



# DL Semplificazioni fiscali

(Decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73)

Approvazione della legge di conversione

4 agosto 2022

## SOMMARIO

<b>Premessa</b>	<b>2</b>
<b>1. IVA</b>	<b>3</b>
<b>2. Reddito di impresa</b>	<b>5</b>
<b>3. Aiuti di Stato</b>	<b>9</b>
<b>4. Agevolazioni per le attività di R&amp;S</b>	<b>11</b>
<b>5. Irpef e assegno unico</b>	<b>13</b>
<b>6. Terzo settore</b>	<b>13</b>
<b>7. Imposte indirette</b>	<b>14</b>
<b>8. Altre disposizioni fiscali</b>	<b>15</b>
<b>9. Regime di segnalazione dei creditori pubblici qualificati</b>	<b>16</b>
<b>10. Ulteriori misure</b>	<b>17</b>

## Premessa

Lo scorso 2 agosto, il Senato ha approvato in via definitiva la legge di conversione del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, recante misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali (cd. DL Semplificazioni fiscali).

Nel corso dell'*iter* di conversione, alla Camera sono state approvate alcune modifiche, nonostante le evidenti difficoltà derivanti dallo scioglimento anticipato delle Camere, si registra, nell'*iter* di conversione del decreto-legge, l'esito positivo di alcune delle istanze di Confindustria.

Si segnala, in prima battuta, il superamento di una criticità emersa in sede di conversione del decreto-legge 17 maggio 2022 n. 50 (c.d. DL Aiuti), in materia di **crediti di imposta per gli acquisti di energia e gas**: accogliendo una sollecitazione formulata da Confindustria, è stata, infatti, soppressa la disposizione, introdotta nell'articolo 2, comma 3-*ter*, del DL Aiuti, che limitava la fruizione delle suddette agevolazioni per il secondo trimestre 2022 al tetto e alle condizioni del Regolamento *de minimis*.

Con riguardo ai meccanismi di **cessione dei bonus edilizi**, il provvedimento interviene nuovamente, consentendo la cessione da parte delle banche anche dei crediti comunicati prima del 1° maggio 2022.

Un'altra modifica rilevante riguarda la **segnalazione dei creditori pubblici qualificati in caso di debiti IVA**: accogliendo talune nostre segnalazioni, si apportano cambiamenti migliorativi alla disciplina.

Per quanto concerne la **rilevanza fiscale degli errori contabili**, in parziale accoglimento delle nostre proposte, viene espressamente prevista l'applicabilità della nuova disciplina anche in ambito IRAP.

Un altro importante obiettivo centrato riguarda l'**obbligo di comunicare l'esito finale senza rilievi delle attività istruttorie**. Come peraltro già evidenziato nel corso dell'audizione parlamentare di Confindustria sul DL Semplificazioni, si tratta una rilevante modifica volta a migliorare il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.

Tanto premesso, si fornisce, qui di seguito, una prima descrizione delle misure di maggiore interesse per le imprese, con evidenza di alcuni commenti e rilievi critici.

Tra le novità più rilevanti per le imprese vale la pena evidenziare i seguenti interventi.

## 1. IVA

Nel dettaglio, l'articolo 12 (**Modifica della disciplina in materia di esterometro**) dispone l'esclusione dall'obbligo di trasmissione dei dati degli acquisti di beni e servizi che non rilevano ai fini IVA per mancanza del presupposto di territorialità. Parliamo, a titolo esemplificativo, degli acquisti di beni non presenti nel territorio nazionale e dei servizi in deroga alla regola di territorialità, che prevede la rilevanza nel paese del committente (articolo 7-ter del DPR n. 633/1972 - c.d. Decreto IVA), quali le prestazioni alberghiere, di somministrazione alimenti e bevande, le prestazioni su immobili all'estero, etc. L'esclusione dall'obbligo di trasmissione riguarda solamente le operazioni di importo non superiore ai 5.000 euro. Si tratta di un intervento normativo che consente di risolvere, pur se indirettamente, un dubbio emerso sull'ambito oggettivo di applicazione dell'adempimento concernente l'esistenza o meno dell'obbligo di trasmissione delle operazioni non rilevanti ai fini IVA. Tale dubbio (a nostro avviso legittimo) sorgeva per il fatto che la ragione sottesa all'introduzione dell'adempimento fosse quella di integrare e completare il processo di comunicazione dei dati IVA all'Amministrazione finanziaria, investendo dell'obbligo di trasmissione dati le operazioni non coperte dall'obbligo di fatturazione elettronica. In base a questo orientamento si sarebbero dovuti trasmettere tutti i dati delle fatture (cartacee o analogiche) emesse e ricevute da soggetti esteri, escludendo, invece, le operazioni non soggette ad obbligo di documentazione fiscale. Tuttavia, occorre ricordare che l'Agenzia delle Entrate aveva interpretato in modo differente, precisando che l'obbligo riguardasse, invece, tutte le operazioni con operatori esteri senza dover distinguere se l'operazione fosse o meno rilevante, ai fini IVA, nel territorio nazionale (risposta ad interpello n. 85/2019).

La modifica apportata dalla norma in commento, escludendo solo gli acquisti non rilevanti IVA di importo fino ai 5.000 euro, conferma, quindi, che la rilevanza IVA e il conseguente obbligo di fatturazione, non influisce sull'obbligo di trasmissione e che quindi, laddove l'importo superi i 5.000 euro, l'operazione deve essere trasmessa anche in assenza della relativa fattura. Si tratta, a nostro avviso, di un'interpretazione che rischia di portare ad una proliferazione di dati (sebbene mitigata dalla suddetta soglia dei 5.000 euro) probabilmente non utili a conseguire gli obiettivi di semplificazione auspicati.

