisi, confermando buona parte delle misure adottate nella versione precedente (cfr. Com. trib. 18.12.2008, n. 110), si presenta poco incisiva sul piano delle misure volte a fronteggiare la crisi in atto, in quanto anche dopo la sua conversione in legge, a fronte di disposizioni orientate ad incrementare il reddito disponibile delle famiglie per importi comunque ridotti, sul fronte degli aiuti alle imprese si dimostra insufficiente proprio nei confronti PMI.

Occorre, tuttavia, considerare che sul piano della riduzione degli adempimenti delle imprese nonché sul piano della tutela delle imprese sul piano finanziario (vedi Iva per cassa) ovvero sul piano degli accertamenti (vedi adeguamento degli studi di settore alla crisi economica) si sono fatti dei passi in avanti, anche se per dare un giudizio obiettivo occorre attendere i decreti che daranno attuazione alle disposizioni.

Occorre, inoltre, affermare che in sede di conversione sono stati fatti dei passi avanti, ci si riferisce, in particolare, **all'eliminazione del monitoraggio nella detrazione c.d. del 55% in favore del risparmio energetico, richiesto da subito e con forza dalla CNA ed ottenuto**. Salvo che le spese sostenute dal 2009 devono essere ripartite in 5 rate annuali di pari importo. Resta, tuttavia, un mero obbligo di comunicazione da effettuare all'Agenzia delle Entrate.

Si saluta con favore, proprio perché riferita alla produttività del lavoro, la proroga per l'anno 2009 della **detassazione dei premi di produttività**, soggetti alla cedolare secca del 10%, entro il limite massimo di 6.000 euro lordi, ai titolari di reddito di lavoro dipendente del settore privato. Bene anche la limitazione del beneficio a coloro che nell'anno 2008, hanno avuto un reddito inferiore a 35.000 euro. Occorre tuttavia considerare che il provvedimento produrrà i suoi effetti solamente nella fase di ripresa dell'economia, accompagnandola.

Si individuano anche degli elementi positivi nelle disposizioni, **richieste con forza dalla CNA**, volte a ridurre gli adempimenti delle imprese. Ci si riferisce **all'abrogazione della trasmissione telematica dei corrispettivi, delle istanze per ottenere la compensazione** di importi superiori a 10 mila euro. Così come si valuta con favore l'incremento delle **riduzioni delle sanzioni a seguito di regolarizzazioni spontanee** di violazioni ovvero in caso di definizione delle controversie, in quanto orientate a rendere sempre meno conveniente il ricorso ad estenuanti contenziosi.

Nel prosieguo saranno, quindi, trattate dettagliatamente soltanto le principali modifiche introdotte al decreto in sede di conversione.

## 2. Bonus straordinario per famiglie, lavoratori pensionati e non autosufficienza (articolo 1)

Si precisa che a parte poche modifiche di forma non si registrano sostanziali variazioni alle disposizioni relative alla concessione del bonus straordinario, riconosciuto per il solo anno 2009, ai soggetti con nucleo familiare a basso reddito (cfr. Com. trib. 18.12.2008, n. 110).

L'unica segnalazione di rilievo riguarda il **differimento dal 31 gennaio al 28 febbraio 2009** del termine per la presentazione della domanda per l'accesso al predetto bonus.

Sulla questione l'Agenzia delle Entrate è intervenuta di recente con la **circolare 3 febbraio 2009, n. 2/E** per fornire chiarimenti in merito alle modalità applicative del bonus in commento.

E' necessario sottolineare che tali **provvedimenti a favore delle famiglie (c.d. bonus famiglie)** si ritengono solamente di carattere simbolico che non potranno avere un impatto concreto per contrastare una crisi che, ormai, ha profonde basi psicologiche con forti ripercussioni sull'economia reale. Considerando la scarsità delle risorse a disposizione, sarebbe stato meglio utilizzarle per creare delle forme di incentivi all'efficienza dell'attività produttiva, creando le premesse per contrastare in modo naturale la riduzione dell'occupazione che si sta facendo sempre più preoccupante. In altre parole, si pensa che quando le risorse a disposizione non sono tali per creare uno shock di domanda abbastanza consistente, si ritiene sia meglio agire in modo selettivo sull'attività produttiva al fine di spingerla verso l'efficienza (migliorare la produttività del



lavoro). Senza poi considerare che la disposizione, vede escluse tutte le famiglie nella quali vi è un titolare di reddito d'impresa o lavoro autonomo senza alcuna giustificazione. Si ritiene, infatti, che il basso reddito non può assumere valori diversi solamente in ragione dell'attività posta in essere, magari facendo riferimento ad una paventata possibilità di evasione. Oltre alla discriminazione la disposizione si presenta anche onerosa proprio per le imprese escluse dal beneficio, in quanto dovranno anche gestire con oneri amministrativi la distribuzione del bonus. Ci si riferisce, in particolare, alla ricezione e la successiva trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle richieste di bonus effettuate dai propri dipendenti.

