



CONFINDUSTRIA

Politiche Fiscali

Tax Policy Trends



16 dicembre 2022 - N° 2 - *A cura dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria*

Sommario

1. Fiscalità nazionale	2
1.1. Autodichiarazione aiuti di Stato oggetto del “regime ombrello”	2
1.2. Regime transitorio dei dividendi	6
2. Provvedimenti legislativi	8
2.1. Il disegno di Legge di bilancio per il 2023	8

1. Fiscalità nazionale

1.1. Autodichiarazione aiuti di Stato oggetto del “regime ombrello”

Ad ormai oltre otto mesi dalla pubblicazione del provvedimento dell’Agenzia delle Entrate e del relativo modello di dichiarazione sugli aiuti di Stato fiscali e automatici oggetto del cosiddetto “regime ombrello”, permangono ampie incertezze sulle modalità di compilazione. La proroga del termine per la restituzione del modello sarà l’occasione per Confindustria di continuare la sua attività volta a chiarire lo scenario interpretativo, anche al fine di orientare le imprese nell’adempimento. L’azione si correderà, inoltre, di ulteriori proposte in chiave di certezza applicativa e adeguatezza delle future modalità di controllo dei diversi aiuti di Stato, concessi nella fase di crisi pandemica, gestiti dalle altre amministrazioni.

Il **Decreto Sostegni** (DL n. 41/2021, articolo 1, commi da 13 a 17) ha disegnato un quadro normativo (c.d. “**regime ombrello**”) finalizzato a consentire ai soggetti beneficiari delle misure di sostegno elencate di usufruire dei massimali previsti per le **Sezioni 3.1** “Aiuti di importi limitato” e **3.12** “Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti” della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final, “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”.

Il Decreto prevede che i soggetti beneficiari degli aiuti oggetto del “regime ombrello” presentino all’Agenzia delle Entrate un’**autodichiarazione ex art. 47 del DPR 445/2000** avente a oggetto il rispetto dei requisiti delineati dal Decreto,

nella quale attestano che l’importo complessivo degli aiuti fruiti non supera i massimali previsti, tenuto conto delle relazioni di controllo tra imprese rilevanti ai fini della definizione di “impresa unica”¹.

Le misure agevolative oggetto del regime ombrello sono:

- esonero IRAP (Art. 24, DL 34/2020);
- esenzione IMU settore turistico (Art. 177, DL 34/2020; Art. 78, comma 1, DL 104/2020; Art. 78, comma 3 limitatamente per l’IMU dovuta per il 2021, DL 104/2020; Artt. 9 e 9-bis, DL 137/2020; Art. 1, co. 559, L. 178/2020; Art. 6-sexies, DL 41/2021);
- contributi a fondo perduto (Art. 25, DL 34/2020; Artt. 1, 1-bis e 1-ter, DL 137/2020; Art. 2, DL 172/2020; Art. 1,

¹ Come definita all’articolo 2, punto 2, del Regolamento UE n. 1407/2013 e relativo all’applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato

sul funzionamento dell’Unione europea agli aiuti «de minimis».

co. da 1 a 9, DL 41/2021; Art. 1-ter, DL 41/2021; Art. 1, DL 73/2021);

- crediti d'imposta per i canoni di locazione degli immobili non abitativi (Art. 28, DL 34/2020; Artt. 8, 8-bis, DL 137/2020; Art. 1, co. 602, L. 178/2020; Art. 4, DL 73/2021);
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (Art. 120, DL 34/2020);
- altre agevolazioni (Art. 129-bis, DL 34/2020; Art. 6, commi 5 e 6, DL 41/2021; Art. 5, DL 41/2021).

Gli aiuti sono fruiti nel rispetto delle **condizioni e dei massimali *pro tempore* applicabili dalla Sezione 3.1** del Quadro temporaneo, vale a dire:

- per gli aiuti ricevuti **dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021, 800.000 euro per impresa unica**, ovvero 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e 100.000 euro per le imprese operanti

nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli;

- per gli aiuti ricevuti **dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021, 1.800.000 euro per impresa unica**, ovvero 270.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e 225.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

Gli aiuti precedentemente elencati, in presenza delle condizioni previste al paragrafo 87 della **Sezione 3.12** del Quadro temporaneo², possono essere fruiti nel rispetto del massimale previsto dalla Sezione 3.12, pari a **3.000.000 di euro per impresa unica** per gli aiuti ricevuti **dal 13 ottobre 2020 al 27 gennaio 2021** e a **10.000.000 di euro per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio al 31 dicembre 2021**.

Ai fini del rispetto dei diversi massimali **rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario**, come

² "a) l'aiuto è concesso entro il 31 dicembre 2021 e copre i costi fissi scoperti sostenuti nel periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, compresi i costi sostenuti in una parte di tale periodo ("periodo ammissibile");

b. l'aiuto è concesso nel quadro di un regime a favore di imprese che subiscono, durante il periodo ammissibile, un calo del fatturato di almeno il 30 % rispetto allo stesso periodo del 2019;

c. Per costi fissi non coperti si intendono i costi fissi sostenuti dalle imprese durante il periodo ammissibile che non sono coperti dagli utili (vale a dire le entrate meno i costi variabili) durante lo stesso periodo e che non sono coperti da altre fonti, quali assicurazioni, misure di aiuto

temporanee contemplate dalla presente comunicazione o sostegno da altre fonti. L'intensità di aiuto non supera il 70 % dei costi fissi non coperti, tranne per le microimprese e le piccole imprese (ai sensi dell'allegato I del regolamento generale di esenzione per categoria), per le quali l'intensità di aiuto non supera il 90 % dei costi fissi non coperti. Le perdite subite dalle imprese in base al loro conto profitti e perdite durante il periodo ammissibile sono considerate costi fissi non coperti. Gli aiuti (...) possono essere concessi sulla base delle perdite previste, mentre l'importo definitivo dell'aiuto è determinato dopo il realizzo delle perdite sulla base di conti certificati (...).

individuata della decisione della Commissione europea 15 ottobre 2021 n. C(2021) 7521 final. In tale decisione la data di concessione è definita come di seguito:

- la data di erogazione per i contributi a fondo perduto;
- la data di presentazione della dichiarazione dei redditi o la data di approvazione della compensazione in relazione ai crediti d'imposta;
- la data di entrata in vigore della normativa di riferimento per l'esenzione IRAP e l'annullamento delle rate IMU.