L'articolo 13 (**Sanzioni operazioni transfrontaliere**) rinvia al 1° luglio 2022 la data di entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio relativo all'obbligo di trasmissione dei dati delle operazioni con l'estero, allineandola così alla data di entrata in vigore delle nuove regole di trasmissione dei dati.

Si tratta di una modifica che consente di correggere una precedente mancanza emersa quando, in occasione della proroga di 6 mesi delle nuove modalità di trasmissione (dal 1° gennaio 2022 al 1° luglio 2022 ex articolo 5 del DL n. 146/2021), il Legislatore non aveva contestualmente differito l'entrata in vigore delle nuove sanzioni, che sono, quindi, entrate

in vigore dallo scorso 1° gennaio. Tale incongruenza aveva fatto sorgere dubbi in merito al tetto da applicare alle sanzioni, in considerazione del fatto che, nell'attuale formulazione, il limite massimo di 400 euro mensili applicato all'adempimento di trasmissione dati trimestrale (ancora vigente in virtù della proroga a luglio) avrebbe elevato la sanzione massima a 1.200 euro. La disposizione in commento, ripristinando le precedenti sanzioni, dovrebbe, invece, riportare a 1.000 euro il tetto massimo della sanzione applicabile ai primi due trimestri.

L'articolo 18 (**Modifiche alla disciplina IVA delle prestazioni rese ai ricoverati e agli accompagnatori dei ricoverati**) modifica il trattamento IVA di talune prestazioni rese dalle aziende sanitarie private tramite due distinti interventi sul DPR n. 633/1972 (c.d. Decreto IVA).

Si rammenta che la disciplina IVA riconosce un trattamento di esenzione da IVA (ex articolo 10, co.1, nn. 18) e 19) del Decreto IVA) alle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona, rese dagli esercenti professione sanitaria sottoposta a vigilanza (medici, infermieri, etc.) e alle prestazioni di ricovero e cura resi da enti ospedalieri, case di cura convenzionate, cliniche. Inoltre, è prevista l'aliquota IVA ridotta al 10% per le prestazioni rese dalle strutture di alloggio e ai servizi maggior comfort alberghiero resi esclusivamente dalle strutture sanitarie. L'applicazione dei trattamenti IVA agevolati, quindi, è subordinata alla duplice verifica del presupposto oggettivo (prestazione sanitaria di cura e ricovero e prestazione di alloggio e maggior confort alberghiero) e del presupposto soggettivo (prestazioni erogate da professionisti e istituti sanitari riconosciuti o convenzionati). La modifica in commento incide sulla sfera soggettiva consentendo l'applicazione dei medesimi trattamenti agevolati IVA anche laddove tali prestazioni siano erogate da strutture private.

Si tratta di interventi di modifica normativa da considerarsi assolutamente positivi in quanto consentiranno un miglioramento competitivo delle strutture sanitarie private nazionali in ambito europeo, finora penalizzate da un regime IVA più gravoso.

Addentrando nel dettaglio della novella disciplina, si rileva che la norma chiarisce che il trattamento di esenzione IVA potrà essere applicato anche alle prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese da strutture private, che si servono dei citati professionisti sanitari, anche se erogate nell'ambito di una prestazione complessa di ricovero e cura. Questo significa che lo stesso trattamento di esenzione IVA, che il professionista applica nei confronti della struttura sanitaria privata, potrà essere applicato dalla struttura al paziente, tuttavia, l'esenzione potrà essere applicata solo per la parte di corrispettivo relativa alla prestazione medica. Tale specifica introduce alcuni dubbi di coerenza con la disciplina IVA in base alla quale, laddove un servizio si concretizzi nell'erogazione di più attività strettamente connesse e tra loro inscindibili, il servizio debba intendersi unico; quindi,

sull'intero corrispettivo dovrebbe essere applicato il medesimo trattamento IVA. Inoltre, occorre rammentare che, anche in caso di erogazione di più servizi nell'ambito del medesimo rapporto contrattuale, potrebbero esserci le condizioni per riconoscere un legame di accessorietà ai fini IVA (ex articolo 12, Decreto IVA) che consentirebbe di applicare all'operazione accessoria il medesimo trattamento IVA applicabile all'operazione principale. Si tratta di un elemento di criticità, segnalato da Confindustria, che avrebbe meritato una correzione in sede di conversione in legge e che si auspica sia risolto in via interpretativa.

Il secondo intervento di modifica apportato dall'articolo in commento, invece, completa l'estensione del trattamento agevolato consentendo di applicare l'aliquota IVA ridotta al 10%, oltre che alle prestazioni rese da soggetti convenzionati, anche alle prestazioni di ricovero e cura, ed anche di maggior comfort alberghiero, che non ricadono nel trattamento di esenzione da IVA, nonché alle prestazioni di alloggio erogate agli accompagnatori dei pazienti.

L'articolo 22 (**Proroga del meccanismo di inversione contabile**) recepisce la direttiva UE 2022/890 che proroga, fino al 31 dicembre 2026, la possibilità concessa agli Stati membri di applicare il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) quale strumento utile al contrasto dell'evasione fiscale. Si rammenta che il meccanismo era stato introdotto quale misura temporanea e nel tempo è stato più volte prorogato fino alla precedente scadenza fissata per il 30 giugno 2022. Tale data era stata fissata in vista dell'entrata in vigore del regime definitivo IVA previsto per il 1° luglio 2022. Tuttavia, il processo di aggiornamento della disciplina IVA comunitaria ha subito, negli ultimi anni, dei forti rallentamenti dovuti a ulteriori ripensamenti sulla struttura di tassazione da adottare e a nuove riflessioni sull'opportunità di sfruttare i mezzi digitali quali strumenti di contrasto all'evasione fiscale. Il regime definitivo ipotizzato per il 1° luglio, quindi, è oggi nuovamente in corso di modifica a livello europeo e, difficilmente, sarà definito ed entrerà in vigore nei prossimi anni. Per tale ragione, la Commissione Europea ha ritenuto necessario prorogare l'applicazione del *reverse charge* ritenendolo strumento efficace nel contrasto all'evasione.