### 3. Assegni familiari (articolo 2, comma 5-bis)

Le eventuali minori spese a carico dello Stato per l'anno 2009, rispetto all'importo previsto di 350 milioni, serviranno a finanziare ulteriormente gli assegni familiari. Un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali definirà i livelli di reddito e gli importi degli assegni dei nuclei familiari, al fine di tutelare le famiglie numerose o con componenti portatori di handicap nonché assimilare le posizioni dei titolari di redditi di lavoro dipendente a quelle dei titolari di reddito di lavoro autonomo che si siano adeguati agli studi di settore.

In proposito si giudica positiva l'assenza di discriminazione della disposizione nella parte in cui fa riferimento anche ai titolari di lavoro autonomo. Tuttavia, si spera che la disposizione evidenzi un errore di carattere formale, in quanto citando il lavoro autonomo dal punto di vista meramente tecnico esclude tutto il mondo delle imprese individuali. Si spera che il decreto di attuazione ripari a questo errore effettuato dalla norma.

### 4. Detassazione della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e degli interessi (articolo 6)

**Resta confermata**, a decorrere dal 2008, la deduzione di una quota dell'IRAP pagata dal reddito d'impresa sia dei soggetti IRES che dei soggetti IRPEF. A riguardo è necessario segnalare che è stata corretta la rubrica dell'articolo in esame che nella precedente versione risultava in conferente rispetto al dettato della norma.

Infatti, l'articolo 99 del TUIR trova applicazione oltre che per i soggetti IRES anche per i soggetti IRPEF, quali imprese individuali e società di persone, in quanto richiamato dall'articolo 56 dello stesso testo unico. La conferma di quanto indicato si individua, inoltre, nel riferimento all'articolo 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997 che disciplina la determinazione della base imponibile IRAP per i predetti soggetti IRPEF.

In sostanza, la deduzione dell'IRAP dal reddito d'impresa è limitata al 10% della quota di IRAP dovuta, ma solamente se si ha nella base imponibile IRAP una componente anche minima di interessi passivi al netto degli interessi attivi o altri proventi finanziari (gestione finanziaria) ovvero di componente lavoro.

Tale misura fiscale, sebbene in linea di principio va nella direzione giusta, si presenta scarsamente incisiva peraltro a discapito delle imprese meno strutturate. Infatti, in primo luogo è limitata al 10% della quota di IRAP dovuta, ma solamente se si ha nella base imponibile IRAP una parte anche minima di componente finanziaria indeducibile (interessi passivi netti) ovvero di componente lavoro sempre indeducibile. Peraltro, quest'ultima, al netto di tutte le deduzioni IRAP sulla componente lavoro nonché anche la franchigia IRAP da imposizione di € 9.500. Da quanto sopra indicato è evidente che con riferimento alle imprese di più piccole dimensioni, la disposizione non ha un contenuto effettivo. Infatti, per questi soggetti la componente interessi è pressoché assente e le deduzioni forfetarie applicabili - in particolare la c.d. franchigia di € 9.500 - possono anche determinare l'annullamento della componente lavoro della base imponibile IRAP, escludendo pertanto totalmente dal beneficio. Si consideri che da esempi fatti in caso di imprenditore individuale avente un reddito d'impresa loro di € 27 mila, con tre dipendenti di cui uno apprendista, il beneficio in termini di risparmio di IRAP è di € 47,00, mentre qualora la stessa impresa abbia in carico un apprendista ed un dipendente part-time, a causa della deduzione forfetaria, non avrebbe alcun beneficio (vedi Com. trib. 18 dicembre 2008, n. 110).

### 5. Pagamento dell'IVA al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo (articolo 7)

Entra a regime la regola che stabilisce il versamento dell'imposta sul valore aggiunto solamente all'incasso del corrispettivo, finora limitato alle sole operazioni effettuate nei confronti degli enti



pubblici, relativo anche alle cessioni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'ambito di impresa arte o professione. **Viene in tal modo superata la fase sperimentale limitata al triennio 2009-2011.**

Per la sua attuazione bisognerà, comunque, attendere l'autorizzazione da parte della Commissione europea e, successivamente, il decreto attuativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze che, sulla base dei limiti di stanziamento previsti, dovrà fissare anche il limite di volume d'affari dei contribuenti nei cui confronti si rende applicabile questo regime di esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto. Resta confermato, comunque, che il versamento dell'IVA dovuta deve essere effettuato decorso un anno solare dall'effettuazione dell'operazione.

Si ricorda, infine, che le fatture emesse nell'ambito di questo regime di esigibilità devono recare l'indicazione operazione ad esigibilità differita con la norma di riferimento. In mancanza dell'esigibilità differita all'incasso resta confermata solamente per le operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici.

