Conversione in legge del DL 78/2009 “Manovra d`estate”” – Misure fiscali

5 Agosto 2009
Applicazione della “*Tremonti ter*” all’acquisto dei soli macchinari e apparecchiature di nuova produzione, introduzione di agevolazioni per favorire la capitalizzazione delle imprese e previsione di benefici fiscali per il rientro dei capitali dall’estero (cd “*scudo fiscale*”).
Queste alcune delle modifiche al decreto legge 1° luglio 2009, n.78 (*cfr. “Manovra d`estate”” – Decreto Legge 78/2009 – Misure Fiscali del 2 luglio 2009*), apportate dalla relativa **legge di conversione 3 agosto 2009, n. 102**, pubblicata sul *Supplemento Ordinario* n.140 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 179 del 4 agosto 2009, ed in vigore dal 5 agosto 2009.
In particolare, l’attuale testo del D.L. 78/2009, così come risultante dalle modifiche introdotte in sede di conversione, contiene, tra le altre, le seguenti misure fiscali:
1. Detassazione degli investimenti in macchinari e apparecchiature (cd. “Tremonti-ter”)
2. Agevolazioni per favorire la capitalizzazione delle imprese
3. Aumento dei coefficienti di ammortamento per i beni a più avanzata tecnologia
4. Limite per la compensazione dei crediti tributari e modifiche alla compensazione del credito IVA
5. Incentivi al rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute all’estero (cd. “scudo fiscale”)
6. Rateizzazione dell’IVA dovuta a seguito dell’adeguamento agli Studi di Settore
1. Detassazione degli investimenti in macchinari e apparecchiature – cd “Tremonti ter” (art.5, c.1-3 bis)
L’art.5, commi 1 – 3-*bis*, del D.L. 78/2009, così come convertito nella legge 102/2009, prevede l’**esclusione** da **tassazione**, ai fini delle imposte sul reddito d’impresa (IRPEF/IRES), del **50%** del **valore** degli **investimenti** aventi ad oggetto determinati **macchinari ed apparecchiature** di **nuova costruzione**[1], strumentali all’esercizio dell’attività, **effettuati dal 1° luglio 2009** (data di entrata in vigore del decreto legge) **al 30 giugno 2010**.
In particolare, i **beni agevolati** sono quelli **elencati nella divisione 28 della Tabella ATECO** (di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 16 novembre 2007), tra i quali sono comprese anche le macchine da miniera, cava e cantiere (classe 28.92 della suddetta Tabella), quali, a titolo esemplificativo, le macchine per il movimento terra, i trattori utilizzati nell’edilizia, *ect*.[2].
Viceversa, gli immobili strumentali (es. opifici, uffici, negozi, *etc*.) risultano esclusi dall’ambito applicativo dell’agevolazione.
A seguito delle correzioni apportate, l’art.5 stabilisce, al comma 1, che la **detassazione opera** in sede di **versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d’imposta** di **effettuazione degli investimenti**[3]. Ciò significa, ad esempio, che, per gli acquisti effettuati nel secondo semestre 2009, la detassazione potrà essere fruita a giugno 2010 (in sede di versamento del saldo delle imposte relative all’annualità 2009).
Circa la decadenza dall’agevolazione, il comma 3 della medesima disposizione prevede che l’incentivo è **revocato se** i **beni** agevolati vengono **ceduti** a terzi, o destinati a finalità estranee all’esercizio di impresa, **prima dei due periodi d’imposta successivi all’acquisto**.
In ogni caso, il nuovo comma 3-*bis* stabilisce che l’incentivo è **comunque revocato** (anche nell’ipotesi di cessione oltre i due periodi d’imposta successivi all’acquisto) in caso di **cessione** dei beni agevolati **a soggetti** aventi **stabile organizzazione** in **Paesi non aderenti** allo **Spazio economico europeo**[4].