## 2. Reddito di impresa

L'articolo 8 (**Estensione del principio di derivazione rafforzata alle microimprese e disposizioni in materia di errori contabili**) apporta modifiche all'articolo 83, comma 1, DPR n. 917/1986 (TUIR), per dar conto della possibilità per le micro-imprese di optare per il regime contabile ordinario. Per ragioni di coerenza normativa, tuttavia, analoga modifica dovrebbe essere presumibilmente prevista per il comma 1-*bis* dello stesso articolo 83.

La medesima disposizione, inoltre, interviene in materia di correzione degli errori contabili. Come noto, infatti, i componenti positivi e negativi derivanti da errori contabili non assumono

valenza fiscale. Sul punto, in passato, è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 31/E/2013), prevedendo la possibilità per il contribuente di attribuire rilevanza fiscale a tali componenti attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta di competenza.

L'articolo 8, estendendo l'ambito di applicazione dei criteri contabili di imputazione temporale, attribuisce rilevanza fiscale ai componenti positivi e negativi derivanti da errori contabili nell'esercizio in cui i medesimi sono contabilizzati, non rendendosi più necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa. Tale estensione, tuttavia, non vale anche per i componenti negativi di reddito relativi a esercizi per cui sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa. Siffatta limitazione appare penalizzante, in quanto, al contrario, i componenti positivi di reddito sarebbero sempre rilevanti ancorché riferibili ad un esercizio non più accertabile. Sarebbe preferibile, dunque, adottare il medesimo criterio, tanto per i componenti negativi quanto per i componenti positivi di reddito relativi a errori contabili.

In sede di conversione del DL, in parziale accoglimento di proposte di Confindustria, è stata espressamente prevista l'applicabilità della nuova disciplina anche in ambito IRAP, seppure con la limitazione dei componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione integrativa.

L'articolo 9 (**Abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica e dell'addizionale IRES di cui all'articolo 3, L. n. 7/2009**) prevede, al primo comma, l'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica, di cui all'articolo 2, commi 36-*decies*, 36-*undecies* e 36-*duodecies*, DL n. 138/2011, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.

Come noto, tali disposizioni prevedevano che le società, pur in assenza dei presupposti di cui all'articolo 30, comma 1, L. n. 724/1994 in materia di società non operative, potevano essere considerate "di comodo" se:

- risultavano in perdita per cinque periodi d'imposta consecutivi; o
- nell'arco di cinque anni, risultavano in perdita per quattro periodi d'imposta e per il restante periodo d'imposta dichiaravano un reddito inferiore a quello minimo determinato in base alla disciplina sulle società non operative.

Si tratta di un intervento da accogliere con favore, di cui Confindustria da tempo invocava la necessità. La normativa delle società in perdita sistematica, infatti, nel corso degli anni ha perso la sua funzione originaria, risultando estremamente penalizzante per tutti quei soggetti che si trovino in una situazione di non redditività per ragioni "genuine".

Occorre, inoltre, considerare che l'Amministrazione finanziaria, nelle ipotesi di perdite continuative ritenute "fiscalmente pericolose", dispone comunque dello strumento ordinario dell'accertamento fondato su presunzioni semplici, con cui è possibile contestare il comportamento manifestamente antieconomico dell'imprenditore.

Merita osservare come l'abrogazione di questa norma di contrasto ad utilizzi elusivi dello schermo societario sia stata adeguatamente coperta dal Legislatore, posto che al momento della sua introduzione erano già state indicate in bilancio le entrate teoriche dallo strumento antielusivo, seguendo una prassi di contabilità pubblica di dubbia ragionevolezza. Tale gettito teorico (spesso mai verificato puntualmente) ha bloccato per diversi anni le ipotesi di revisione di questa come di altre misure elusive.

Il secondo comma dell'articolo 9 stabilisce, poi, l'abrogazione (a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020) dell'addizionale IRES di cui all'articolo 3, L. n. 7/2009 (Ratifica ed esecuzione del Trattato di amicizia Italia-Libia), norma che ha introdotto fino al 2028 una addizionale IRES per le imprese operanti nel settore degli idrocarburi<sup>1</sup>. In particolare, l'addizionale in oggetto (cd. Libyan tax) si applica alle società ed enti commerciali residenti in Italia aventi una incidenza fiscale sull'utile ante imposte inferiore al 19%:

- che operano nel settore della ricerca e della coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, a certe condizioni;
- emittenti azioni o titoli equivalenti ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato;
- con una capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro.

L'articolo 3 (**Modifiche al calendario fiscale**) apporta i seguenti interventi:

- il termine per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relativi al secondo trimestre è spostato dal 16 settembre al 30 settembre;
- viene fissato il termine per la presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Intrastat), da realizzarsi entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento;
- il termine per la presentazione della dichiarazione dell'imposta di soggiorno è differito dal 30 giugno al 30 settembre 2022 in relazione ai periodi d'imposta 2021 e 2022.