## 6. Revisione congiunturale speciale degli studi di settore (articolo 8)

Come già accennato in premessa viene disposta la possibilità di integrare, previo parere della Commissione esperti, per determinati settori o aree territoriali gli studi di settore applicabili per il 2008 anche in data successiva al 31 dicembre 2008.

La disposizione, nella sostanza, elimina i vincoli normativi, recentemente inseriti, al fine di dare concretezza all'attività che si sta facendo in seno alla Commissione esperti per definire gli opportuni interventi da apportare agli studi di settore sulla base degli elementi acquisibili presso gli istituti ed enti specializzati nella analisi economica nonché delle segnalazioni degli Osservatori regionali. **Si sta operando (cfr. Com. trib. 06.02.2009, n. 1 e Comunicato stampa congiunto delle Associazioni delle PMI)** affinché l'attività di revisione degli studi di settore conduca a tre risultati interdipendenti tra di loro:

- gli **studi di settore validi per il 2008 non potranno essere usati per l'accertamento**, fino a quando non **verranno rinnovati** utilizzando i dati sulla crisi comunicati nelle dichiarazioni relative al 2008;
- l'effettuazione di una **revisione temporanea degli studi di settore volta ad anticipare gli effetti della crisi**, da attuarsi **entro il mese di marzo**, esclusivamente preordinata a consentire ai contribuenti di avere comunque un parametro di raffronto, che sia il più vicino possibile alla situazione di crisi, per affrontare con la necessaria serenità gli adempimenti dichiarativi;
- **garanzie che in sede di accertamento a mezzo studi di settore** con riferimento agli anni in cui perdura la crisi, siano adottate tutte le cautele del caso al fine di dare concretezza della natura di **presunzione semplice** dello strumento di accertamento.

Si ritiene, poi, che affianco a queste cautele, si debba intensificare e creare le premesse per un contraddittorio migliore agendo anche sugli istituti giuridici già in vigore. Si pensa, infatti, che sia fondamentale ridurre la percentuale di imposte riscosse in pendenza del giudizio delle Commissioni tributarie, ora fissato al 50% delle imposte dovute. Si ritiene, che tale misura debba essere dimezzata come, peraltro, emerge dal protocollo d'intesa sugli studi di settore firmato nel dicembre del 2006 (cfr. Com. Trib. 15.12.2006, n. 70). Occorre, inoltre, intervenire anche sulla stessa procedura di avvio dell'accertamento a mezzo studi di settore, cioè nella fase di inoltrare degli inviti al contraddittorio. Si ritiene, infatti, che già nell'invito al contraddittorio debbano essere indicati i motivi che hanno condotto alla selezione per l'accertamento, nonché se si tratta di procedura avviata su iniziativa della sede centrale ovvero dell'ufficio locale delle entrate.

In questo modo si dà evidenza che tra un milione circa di soggetti non congrui all'anno, con riferimento al 2007, sono stati inviati circa 40 mila inviti al contraddittorio, con un **controvalore accertato di circa 142 milioni**. Per il medesimo anno sono stati avviati accertamenti sempre inductive con altre metodologie di controllo e sempre con riferimento al mondo degli studi di settore, per circa 44 mila e un **controvalore accertato di circa 1.850 milioni di euro**<sup>(1)</sup>.

Occorre, inoltre, intervenire su una maggiore e puntuale definizione delle condizioni di marginalità, che risulta più importante nei periodi di crisi e nella quale sono sempre di più le imprese che tendono, appunto, ad entrare nei soggetti marginali.

Il tutto deve trovare il giusto corollario e sintesi nell'inizio della formazione congiunta tanto auspicata nel protocollo d'intesa del dicembre 2006 e mai partita (cfr. Com. Trib. 15.12.2006, n. 70).

In ultima analisi si ritiene si debba ribadire, con forza, che tutti i contribuenti sono tenuti a dichiarare solamente i ricavi effettivamente conseguiti, indipendentemente dal ricavo di congruità. Oc-

<sup>1</sup> In proposito vedi la dichiarazione di LUIGI MAGISTRO nel "Il sole 24 ore" del 12 novembre 2008, pag. 33.



corre, tuttavia, dare anche certezze affinché nessuno debba trovarsi nella condizione di dover giustificare ricavi non conseguiti, peraltro, o fortemente ridotti per effetto della crisi.

## 7. Erogazione dei rimborsi ultradecennali (articolo 9)

**Resta confermato** l'intervento delle imprese di assicurazioni e della SACE S.p.A. (quest'ultima ha il compito di assicurare le cessioni degli esportatori italiani) per agevolare la riscossione dei crediti vantati dai fornitori di beni e servizi nei confronti della Pubblica Amministrazione (problema fortemente sollevato anche dalla nostra Confederazione).

A riguardo è stata introdotta una novità relativa alla possibilità di accogliere prioritariamente quelle richieste in cui è palese la volontà di procedere ad una riduzione dell'ammontare del credito originario.