2. Agevolazioni per favorire la capitalizzazione delle imprese (art.5, c. 3 ter)
L'art.5, comma 3-*ter*, aggiunto in sede di conversione, introduce un'agevolazione per favorire l'incremento di capitale delle imprese (società di capitali o di persone).
In particolare, viene previsto che **per** gli **aumenti di capitale di importo sino a 500.000 euro**, **perfezionati** da **persone fisiche entro il 5 febbraio 2010**[5], **mediante conferimenti** ai sensi degli artt. 2342[6]**presume** un **rendimento** pari al **3% annuo** che viene **escluso da tassazione**. e 2464[7] del codice civile (conferimenti in denaro o in natura, rispettivamente, in S.p.A. e in S.r.l.), si
Nello specifico, l'esclusione da imposizione fiscale opera per il **periodo d'imposta in corso alla data di perfezionamento** dell'aumento di capitale **e** per i **4 periodi d'imposta successivi**.
3. Aumento dei coefficienti di ammortamento per i beni a più avanzata tecnologia o a risparmio energetico (art.6)
L'art.6 prevede che, **entro il 31 dicembre 2009**, verranno **revisionati** i **coefficienti di ammortamento** (di cui al D.M. 31 dicembre 1988) dei **beni** a più **avanzata tecnologia o** che producono **risparmio energetico**, per tener conto della mutata incidenza degli stessi sui processi produttivi.
Tale misura (che comporterà una maggior deducibilità del costo dei suddetti beni, ai fini delle imposte sul reddito) verrà **compensata** con la **revisione dei coefficienti** di ammortamento per i **beni industrialmente meno strategici**.
4. Limite per la compensazione dei crediti tributari e modifiche alla compensazione del credito IVA (art.10)
L'art.10 introduce una serie di disposizioni dirette a contrastare gli abusi in materia di compensazioni fiscali e, in misura corrispondente, ad incrementare la liquidità delle imprese.
In particolare, a quest'ultimo riguardo, l'art.10, comma 1, lett.b, prevede che, con effetto **dal 1° gennaio 2010** e con **apposito decreto** del Ministro dell'Economia e delle Finanze, il **limite** massimo annuale di **utilizzo dei crediti tributari a compensazione dei versamenti di imposte e contributi** dovuti dai contribuenti (attualmente pari a 516.456,90 euro) potrà essere **elevato sino a 700.000 euro**.
Tuttavia, a fronte di ciò, la medesima disposizione normativa **introduce** (al comma 1, lett.a) diverse **modifiche al meccanismo della compensazione dei crediti IVA** con i versamenti di altre imposte o contributi (di cui all'art.17 del D.Lgs. 241/1997), applicabili in ogni caso (sia per i crediti annuali che infrannuali) **a decorrere dal 1° gennaio 2010** (*cfr. Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate del 2 luglio 2009* e *DL 78/2009-"Manovra d`estate"": Nuove regole compensazione crediti IVA – Comunicato Agenzia Entrate del 3 luglio 2009*).
In particolare, viene previsto che la **compensazione** del **credito IVA** annuale o trimestrale, per **importi superiori a 10.000 euro annui**, può essere **effettuata** solo a partire **dal giorno 16 del mese successivo** a quello di **presentazione** della **dichiarazione**, **o** dell'**istanza** da cui emerge il credito (anziché già dal giorno successivo alla chiusura del periodo – annuale o trimestrale – di maturazione).
Inoltre, i **contribuenti** che intendono procedere alla **compensazione** del **credito IVA** per **importi superiori a 10.000 euro annui devono utilizzare** esclusivamente i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, secondo specifiche tecniche da definirsi con apposito provvedimento del Direttore della medesima Agenzia.
In sede di conversione, è stato invece innalzato a 15.000 euro (dai precedenti 10.000 euro, previsti dal testo originario del decreto legge) il limite di compensazione dei crediti IVA, oltre il quale è necessario richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle dichiarazioni da cui emerge il credito stesso.
In virtù di tale modifica, pertanto, i contribuenti che intendano **utilizzare** in compensazione **crediti IVA** per **importi superiori a 15.000 euro** devono richiedere l'**apposizione** del **visto di conformità per le dichiarazioni dalle quali emerge il credito**. In alternativa, la dichiarazione può essere sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale della società, anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di conformità comporta l'applicazione della sanzione amministrativa compresa tra 258 e 2.582 euro[8].
Infine, viene esclusa la possibilità di procedere alla definizione in via agevolata, con la riduzione ad un quarto (ai sensi degli artt.16, comma 3 e 17, comma 2, del D.Lgs. 472/1997), della sanzione amministrativa prevista per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti[9].