---

<sup>1</sup> Dall'abrogazione dell'addizionale secondo la Relazione tecnica non emergono effetti di gettito in quanto dagli andamenti osservati non risulta che tale prelievo abbia dato un gettito significativo rispetto alle previsioni. Merita osservare come il Servizio Bilancio della Camera abbia espresso perplessità su tale decisione richiedendo maggiori dati **Dichiarazioni e scadenze fiscali**.

Inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2023, è elevata da 250 euro a 5.000 euro la soglia al di sotto della quale è possibile effettuare il versamento dell'imposta di bollo in modalità semplificata per le fatture elettroniche.

L'articolo 3-*bis* (**Estensione dell'applicazione della disciplina in materia di versamento unitario**), introdotto in sede di conversione, amplia la possibilità di ricorrere al versamento unitario *ex* articolo 17 DLGS n. 241/1997 di imposte, tasse e contributi di ogni natura spettanti allo Stato, agli enti territoriali e agli enti previdenziali.

L'articolo 6 (**Disposizioni in materia di dichiarazione dei redditi precompilata**) apporta modifiche alle vigenti previsioni in materia di controlli della dichiarazione dei redditi precompilata di cui all'articolo 5 del DLGS n. 175/2014; tali modifiche troveranno applicazione a partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

In buona sostanza si precisa che, anche qualora la dichiarazione precompilata sia stata presentata, senza modifiche, mediante CAF o professionista, non si effettuerà il controllo formale sui dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi di cui all'articolo 3, DLGS n. 175/2014. Si tratta, nel dettaglio, dei seguenti oneri e spese:

- a) quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso;
- b) premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni;
- c) contributi previdenziali ed assistenziali;
- d) contributi alle forme pensionistiche complementari;
- e) spese mediche.

Resta fermo il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

Inoltre, anche qualora la dichiarazione precompilata sia stata presentata con modifiche, mediante CAF o professionista, il controllo formale non sarà effettuato sui dati delle spese sanitarie che non risultano modificati rispetto alla dichiarazione precompilata. In caso di difformità, l'Agenzia delle Entrate effettua il controllo formale relativamente ai soli documenti di spesa che non risultano indicati nella dichiarazione precompilata. In sede di conversione, è stato altresì previsto che non è richiesta la conservazione della documentazione relativa alle spese sanitarie non modificate rispetto alla dichiarazione precompilata.

Interventi specifici riguardano, poi, la scelta di destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille nel caso di 730 presentato tramite sostituto d'imposta (articolo 2).

L'articolo 6-*bis* (**Comunicazione di conclusione di attività istruttoria al contribuente**), introdotto in fase di conversione, intervenendo direttamente a modifica dell'articolo 6 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), introduce l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente, entro 60 giorni dalla conclusione della procedura di controllo, l'esito negativo di tale procedura. In ogni caso, tale comunicazione non pregiudica l'esercizio successivo dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 10 (**Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP**) modifica alcuni commi dell'articolo 11, DLGS n. 446/1997, al fine di semplificare la dichiarazione IRAP. Le modifiche eliminano alcune deduzioni del costo del lavoro che risultano già assorbite nella deduzione generale ai fini IRAP del costo del lavoro relativo ai dipendenti assunti a tempo indeterminato. Pertanto, non dovrà più essere data evidenza di tali specifiche deduzioni nella dichiarazione IRAP che sarà conseguentemente semplificata.

Occorre notare che tali modifiche decorrono dal periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame; pertanto, le stesse potrebbero produrre effetti già con riferimento alla dichiarazione IRAP relativa al periodo d'imposta 2021. In sede di conversione, è stata comunque prevista la possibilità per il contribuente di compilare il modello IRAP 2022 (relativo al periodo d'imposta 2021) senza considerare le modifiche introdotte.

In generale, i termini per l'approvazione della modulistica dichiarativa vengono rinviati da gennaio a febbraio (articolo 11).

L'articolo 24 definisce la proroga al 2022 delle misure adottate in materia di **indici sintetici di affidabilità fiscale** per far fronte al periodo di emergenza pandemica. Sono, inoltre, differiti (a regime) il termine di approvazione degli indici e quello per la loro eventuale integrazione, fissati, rispettivamente, al mese di marzo e al mese di aprile del periodo d'imposta successivo a quello per il quale sono applicati.

L'articolo 19 apporta un intervento di mero coordinamento letterale in materia di modelli di dichiarazione **IMU** per gli enti non commerciali. Viene, infine, differito al 31 dicembre 2022 il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria – IMU (articolo 35).

### 3. Aiuti di Stato

L'articolo 35 (**Proroga dei termini in materia di registrazione degli aiuti di Stato COVID-19 nel Registro nazionale aiuti**) opera una proroga di sei mesi, al 30 giugno 2023, dei termini di registrazione degli aiuti di Stato fiscali e automatici, disciplinati all'articolo 10,

comma 1, secondo periodo, del Decreto ministeriale 31 maggio 2017, n. 155, all'interno del Registro nazionale aiuti di Stato.

La citata proroga coinvolgerà, conseguentemente, anche il termine per la presentazione della dichiarazione relativa agli aiuti oggetto del cosiddetto "regime ombrello", disciplinato dall'articolo 1, commi da 13 a 17, del DL n. 41/2021, che consente alle imprese di regolare eventuali superamenti dei tetti previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'emergenza da Covid-19, come modificate con la Comunicazione C(2021) 564 del 28 gennaio 2021. Tale termine, definito all'interno del Provvedimento 143438/2022, ad oggi è fissato al 30 giugno 2022. Sarà necessario, pertanto, attendere un ulteriore provvedimento dell'amministrazione fiscale per capire il termine effettivo di tale differimento.