Si precisa, inoltre, che l'abrogazione dei commi 139, 140 e 140-bis dell'articolo 1 della L. n. 244/2007 elimina il riferimento alla decorrenza del periodo e alla maturazione di interessi giornalieri su crediti fiscali ultradecennali IRPEF e IRPEG in attesa di essere erogati.

Va segnalato, infine, che per quest'anno le Regioni e gli enti locali possono certificare, dietro presentazione di apposita istanza da parte del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, entro 20 giorni dalla data di ricezione dell'istanza, che tale credito sia certo, liquido ed esigibile per permettere al creditore la cessione del credito a banche o intermediari. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze saranno definite le modalità di attuazione della predetta disposizione.

## 8. Riduzione dell'acconto IRES e IRAP (articolo 10)

In riferimento alla disposizione che ha ridotto l'ammontare dell'acconto IRES - IRAP viene disposta la **riduzione del 3% dell'acconto dovuto per il 2008** dalle società di capitale sia per l'IRES che per l'IRAP. È confermato, quindi, che la disposizione sia in primo luogo di rilevanza concreta praticamente nulla, e che, peraltro, nella sua completa insufficienza determina una discriminazione per le imprese individuali e le società di persone che costituiscono il perno dell'economia italiana e che necessitano di maggiore respiro finanziario. Senza considerare poi che si tratta di somme che dovranno essere restituite entro il mese di marzo (qualora venisse predisposto un DPCM) o, al massimo, nel mese di giugno.

## 9. Rivalutazione dei beni immobili dalle imprese (articolo 15)

**Resta confermata** la possibilità alle imprese di operare la rivalutazione dei beni immobili posseduti anche in deroga al criterio del costo storico dettato dal codice civile.

In particolare, la rivalutazione degli immobili può essere applicata dalle società di capitali e dagli enti commerciali soggetti ad IRES, a patto che non utilizzino i criteri IAS nel bilancio d'esercizio, nonché dalle società di persone. Le disposizioni sulla rivalutazione si estendono anche alle imprese individuali per effetto del richiamo operato dal D.L. n. 185/2008 all'articolo 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342 che individua gli ulteriori soggetti ammessi alle rivalutazioni.

Formano oggetto di rivalutazione i beni immobili che risultano nel bilancio o rendiconto relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (generalmente il 2008). La rivalutazione è esclusa per le aree fabbricabili e gli immobili che costituiscono beni merce per le imprese edili.

L'incremento del valore dei beni immobili può essere dedotto dal reddito d'impresa a partire dal **quinto esercizio**, in luogo del terzo inizialmente previsto dal decreto in esame, successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, versando una imposta sostitutiva pari al **7%** per gli immobili ammortizzabili e al **4%** per quelli non ammortizzabili da pagare in unica soluzione entro il 16 giugno 2009 o in tre rate annuali con interessi del 3%. La possibilità di distribuire il saldo attivo di rivalutazione è, invece, legata al versamento di un'ulteriore imposizione sostitutiva del 10%.

In caso di cessione, assegnazione, destinazione a finalità estranea o autoconsumo dei beni prima dell'inizio del **sesto esercizio**, contro il quarto disposto nella prima versione, gli effetti fiscali della rivalutazione vengono meno e, pertanto, la plusvalenza o la minusvalenza dovrà essere calcolata senza tener conto del maggior valore iscritto.

## 10. Riallineamento dei valori in occasione di conferimenti d'azienda (articolo 15)

**Altra conferma** riguarda le disposizioni relative al riallineamento dei valori fiscali e contabili in



presenza di operazioni di riorganizzazione aziendale.

In sostanza, il D.L. n. 185/2008 permette alle imprese di optare per un nuovo metodo, in alternativa a quello previsto dall'articolo 176, comma 2-ter del TUIR, per rendere fiscalmente riconosciuti i maggiori valori iscritti a seguito di operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda.

Con l'applicazione del citato articolo 176 del TUIR è possibile, con il pagamento in tre rate dell'imposta sostitutiva a scaglioni del 12, 14 e 16%, riallineare i valori fiscali delle immobilizzazioni materiali e immateriali a quelli derivanti dall'imputazione di disavanzi in operazioni di fusione, scissione e conferimenti d'azienda. In questo modo la società conferitaria può dedurre i maggiori ammortamenti che derivano dalla iscrizione di nuovi valori contabili sui beni ricevuti.

A tale metodo ordinario il decreto anticrisi affianca un secondo metodo di riallineamento che prevede il pagamento, in unica soluzione, **dell'imposta sostitutiva del 16%**, rinunciando al versamento rateale, con la possibilità di ammortizzare fiscalmente il maggior valore di marchi e avviamento in **nove anni**, anche in via extracontabile, anziché nei diciotto previsti dal TUIR. In sostanza, il decreto anticrisi consente di ridurre il periodo di ammortamento a fronte di una maggiore imposta sostitutiva.