5. Incentivi al rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero – cd "scudo fiscale" (art.13-bis)

L'art.13-*bis* (introdotto in sede di conversione) prevede un meccanismo di rimpatrio o regolarizzazione delle attività finanziarie e patrimoniali, detenute fuori dal territorio italiano in violazione delle disposizioni fiscali in materia di controllo delle operazioni da e verso l'estero[10] (cd "*scudo fiscale*").
In particolare, possono essere oggetto di **sanatoria** le **attività finanziarie e patrimoniali** che risultino **detenute**, **entro** la data del **31 dicembre 2008**, in Stati dell'Unione Europea, o Stati non appartenenti all'Unione Europea o in Stati aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un effettivo scambio di informazioni fiscali in via amministrativa.
Il **rimpatrio o** la **regolarizzazione** devono essere effettuati nel periodo compreso **tra** il **15 settembre 2009 e** il **15 aprile 2010** e si perfezionano con il **pagamento** di un'**imposta** "straordinaria" con **aliquota** pari al **50% annuo** (comprensiva di interessi e sanzioni e senza diritto allo scomputo di eventuali ritenute o crediti), da applicare **su** un **rendimento lordo presunto** pari al **2% annuo per** i **5 anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione** (senza possibilità di scomputo di eventuali perdite). In sostanza, l'imposta da applicare sul valore complessivo dei capitali rimpatriati o regolarizzati è pari al 5%.
Il rimpatrio o la regolarizzazione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria, in via autonoma o addizionale. Ai sensi dell'art.1, comma 1, lett.b, del decreto legge 3 agosto 2009, n.103 (cd "*decreto correttivo*", pubblicato sulla *G.U.* n.179 del 4 agosto 2009), tali disposizioni non si applicano con riferimento ai procedimenti in corso alla data del 5 agosto 2009 (data di entrata in vigore della legge 102/2009, di conversione del D.L. 78/2009).
Inoltre, l'effettivo pagamento dell'imposta:
– preclude ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio;
– estingue le sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate;
– esclude la punibilità per i reati di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, di cui agli artt.4-5 del D.Lgs. 74/2000[11], relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate, ferma restando l'esclusione dal campo di applicazione della sanatoria per tutti gli altri reati.
Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le disposizioni e gli adempimenti, anche dichiarativi, per l'attuazione dello "*scudo fiscale*".

6. Rateizzazione dell'IVA dovuta a seguito dell'adeguamento ai risultati degli Studi di Settore (art.15, comma 6)

Al fine di tener conto dell'attuale situazione di difficoltà economico-finanziaria in cui versano le imprese, l'art.15, comma 6, del D.L. 78/2009 modifica la disposizione contenuta nell'art.2, comma 2, del D.P.R. 195/1999, in base alla quale la maggiore IVA, dovuta a seguito dell'adeguamento ai risultati degli Studi di Settore, deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sui redditi.
Con la modifica normativa, viene ora stabilita la possibilità, su opzione del contribuente, di versare la maggiore IVA, dovuta per effetto dell'adeguamento agli Studi di Settore, in rate mensili di pari importo, con maggiorazione degli interessi decorrenti dal mese di scadenza, e comunque entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione dei redditi[12].
La disposizione si è resa applicabile già a partire dalle scadenze del mese di luglio 2009, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con proprio Comunicato Stampa del 2 luglio 2009.

[1] Il requisito della “novità” dei macchinari è stato introdotto dalla legge di conversione del D.L. 78/2009.