Parallelamente, la disposizione estende fino al 31 dicembre 2023 il periodo in cui l'inadempimento degli obblighi di registrazione degli aiuti di Stato non comporta la responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti medesimi.

L'articolo 40-*quater* (**Modifiche alla disciplina dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale e della cessione del credito d'imposta o dello sconto in fattura**) elimina la disposizione, intervenuta in sede di conversione del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. DL Aiuti), che sottoponeva alcuni crediti d'imposta per l'acquisto di energia e gas relativi al secondo trimestre 2022 ai limiti e alle condizioni del Regolamento *de minimis*. Pertanto, i crediti d'imposta concessi per le spese di:

- gas naturale da parte di **imprese a forte consumo di gas** (articolo 5, DL 17/2022);
- gas naturale da parte di **imprese diverse da quelle a forte consumo di gas** (articolo 4, DL 21/2022);
- energia elettrica da parte di **imprese diverse da quelle energivore** (articolo 3, comma 1, DL 21/2022).

continueranno ad essere fruiti alle condizioni originariamente previste.

Si tratta di un risultato non scontato, frutto delle tempestive reazioni e iniziative di Confindustria.

## 4. Agevolazioni per le attività di R&S

L'articolo 23 (Disposizioni in materia di ricerca e sviluppo di farmaci e certificazione del credito ricerca, sviluppo e innovazione) apporta, in primo luogo, modifiche alla recente disciplina, introdotta dal DL n. 73/2021, del credito di imposta in favore di imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci e vaccini. Si ricorda che l'agevolazione consiste in un credito d'imposta del 20 per cento commisurato ai costi di R&S sostenuti dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2030. I costi agevolabili sono quelli indicati dall'articolo 25 del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione (i.e. spese di personale, costi per strumentazione e attrezzature, costi relativi agli immobili e ai terreni, costi per la ricerca contrattuale, le conoscenze e i brevetti, costi per i servizi di consulenza, spese generali supplementari e altri costi di esercizio, compresi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi).

La norma interviene sull'ambito applicativo della misura, eliminando il requisito della novità per i farmaci e chiarendo che le attività ammissibili sono indicate nell'articolo 2 del decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 maggio 2020, vale a dire le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale.

La norma introduce, inoltre, una **procedura di certificazione** degli investimenti ai fini dell'applicazione delle agevolazioni previste dall'articolo 1, commi 200, 201 e 202, della legge 27 dicembre 2019, n. 160; si tratta, nello specifico, dei crediti di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica (anche con obiettivi 4.0 e green), design e altre attività innovative vigenti dal 1° gennaio 2020. Analoga certificazione potrà essere richiesta per l'attestazione della qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal quarto periodo del comma 203, nonché dai commi 203-*quinquies* e 203-*sexies* del medesimo articolo 1 della legge n 160 del 2019.

La certificazione, al fine di fornire ai contribuenti maggiori certezze sulla spettanza delle citate agevolazioni, attesterà la qualificazione degli investimenti ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività agevolabili, sulla base di quanto previsto da apposite linee guida del Ministero dello sviluppo economico, periodicamente elaborate ed aggiornate.

Sarà possibile accedere alla procedura di certificazione, sia in relazione ad investimenti da effettuare, sia per investimenti già effettuati, a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

La certificazione, ove rilasciata per una attività concretamente realizzata e sulla base di una corretta rappresentazione dei fatti, avrà effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, determinando la nullità di atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nella stessa.

Con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, saranno individuati i requisiti dei soggetti, sia pubblici che privati, abilitati al rilascio della certificazione, da indicare in un apposito albo dei certificatori, tenuto dal Ministero dello sviluppo economico. Con il medesimo decreto saranno stabilite le modalità di vigilanza sulle attività esercitate dai certificatori, le modalità e condizioni della richiesta della certificazione, nonché i relativi oneri a carico dei richiedenti.

La norma definisce, infine, i necessari adeguamenti della dotazione organica del Ministero dello sviluppo economico.

In termini generali, l'intervento può considerarsi positivo, poiché atto a conferire maggiore certezza applicativa ad incentivi fiscali connotati da elementi di carattere tecnico che ne determinano l'ambito oggettivo di applicazione. Da non trascurare, inoltre, un potenziale effetto di allentamento degli oneri delle amministrazioni coinvolte nella gestione di tali incentivi (i.e. Amministrazione finanziaria e MiSE), venendo meno la necessità di un esame nel merito delle attività poste in essere dai contribuenti o del rilascio di appositi pareri.

Per queste ragioni, potrebbe essere utile prevedere meccanismi analoghi anche per altri incentivi fiscali di carattere automatico, quali il credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali e il credito per la formazione 4.0. Con apposite previsioni normative, la certificazione (in questo caso priva del carattere della preventività) potrebbe riguardare anche il credito di imposta R&S relativo alle annualità 2015-2019 (articolo 3, DL n. 145/2013) nei casi in cui non siano già stati avviati accessi, ispezioni e verifiche.

Da valutare con cautela i profili connessi al costo della procedura di certificazione, al fine di non gravare eccessivamente sulle imprese, già tenute ad un ampio novero di adempimenti.

Auspiciando una rapida attuazione della procedura e un miglioramento di alcuni aspetti applicativi, va rimarcata, in ogni caso, la necessità di intervenire parallelamente sull'attuale impostazione del regime sanzionatorio dell'indebita compensazione di crediti d'imposta. In particolare, per i crediti di imposta aventi natura agevolativa, è urgente ricondurre a maggiore precisione la distinzione tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti non spettanti e di crediti inesistenti.