Inoltre, il D.L. n. 185/2008 permette l'affrancamento di disavanzi assegnati ad attività diverse da quelle materiali o immateriali, ad esempio partecipazioni o titoli, applicando però le aliquote IRES, IRPEF ed IRAP ordinarie. Per l'affrancamento di crediti, invece, è possibile applicare una nuova imposta sostitutiva del 20%. Questo affrancamento non prevede, rispetto a quello ordinario, un tempo minimo per la rilevanza delle plusvalenze.

Anche qui si tratta, infatti di una disposizione orientata quasi esclusivamente alle imprese di grandi dimensioni, le quali hanno concreta possibilità di dover aggiornare avviamenti per importi superiori a 5 milioni di euro. Anche se è da salutare con favore la modifica fatta in sede di conversione del decreto che chiarisce **l'allargamento della norma ai conferimenti in società di persone**.

Si tratterà poi (impresa ardua) di individuare a quale aliquota ordinaria IRPEF fare riferimento proprio nelle ipotesi di società di persone, considerando che in questi casi l'imposizione ordinaria IRPEF non si rende applicabile alla società, ma ai singoli soci secondo il loro personale reddito complessivo.

## 11. Riduzione dei costi amministrativi a carico delle imprese (articolo 16)

La legge di conversione ha confermato l'adozione delle misure fiscali caratterizzate dal forte impatto sugli oneri amministrativi delle imprese.

In particolare, resta valida la regola del **silenzio assenso nell'interpello antielusivo** che scatta entro 120 giorni dalla richiesta, seguiti dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente. Le competenze in materia, precedentemente svolte dal Comitato consultivo, sono ora affidate all'Agenzia delle Entrate.

Per i commercianti al minuto ed i soggetti ad essi assimilati resta confermata **l'abrogazione dell'obbligo della trasmissione telematica dei corrispettivi** e per i titolari di partita IVA, in presenza di importi superiori a 10.000 euro, l'abrogazione della trasmissione telematica della preventiva comunicazione degli importi da compensare.

Altra conferma abbastanza significativa per il mondo delle imprese riguarda la forte riduzione **delle sanzioni dovute mediante ravvedimento operoso**. Senza entrare nel merito di tale disposizione si rinvia a quanto già detto nella Com. trib. 18 dicembre 2008, n. 110.

E' necessario sottolineare che è **stata inserita al comma 5-bis**, tra le disposizioni del presente articolo, un'interpretazione autentica della norma in materia di prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito IVA<sup>(2)</sup>. In particolare, viene stabilito che i servizi di consegna al depositario dei predetti beni devono considerarsi a ogni effetto come introduzione nel deposito IVA e pertanto esclusi dalle fattispecie non sottoposte al pagamento dell'imposta stessa.

### 11.1. Fatturazione elettronica (articolo 16-bis)

Nella logica della semplificazione degli adempimenti a carico delle imprese il comma 9 dell'articolo 16-bis della legge di conversione richiama l'obbligo, introdotto dalla legge Finanziaria 2008<sup>(3)</sup>, di utilizzare la fatturazione elettronica nei rapporti con l'Amministrazione statale e con gli

<sup>2</sup> Cfr. articolo 50-bis, comma 4, lettera h), del D.L. n. 331/1993, convertito con modificazioni dalla L. n. 427/1993.

<sup>3</sup> Trattasi dell'articolo 1, comma 213, della L. n. 244/2007.



enti pubblici seguendo gli standard del Sistema pubblico di connettività. Bisognerà attendere il decreto attuativo per conoscere le specifiche tecniche chiamate a garantire data, origine e integrità della fattura elettronica.

## 12. Indennizzi per le società commerciali in crisi (articolo 19-ter)

L'introduzione di tale disposizione ripristina dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2011 gli indennizzi per le aziende commerciali in crisi previsti dal D.Lgs. n. 207/1996.

Tale agevolazione consiste nell'erogazione di un importo mensile pari alla pensione minima riconosciuto ai commercianti in età pensionabile<sup>(4)</sup>, iscritti da almeno cinque anni nella gestione INPS, che si trovano nella condizione di cessare anticipatamente l'attività nei 3 anni precedenti il pensionamento di vecchiaia. La cessazione dell'attività prevede, inoltre, la riconsegna della licenza e la cancellazione dal registro degli esercenti e dal registro delle imprese.

Per fruire di tale agevolazione, erogata fino al momento della decorrenza del trattamento pensionistico di vecchiaia, i soggetti interessati devono presentare apposita domanda entro il 31 gennaio 2012. La copertura di tale misura fiscale ha richiesto la contestuale proroga fino al 31 dicembre 2013 dell'aliquota contributiva dello 0,09% prevista a carico degli iscritti alla Gestione degli esercenti attività commerciali presso l'INPS.