[2] Ferma restando l’applicabilità dell’agevolazione a tutti i macchinari elencati nella divisione 28, nelle Note esplicative della Tabella ATECO – redatte dall’Istat – la classe 28.92, relativa alle macchine da miniera, cava e cantiere, viene dettagliata nel modo seguente:

28.92 Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere

28.92.0 Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere (incluse parti e accessori)

28.92.01 Fabbricazione di macchine per il trasporto a cassone ribaltabile per impiego specifico in miniere, cave e cantieri

28.92.09 Fabbricazione di altre macchine da miniera, cava e cantiere (incluse parti e accessori)

– fabbricazione di elevatori e convogliatori ad azione continua per uso sotterraneo

– fabbricazione di macchine da perforazione, taglio, trivellazione e scavo di gallerie (per uso sotterraneo o meno)

– fabbricazione di macchine per il trattamento dei minerali mediante vaglio, cernita, separazione, lavaggio, frantumazione eccetera

– fabbricazione di impastatrici di calcestruzzo e malta

– fabbricazione di macchine per il movimento terra: apripista (bulldozer, angle-dozer), spianatrici, ruspe, livellatrici, pale meccaniche, pale caricatrici eccetera

– fabbricazione di battipali e di estrattori di pali, spandimalta, spandibitume, macchine per stendere il calcestruzzo eccetera

– fabbricazione di trattori a cingoli e trattori utilizzati nell’edilizia o nell’industria estrattiva

– fabbricazione di lame per bulldozer e angle-dozer

[3] Il teso originario dell’art.5 prevedeva, invece, che l’agevolazione operasse, in ogni caso, a decorrere dal periodo d’imposta 2010.

[4] I Paesi aderenti allo Spazio economico europeo sono: Austria, Belgio, Cipro, Repubblica ceca, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Ungheria, Islanda, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Lituania, Lettonia, Malta, Paesi Bassi, Norvegia, Portogallo, Polonia, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia, Liechtenstein e Regno Unito.

[5] Ossia entro 6 mesi decorrenti dal 5 agosto 2009 (data di entrata in vigore della legge di conversione 102/2009).

[6] **Codice Civile – Art. 2342 (*Conferimenti in S.p.A.*)**

«Se nell’atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.
Alla sottoscrizione dell’atto costitutivo deve essere versato presso una banca almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare.
Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le azioni corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione.
Se viene meno la pluralità dei soci, i versamenti ancora dovuti devono essere effettuati entro novanta giorni.
Non possono formare oggetto di conferimento le prestazioni di opera o di servizi.».

[7] **Codice Civile – Art.2464 (*Conferimenti in S.r.l.*)**

«Il valore dei conferimenti non può essere complessivamente inferiore all’ammontare globale del capitale sociale.
Possono essere conferiti tutti gli elementi dell’attivo suscettibili di valutazione economica.
Se nell’atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.
Alla sottoscrizione dell’atto costitutivo deve essere versato presso una banca almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro e l’intero soprapprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare. Il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; in tal caso il socio può in ogni momento sostituire la polizza o la fideiussione con il versamento del corrispondente importo in danaro.
Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le quote corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione.
Il conferimento può anche avvenire mediante la prestazione di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con cui vengono garantiti, per l’intero valore ad essi assegnato, gli obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d’opera o di servizi a favore della società. In tal caso, se l’atto costitutivo lo prevede, la polizza o la fideiussione possono essere sostituite dal socio con il versamento a titolo di cauzione del corrispondente importo in danaro presso la società.
Se viene meno la pluralità dei soci, i versamenti ancora dovuti devono essere effettuati nei novanta giorni.».

[8] Di cui all’art.39, comma 1, lett.a, primo periodo del D.Lgs. 241/1997 (sanzione relativa ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, o l’asseverazione, infedele).

[9] Sanzione che, ai sensi dell’art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008 (convertito con modifiche nella legge 2/2009), è compresa tra il 100% ed il 200% dell’ammontare dei crediti stessi, ed è fissata in misura pari al 200% in caso di utilizzo dei suddetti crediti per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun anno solare.

[10] Di cui al decreto legge 28 giugno 1990, n.167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n.227 e successive modificazioni.

[11] **D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74**

Art.4 – *Dichiarazione infedele*

«1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui

redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:
a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire duecento milioni;
b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire quattro miliardi.».

Art.5 – *Omessa dichiarazione*

«1. è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire centocinquanta milioni.
2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.».

[12] Così come avviene, in generale, per il versamento in acconto e a saldo delle imposte sui redditi (ai sensi dell'art.20 del D.Lgs. 241/1997).

1021-legge di conversione 3 agosto 2009, n. 102.pdfApri