## 5. Irpef e assegno unico

L'articolo 20 posticipa dal 31 marzo al 31 luglio 2022 il termine previsto per i Comuni e le Regioni per adeguare le **addizionali locali all'IRPEF** al nuovo schema di aliquote e scaglioni di reddito introdotto dalla Legge di Bilancio 2022.

Al fine di assicurare un adeguato sostegno ai nuclei familiari con figli con **disabilità**, l'articolo 38 apporta modifiche migliorative alla disciplina dell'assegno unico.

## 6. Terzo settore

L'articolo 26 apporta modifiche al regime transitorio per l'entrata in vigore di alcune disposizioni fiscali di favore per gli Enti del Terzo settore (ETS), per la cui operatività non erano previste specifiche autorizzazioni comunitarie (cui erano soggetti, invece, il regime forfettario di tassazione o la disciplina dell'impresa sociale). Si tratta in particolare delle norme che regolano la deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore degli ETS, il c.d. social bonus, ed altre agevolazioni ai fini delle imposte locali ed indirette.

La disciplina previgente stabiliva che le misure fiscali di maggior favore per gli ETS erano applicabili - a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni fiscali più favorevoli (soggette all'autorizzazione comunitaria ancora non pervenuta) - anche alle ONLUS non aventi i requisiti per l'iscrizione al RUNTS (Registro unico nazionale del Terzo settore), come le associazioni di emanazione datoriale e/o sindacale. A titolo esemplificativo per le erogazioni effettuate agli ETS spetta una detrazione IRPEF del 30% in luogo del 19% ordinariamente previsto per le ONLUS.

Con la modifica apportata dalle norme in esame, a decorrere dalla data di operatività del RUNTS (avvenuta il 23 novembre 2021) tali agevolazioni sono circoscritte ai soli ETS iscritti nel medesimo Registro; sul punto sarebbero necessari maggiori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con riguardo alle erogazioni liberali effettuate nei confronti dei predetti soggetti precedentemente l'entrata in vigore del DL n. 73/2022.

Tra i correttivi apportati, da segnalare le seguenti ulteriori modifiche:

1. disciplina di "decommercializzazione" degli ETS (articolo 79), con l'innalzamento dal 5% al 6% della soglia di ricavi, per non oltre tre periodi consecutivi, per evitare il passaggio ad esercizio commerciale;
2. agevolazioni agli ETS in materia di imposte indirette e tributi locali (articolo 82) con l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro sui contratti stipulati dagli ETS relativo alle attività di interesse generale svolte in accordo con PA, Commissione UE

- o altre amministrazioni pubbliche estere e l'esenzione dall'imposta sui prodotti finanziari detenuti all'estero;
3. nuove detrazioni/deduzioni per le erogazioni liberali (articolo 83) dove si conferma la possibilità del soggetto erogante liberalità in denaro in natura agli ETS di portare la quota eccedente la soglia del 10% del reddito complessivo in deduzione fino al quarto periodo di imposta successivo;
  4. attività decommercializzate per le Organizzazioni di volontariato - ODV (art 84) con esenzione dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciale;
  5. attività decommercializzate per le Associazioni di Promozione Sociale - APS (art 85);
  6. in tema IVA, è stato precisato che, in caso di passaggio da regime ordinario a regime forfettario e viceversa, è necessario apportare le rettifiche alla detrazione IVA in base ai decimi residui (articolo 19-bis2, DPR n. 633/1972) Inoltre, è stata aggiunta l'indicazione dell'esonero dall'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi, lasciando contestualmente il riferimento all'esonero dalla certificazione fiscale sebbene non più vigente perché sostituito dalla citata trasmissione.

È stata modificata la disciplina dell'impresa sociale (DLGS n. 112/2017), per agevolare con detrazioni/deduzioni le somme investite da soggetti IRPEF/IRES nel capitale sociale di un'impresa sociale.

## 7. Imposte indirette

L'articolo 14 (**Termine per la richiesta di registrazione degli atti in termine fisso**) incidendo sul DPR n. 131/1986, dispone modifiche dei termini di registrazione degli atti in termine fisso.

La norma dispone l'ampliamento, da 20 a 30 giorni dalla formazione dell'atto, del termine per la registrazione di atti formati in Italia (intervenendo sull'articolo 13, comma 1, DPR n. 131/1986). Analogamente, per le operazioni di enti e società esteri, fissa in 30 giorni (anziché 20) il termine per la registrazione della denuncia per le operazioni che non risultino da atto scritto (articolo 13, comma 4, DPR n. 131/1986).

Fissato, infine, in 30 giorni (in luogo dei previgenti 20 gg.) il termine per la denuncia di: i) avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto; ii) esecuzione dell'atto prima dell'avveramento della condizione; e iii) eventi da cui dipende una ulteriore liquidazione di imposta.

L'articolo 15 (**Imposta di bollo**) prevede la possibilità di estendere, con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, l'ambito di applicazione delle modalità di pagamento in via telematica dell'imposta di bollo.

## 8. Altre disposizioni fiscali

Altre disposizioni fiscali, di impatto più limitato, intervengono alleggerendo alcuni adempimenti a carico di contribuenti ed operatori.

Si segnala, su questo, ad esempio, la **soppressione dell'obbligo di vidimazione quadrimestrale dei repertori**: l'articolo 1 elimina l'obbligo di presentazione all'ufficio del Registro e successiva vidimazione quadrimestrale dei repertori; l'obbligo si riferisce ai repertori degli atti redatti da pubblici ufficiali. A seguito delle modifiche apportate, il controllo dei repertori è effettuato su iniziativa degli uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti per territorio, previa trasmissione dei repertori da parte dei pubblici ufficiali entro 30 giorni dalla notifica della richiesta (con previsione di una apposita sanzione in caso di omessa presentazione). In fase di conversione, inoltre, è stata prevista **l'abrogazione dell'obbligo annuale di conservazione sostitutiva digitale** dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici (di conseguenza, l'obbligo di stampa dei medesimi sorgerà solo in caso di eventuali richieste dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo).