## 13. Detassazione dei microprogetti di arredo urbano o di interesse locale operati dalla società civile nello spirito della sussidiarietà (articolo 23)

**Resta confermata** la detassazione a favore dei soggetti che si fanno carico della realizzazione di microprogetti di arredo urbano ovvero di opere di interesse locale, formulando all'ente locale territoriale proposte operative, nel rispetto degli strumenti urbanistici vigenti, con l'indicazione di costi e mezzi di finanziamento, senza oneri per lo stesso ente.

L'elemento di novità risiede nel fatto che l'ente locale ha due mesi di tempo per deliberare circa l'approvazione delle proposte formulate, regolandone le fasi di realizzazione ed i tempi. Se, invece, decorso tale periodo l'ente non si pronuncia la proposta risulta automaticamente respinta.

La realizzazione di tali opere prevede, come già previsto nella precedente versione, una detrazione del 36% ai fini dell'imposta sui redditi per i soggetti che hanno realizzato le stesse.

## 14. La definizione agevolata degli inviti al contraddittorio anche emergenti da verifiche a mezzo studi di settore (articolo 27)

La possibilità di aderire direttamente agli inviti al contraddittorio viene esteso anche ad altre imposte indirette diverse dall'IVA.

La legge di conversione al decreto in commento stabilisce che l'invito al contraddittorio emanato per le imposte indirette soggiace, con riferimento al contenuto dell'atto, alle regole proprie dell'invito a comparire e, dunque, deve riportare l'indicazione delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi richiesti al contribuente nonché i motivi della richiesta.

Per quanto riguarda le specifiche modalità nonché gli aspetti procedurali per l'adesione agli inviti relativi alle imposte indirette valgono le stesse regole stabilite per la definizione degli inviti per le imposte dirette e IVA (cfr. Com. trib. 18 dicembre 2008, n. 110).

In sostanza, il contribuente può accettare la richiesta dell'Amministrazione finanziaria con la riduzione delle sanzioni a un ottavo del minimo, nell'ipotesi in cui aderisce entro 30 giorni decorrenti dalla data della consegna del verbale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Conseguentemente, il contribuente può scegliere di aderire all'invito mediante comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e provvedere al versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente alla data di comparizione. In tal caso potrà usufruire della riduzione della **sanzione ad un ottavo del minimo**. In presenza dell'adesione potrà quindi usufruire di **sanzioni ridotte alla metà** rispetto a quelle previste per l'accertamento con adesione tramite contraddittorio pari ad un quarto del minimo<sup>(5)</sup>.

Il contribuente può scegliere, invece, di presentarsi al contraddittorio e di dare seguito all'accertamento con adesione con l'applicazione di sanzioni, come già detto, pari ad un quarto del minimo. Resta, comunque, ferma la possibilità di non presentarsi al contraddittorio e di non provvedere alla definizione dell'invito con tutte le conseguenze del caso.

<sup>4</sup> Ci si riferisce a soggetti con più di 62 anni di età e se donne con 57 anni di età.

<sup>5</sup> La comunicazione di adesione al competente ufficio, nel caso di pagamenti rateali, dovrà riportare anche il numero delle rate prescelte con allegata la documentazione relativa all'avvenuto pagamento della prima o unica rata. In tal caso non vanno rilasciate le garanzie previste per l'accertamento con adesione ordinario.



**Unico elemento di novità** è rappresentato dall'applicazione delle predette norme sull'adesione agli inviti a comparire per le altre imposte indirette che risulta essere limitata **agli inviti emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 29 gennaio 2009**, data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Si ricorda che l'applicazione, invece, delle disposizioni relative agli inviti al contraddittorio per imposte dirette ed IVA decorre dal 1° gennaio 2009.

Confermata la disposizione che equipara la definizione degli inviti al contraddittorio emessi in ragione della mancata congruità agli studi di settore, alle situazioni di congruità piena, rispetto alla franchigia dall'accertamento da altri accertamenti c.d. analitico induttivi prevista nell'articolo 10 della legge n. 146/1998.

Pertanto a partire dalle adesioni dei nuovi inviti, relativi a quelli derivanti dagli studi di settore, per i periodi d'imposta 2006 e successivi, gli accertamenti induttivi diversi dagli studi di settore, non possono essere effettuati qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari al 40% dei ricavi o dei compensi definiti. Questa copertura non riguarda coloro che indicano in maniera infedele o omettono in sede di dichiarazione. Per maggiori approfondimenti in proposito si rinvia a quanto già detto nella Com. Trib. 6 giugno 2008, n. 51, § 2.3 ed, in particolare, all'Approfondimento 27 marzo 2008, n. 3.