Eliminato, inoltre, l'obbligo per le pubbliche amministrazioni e gli enti pubblici di comunicare all'anagrafe tributaria gli estremi dei **contratti di appalto**, di somministrazione e di trasporto conclusi mediante scrittura privata e non registrati (articolo 17).

Si introducono, inoltre, alcuni elementi di aggiornamento della disciplina sul **domicilio fiscale** e dei relativi provvedimenti di modifica (articolo 4) e si introduce una procedura automatizzata per l'erogazione agli **eredi** di rimborsi fiscali spettanti al defunto (articolo 5).

L'articolo 16 dispone la riduzione, da 15 mila a 5 mila euro, del tetto al di sopra del quale scatta l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate, da parte degli intermediari bancari e finanziari e di altri operatori, dei dati relativi alle **operazioni di trasferimento** effettuate a favore di persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e associazioni equiparate. La modifica si applica a partire dalle comunicazioni relative alle operazioni effettuate nel 2021.

Inoltre, l'articolo 40-*quater* interviene nuovamente in materia di meccanismi di cessione dei bonus edilizi, abrogando l'ultima modifica apportata al DL Aiuti e consentendo alle banche di cedere anche i crediti comunicati all'Agenzia delle Entrate **in data antecedente il 1° maggio 2022**.

## 9. Regime di segnalazione dei creditori pubblici qualificati

In sede di conversione è stato introdotto l'articolo 37-*bis*, che interviene sul DLGS n. 14/2019 recante il **Codice della crisi e dell'insolvenza** (d'ora in avanti, il Codice), recentemente modificato dal DLGS n. 83/2022 di recepimento della Direttiva 2019/1023 cd. *Insolvency*.

In particolare, l'emendamento modifica l'articolo 25-*novies* del Codice, in materia di segnalazione dei cd. creditori pubblici qualificati (INPS, INAIL, Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Entrate-Riscossione - CPQ), che, nella sua formulazione attuale, contempla come esposizioni debitorie dell'impresa rilevanti:

- per l'INPS, il ritardo di oltre 90 giorni nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore: a) per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30% di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di euro 15 mila; b) per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati, all'importo di euro 5 mila;
- per l'INAIL, l'esistenza di un debito per premi assicurativi scaduto da oltre 90 giorni e non versato superiore all'importo di euro 5 mila;
- per l'Agenzia delle Entrate, l'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'IVA, risultante dalle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche, superiore all'importo di euro 5 mila;
- per l'Agenzia delle entrate-Riscossione, l'esistenza di crediti affidati per la riscossione, autodichiarati o definitivamente accertati e scaduti da oltre 90 giorni, superiori: a) per le imprese individuali, all'importo di euro 100 mila; b) per le società di persone, all'importo di euro 200 mila; c) per le altre società, all'importo di euro 500 mila.

Le segnalazioni sono inviate:

- dall'Agenzia delle Entrate, entro 60 giorni dal termine di presentazione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche;
- dall'INPS, dall'INAIL e dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione, entro 60 giorni decorrenti dal verificarsi delle condizioni o dal superamento degli importi sopra indicati.

Infine, le disposizioni si applicano:

- per l'INPS e per l'INAIL, in relazione ai debiti accertati a decorrere dal 1° gennaio 2022, per il primo, e - come proposto da Confindustria - ai debiti accertati a decorrere dall'entrata in vigore del Codice per il secondo;

- per l’Agenzia delle Entrate, in relazione ai debiti risultanti dalle comunicazioni periodiche relative al primo trimestre dell’anno 2022;
- per L’Agenzia delle Entrate-Riscossione, in relazione ai carichi affidati all’agente della riscossione a decorrere dal 1° luglio 2022.

Le segnalazioni inviate dai CPQ contengono, qualora ne ricorrano i presupposti, l’invito alla presentazione dell’istanza di nomina dell’esperto per l’avvio della cd. composizione negoziata per la soluzione della crisi d’impresa.

L’emendamento in esame interviene soltanto sui presupposti e sui termini per le segnalazioni a opera dell’Agenzia delle Entrate.

In particolare, alla soglia attualmente prevista per il debito scaduto e non versato relativo all’IVA, risultante dalle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche, a partire da euro 5 mila, vengono affiancate le seguenti condizioni:

- il debito non deve essere inferiore al 10% dell’ammontare del volume d’affari risultante dalla dichiarazione relativa all’anno d’imposta precedente;
- la segnalazione viene in ogni caso inviata se il debito è superiore a euro 20 mila.

La norma interviene altresì sui termini per l’invio delle segnalazioni e sulla decorrenza.

In particolare, come auspicato da Confindustria, l’invio delle segnalazioni può avvenire contestualmente alle comunicazioni di irregolarità (articolo 54-*bis* del DPR n. 633/1972) e nel termine massimo innalzato da 60 a 150 giorni. Le nuove disposizioni si applicheranno a decorrere dai debiti risultanti dalle comunicazioni relative al secondo trimestre 2022, correggendo l’incoerente rimando al solo primo trimestre 2022 della previgente formulazione.