**Altra novità introdotta** ai fini dell'accertamento con adesione riguarda la possibilità da parte dell'ufficio competente di definire in contraddittorio, mediante unico atto, il reddito attribuibile ai soci nell'ipotesi di accertamento relativo a società che hanno optato per la trasparenza fiscale. Si riducono a un ottavo le sanzioni relative ai tributi oggetto di adesione e al contenuto delle dichiarazioni, se l'avviso di accertamento e liquidazione non è stato preceduto dall'invito a comparire.

Infine, viene estesa l'applicazione delle misure cautelari dell'iscrizione di ipoteca e del sequestro conservativo non solo ai tributi e ai relativi interessi vantati dagli uffici nonché ai crediti derivanti dalle sanzioni amministrative tributarie, ma a tutte le somme dovute per il pagamento dei suddetti tributi.

## **15. Attività di accertamento sui contribuenti di grandi dimensioni (articolo 27, commi da 9 a 15)**

**Restano confermate** le misure di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria alle imprese di grandi dimensioni. Senza entrare nel merito della disposizione per la cui conoscenza si rinvia a quanto detto nella Com. trib. 18 dicembre 2008, n. 110, la novità di rilievo che preme segnalare riguarda l'estensione dei compiti delle strutture del Fisco che svolgono attività di accertamento, controllo e riscossione nei confronti dei predetti soggetti.

In particolare, tali strutture dovranno procedere anche alle attività di rimborso in materia di IVA e altre imposte indirette, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi.

## **16. Attività e trattamento sanzionatorio delle violazioni di indebito utilizzo in compensazione di crediti tributari (articolo 27, commi 16 e ss.)**

**Altra conferma** riguarda il riconoscimento al Fisco di tempi più lunghi per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati dalle imprese.

La manovra anti-crisi prevede, infatti, che, salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione per la quale sussiste l'obbligo di denuncia penale<sup>6</sup>, l'atto di recupero motivato per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Tale termine decorre dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione in anni in relazione ai quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento. Si ricorda, inoltre, che è stata inasprita la sanzione prevista per l'indebita compensazione dei crediti che ora va dal 100 al 200% della misura dei crediti. Sulla questione si interverrà in modo più approfondito in una comunicazione tributaria di prossima emanazione.

## **17. Monitoraggio dei crediti d'imposta (articolo 29)**

La normativa sul **monitoraggio dei crediti d'imposta resta confermata** a tutti i crediti vigenti

<sup>6</sup> Si tratta della violazione di indebito utilizzo di crediti d'imposta che hanno rilevanza penale in base all'articolo 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, secondo il quale è prevista una soglia di non punibilità di € 50 mila.



alla data di entrata in vigore del decreto anticrisi.

L'attività di monitoraggio riguarda dunque le spese sostenute sia con riferimento alle nuove assunzioni ed ai nuovi investimenti sia l'attività di ricerca. Riguardo all'effettivo utilizzo dei crediti d'imposta per nuove assunzioni e per nuovi investimenti si precisa che l'Agenzia delle Entrate effettuerà nel 2009 una ricognizione delle risorse non utilizzate.

In merito, invece, al credito d'imposta per le spese di attività di ricerca va subito precisato che la norma nel definire le risorse stanziata fa esplicito riferimento alle spese per attività di ricerca di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della L. n. 296/2006 e detta la procedura da seguire per l'accesso al beneficio, applicabile a decorrere dall'anno 2009.

Va segnalata, inoltre, che è stata apportata una modifica alla procedura per la concessione del credito d'imposta che introduce il silenzio assenso decorsi 90 giorni dalla certificazione dell'avvenuta prenotazione per l'accesso al credito in luogo della previsione del nulla osta da parte dell'Agenzia delle Entrate. Il formulario per la trasmissione dei dati, sarà approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto anti-crisi al posto della data di entrata in vigore del decreto.

## **18. Detrazione per il risparmio energetico c.d. del 55% (articolo 29, comma 6)**

**Una modifica di rilievo** relativa alla detrazione per la riqualificazione energetica degli edifici di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, della L. n. 296/2006 riguarda la soppressione della limitazione all'utilizzo della detrazione nel 2008, come richiesto dalla nostra Confederazione.

In sostanza, i contribuenti che intendono fruire della detrazione IRPEF o IRES del 55% per interventi di riqualificazione energetica degli edifici effettuati nel 2008, dovranno rispettare gli stessi adempimenti previsti nel 2007, senza l'invio di domande o comunicazioni all'Agenzia delle Entrate. Per le spese sostenute, invece, a partire dal 1° gennaio 2009, i contribuenti sono tenuti ad inviare apposita comunicazione alla stessa Agenzia secondo i termini e le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto anticrisi.

Si precisa, dunque, che non è previsto alcun tetto di spesa e che, di conseguenza, i contribuenti possono fruire in via automatica del beneficio fiscale, inviando all'Agenzia la predetta comunicazione.

E' necessario sottolineare, infine, che per le spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2009 la detrazione d'imposta lorda per la riqualificazione energetica degli edifici deve essere ripartita in cinque rate annuali di pari importo, anziché in tre o dieci anni come avviene attualmente.

## **19. Controlli sugli enti non commerciali (articolo 30)**

Viene disposto un controllo nei confronti degli "enti associativi di cui all'articolo 148 del Tuir", al cui ambito appartengono anche le associazioni politiche, sindacali e di categoria, ecc e, quindi, anche la Cna e le sue articolazioni. Il controllo avverrà per il tramite di un *questionario* che detti enti dovranno compilare, al fine di verificare l'effettivo possesso dei requisiti previsti per continuare ad usufruire dei benefici fiscali previsti.

La norma nelle sue linee programmatiche, deve essere condivisa in quanto l'intento delle disposizioni contenute nella norma è chiaramente orientato in funzione antievasiva ed antielusiva, per monitorare, cioè, tutte quelle forme di pseudo associazionismo che dietro l'apparente correttezza formale celano fenomeni diffusi di abusivismo nel settore delle prestazioni di servizi e della cessione di beni. Tuttavia si ritiene sia opportuno evitare ambigue interpretazioni delle disposizioni in oggetto, circoscrivendone l'efficace deterrenza a quella galassia di soggetti che, al di fuori del consolidato contesto istituzionale ricordato, non hanno mai subito un controllo, un'ispezione, una verifica per decenni e che si moltiplicano in una perdurante situazione di impunità non più tollerabile.

Si ritiene, in sostanza, debbano essere esclusi i soggetti riconosciuti dal legislatore come interpreti istituzionali del diritto di associazione costituzionalmente garantito, fino al punto di aver dedicato loro un corpus normativo che ne dettaglia requisiti, attività, presupposti oggettivi e soggetti, vincoli statutarî e controlli. Si tratta, come è noto, delle organizzazioni sindacali dei lavoratori e di categoria tra imprenditori tradizionalmente impegnate, con le loro strutture associative, anche in compiti di rappresentanza istituzionale presso la Pubblica Amministrazione, per attuare compiutamente, a favore di milioni di cittadini, le finalità che la Carta costituzionale e le leggi civili affidano loro, non ultime quelle realizzate attraverso il sorvegliato percorso della costituzione dei Centri di assistenza fiscale.



Di fatto la norma esclude da tale obbligo le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali, le associazioni pro-loco e le associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Coni che non svolgono attività commerciale.

Altra novità riguarda la modifica operata alla disciplina del D.Lgs. n. 460/1997 in materia di organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Si considera "attività di beneficenza", rilevante ai fini della configurazione dei requisiti delle ONLUS, anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro, con l'uso di somme provenienti dalla gestione patrimoniale o da donazioni appositamente raccolte, a favore di enti privi di scopo di lucro che operano in alcuni specifici settori per la diretta di progetti di utilità sociale.

Altra misura disposta a favore delle ONLUS riguarda l'assoggettamento ad imposta catastale in misura fissa, pari a 168 euro, delle vulture catastali inerenti gli immobili.

## 20. IVA nei servizi televisivi – c.d. norma Sky (articolo 31)

**Resta invariata** la norma in esame che dispone l'incremento dell'IVA dovuta con riferimento ai servizi televisivi, compresi quelli di SKY, che passa dall'attuale 10% al 20% a decorrere dal 1° gennaio 2009.

Al pari **resta confermata** la disposizione che stabilisce a decorrere dal 2008 all'applicazione di un'addizionale del 25% alle imposte sul reddito sui ricavi derivanti dalla produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale e film pornografici nonché dalla trasmissione di programmi tv volti a sollecitare la credulità popolare.

## 21. IVA trasporti pubblici (articolo 31-bis)

L'introduzione di tale nuova disposizione in sede di conversione stabilisce che l'applicazione dell'IVA sulla vendita di documenti di viaggio per trasporto pubblico urbano di persone o sulla vendita di documenti di sosta da parte del gestore di autoparcheggio sia calcolata sulla base del prezzo di vendita al pubblico.

## 22. Iscrizioni a ruolo (articolo 32-bis)

Tale disposizione risponde alla finalità di semplificare le modalità di riscossione coattiva da parte dell'Amministrazione finanziaria. A tale proposito viene, infatti, attribuita all'Agenzia delle Entrate l'effettuazione diretta dell'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di contributi e premi, nonché di interessi e sanzioni per ritardati o omessi versamenti, emergenti dalla liquidazione di cui al D.Lgs n. 462/1997. Saranno, invece, le società di riscossione a provvedere a riversare agli enti previdenziali creditori le somme riscosse nei termini previsti dalla normativa vigente. Tali disposizioni trovano applicazione con riferimento ai contributi e premi dovuti in base alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2006 e successivi.

a cura di **Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali**

(CC/GA/Legge\_convers.\_DL\_anticrisi)