Nel complesso, le modifiche apportate appaiono positive, recependo in parte le osservazioni di Confindustria. Tuttavia, con riferimento all’importo della soglia IVA, si rileva che per le imprese con volumi d’affari di importo superiore a euro 200 mila (es. euro 500 mila), sarà sufficiente un’esposizione debitoria superiore a euro 20 mila (a prescindere, quindi, dal valore del 10% del volume d’affari) per far scattare la segnalazione. Inoltre, l’intervento lascia inalterate le soglie degli altri CPQ, che continuano a risultare basse.

## 10. Ulteriori misure

Inoltre, in sede di conversione, è stato inserito un chiarimento in ordine agli **obblighi di trasparenza delle erogazioni pubbliche**, previsti dalla legge n. 124/2017.

Come noto, per l'assolvimento di tali obblighi, la disciplina vigente è così articolata: (i) per le imprese soggette all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese, l'obbligo si assolve con la Nota integrativa del bilancio; (ii) per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e quelli non tenuti alla redazione della Nota integrativa, l'obbligo si assolve sui siti Internet o sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

In caso di assolvimento dell'obbligo tramite la Nota integrativa al bilancio il termine è quello stabilito per la redazione del bilancio; mentre per l'assolvimento tramite i portali internet, il termine per l'adempimento è il 30 giugno dell'anno successivo alla ricezione del beneficio.

Tale disciplina ha fatto sorgere dubbi - poi sciolti dalla norma in esame - in merito alla possibilità per gli enti, che redigono la Nota integrativa pur non essendovi obbligati, di poter assolvere in tale documento agli obblighi di trasparenza delle erogazioni pubbliche.

In particolare, la norma in esame chiarisce che gli enti che – pur in carenza di un obbligo in tal senso – procedono alla redazione della Nota integrativa al bilancio, possono utilizzare tale Nota per assolvere agli obblighi di trasparenza in luogo della pubblicazione sul sito Internet o sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza, nel termine previsto per la redazione del bilancio anziché entro il 30 giugno dell'anno successivo alla erogazione del beneficio.

Infine, con riferimento al **regime sanzionatorio** connesso agli obblighi di trasparenza, si ricorda che, a seguito della conversione del DL Proroghe (DL n. 228/2021), sono previste: (i) per l'inosservanza degli obblighi informativi per l'anno 2021, la proroga al 31 luglio 2022 (in luogo del 1° gennaio previsto dal DL Riaperture) dell'applicabilità delle sanzioni previste dalla legge n. 124/2017; (ii) per l'inosservanza degli obblighi informativi per l'anno 2022, la decorrenza delle sanzioni a partire dal 1° gennaio 2023. Pertanto, eventuali sanzioni per inadempimenti o adempimenti tardivi potranno essere applicate solo a partire dalle date suindicate.

Il provvedimento interviene anche sulle procedure per l'erogazione degli **incentivi per l'acquisto di veicoli non inquinanti** di competenza del MiSE effettuate entro il 31 dicembre 2022, prevedendo che i termini per la conferma dell'operazione e per la comunicazione del numero di targa del veicolo nuovo consegnato, nonché del codice fiscale dell'impresa costruttrice o importatrice del veicolo, decorrenti dalla prenotazione, sono fissati in 270 giorni, anche in deroga alle disposizioni vigenti che prevedano termini inferiori (articolo 40).

Attraverso una rimodulazione delle risorse già stanziata per la **mobilità elettrica**, si prevede una riduzione per il 2022 di 20 milioni di euro dallo stanziamento per l'incentivazione delle auto plug-in a favore degli incentivi per l'acquisto di motorini, mezzi a tre, quattro ruote e piccole auto elettriche.

Inoltre, per far fronte alle forti carenze di personale in alcuni specifici settori produttivi (es. meccanico, metalmeccanico, telecomunicazioni), il provvedimento semplifica le procedure di rilascio del nulla osta al lavoro per i cittadini extracomunitari. In particolare, il **nulla osta al lavoro subordinato** è rilasciato nel termine di 30 giorni dalla data di entrata in vigore del DL in esame e viene prevista una semplificazione della verifica dei requisiti concernenti l'osservanza delle prescrizioni del contratto collettivo di lavoro e la congruità del numero delle richieste presentate, demandata ai consulenti del lavoro, nonché alle organizzazioni dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai quali il datore di lavoro aderisce o conferisce mandato (articolo 44).

Senonché la “semplificazione” procedurale, gestita attraverso le organizzazioni dei datori di lavoro, presuppone la sottoscrizione, da parte delle medesime, di un Protocollo che è stato mandato dal Ministero del lavoro. Confindustria ha formulato dei rilievi e delle proposte di modifica del contenuto del Protocollo, che riteniamo essenziali per poter procedere alla sua sottoscrizione.

In materia di **lavoro agile**, con una modifica all'articolo 23 della L. n. 81/2017, viene previsto che dal 1° settembre 2022 il datore di lavoro comunica in via telematica al Ministero del lavoro la data di inizio e di cessazione delle prestazioni di lavoro in modalità agile. Tali dati sono resi disponibili all'INAIL. Le modalità di trasmissione di tali dati saranno determinate con apposito decreto del Ministero del lavoro. La mancata comunicazione secondo le modalità previste dal decreto comporta l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria da 100 a 500 euro per ogni lavoratore interessato.

In materia di modalità di versamento in Tesoreria delle **cauzioni a garanzia della partecipazione alle gare pubbliche**, l'articolo 29 prevede che la cauzione sia costituita presso l'istituto incaricato del servizio di tesoreria o presso le aziende autorizzate, a titolo di pegno a favore dell'amministrazione aggiudicatrice, esclusivamente con bonifico o con altri strumenti e canali di pagamento elettronici previsti dall'ordinamento vigente. Si tratta di un intervento condivisibile.