Per gli aiuti del "regime ombrello" si fa riferimento ai massimali previsti fino al 31 dicembre 2021, come risultanti dalla quinta modifica del Quadro temporaneo del 28 gennaio 2021.

Il Decreto dispone, infine, che in caso di superamento dei massimali previsti, l'importo dell'**aiuto eccedente** è **volontariamente restituito dal beneficiario**, compresi gli interessi da recupero e senza l'applicazione delle sanzioni. In assenza di restituzione volontaria, **l'eventuale eccedenza** dell'aiuto legittimamente spettante è **sottratta dagli aiuti di Stato successivamente ricevuti dalla medesima impresa**. All'ammontare devono essere sommati gli interessi da recupero maturati sino alla data di messa a disposizione del nuovo aiuto, senza sanzioni. Nel caso in cui l'impresa non abbia capienza sufficiente nel *plafond* a

disposizione in grado di contenere l'eventuale eccedenza, dovrà effettivamente restituirla.

L'**Agenzia delle Entrate**, all'interno del **Provvedimento n. 143438/2022**, ha individuato **termini, modalità e contenuto dell'autodichiarazione** richiesta ai fini della disciplina in esame.

Il **termine per la presentazione** dell'autodichiarazione, inizialmente previsto per il 30 giugno 2022, è stato successivamente prorogato, prima al 30 novembre 2022 e, in ultimo, al **31 gennaio 2023**.

L'**obiettivo dell'adempimento** è quello di **limitare l'eventuale restituzione degli aiuti ricevuti** dalle imprese durante la fase di crisi pandemica. Ricordiamo, infatti, che, tra il 2020 e il 2021, il rischio di ripercussioni drammatiche sul sistema produttivo italiano ha imposto l'adozione di un numero di aiuti di Stato senza precedenti. A questo si unisce, da una parte, la complessità della materia e, dall'altra, la mancanza di tempestivi chiarimenti da parte del Legislatore o della Commissione europea e la combinazione di questi elementi ha portato, in alcuni casi, ad un'indebita fruizione delle misure agevolative che potrà sanarsi solo con la restituzione delle quote eccedenti quanto effettivamente spettante.

Confindustria si è confrontata con il Ministero dell'Economia e delle Finanze per trovare una soluzione. Il risultato di questo lavoro, di oltre un anno, è stato il "regime ombrello" che interviene *ex post* su tutte le misure di aiuto fiscali e

automatiche già concesse dal 1° marzo 2020 al 31 dicembre 2021 e che **sfrutta al massimo le aperture consentite dalla Commissione europea** per limitare l'eventuale restituzione di aiuti già fruiti.

Sebbene l'obiettivo dell'intervento sia stato necessario per il sistema produttivo, non è possibile sottovalutare la **complessità dell'adempimento**.

Alla luce dello scenario descritto, è apparsa evidente la necessità di ricomporre un **quadro interpretativo chiaro e coerente, in grado di orientare le imprese**.

A tal riguardo, Confindustria ha elaborato e veicolato alle istituzioni competenti, Ministero dell'Economia e delle Finanze e

Agenzia delle Entrate, una lunga lista di **chiarimenti** e di **soluzioni prospettabili**. L'intervento ha portato alla pubblicazione di **FAQ** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'ulteriore proroga del termine per l'invio dell'autodichiarazione fornirà l'occasione per un **ulteriore intervento per sciogliere gli aspetti ancora dubbi**.

Il lavoro non può ritenersi concluso. Confindustria, infatti, continuerà a sollecitare le amministrazioni responsabili degli altri aiuti di Stato concessi durante la fase di crisi pandemica (Mise, SIMEST, Ministero del Turismo, Ministero della Cultura, INPS, ecc.) affinché chiariscano le modalità di monitoraggio e controllo degli aiuti già concessi.

1.2. Regime transitorio dei dividendi

L’Agenzia delle Entrate, anche grazie alle sollecitazioni di Confindustria ed al confronto avviato in queste settimane, ha pubblicato il Principio di diritto n. 3/2022 che rettifica le conclusioni cui la stessa Agenzia era pervenuta nella Risposta n. 454/2022 a proposito del regime transitorio dei dividendi. Tale regime può trovare, dunque, applicazione per i dividendi deliberati entro il 31 dicembre 2022, ancorché non pagati entro la medesima data; è fatto salvo, comunque, il potere dell’Agenzia delle Entrate di contestare la natura simulata della delibera, in presenza di determinati indici presuntivi (es. termini ultrannuali di pagamento).

L’Agenzia delle Entrate ha pubblicato lo scorso 6 dicembre il Principio di diritto n. 3/2022 che rettifica le conclusioni della Risposta n. 454 del 16 settembre 2022 a proposito del regime transitorio della distribuzione di utili.

Il cambio di passo interviene anche grazie alle sollecitazioni di Confindustria ed al confronto avviato in queste settimane.

In merito alla disciplina in oggetto, si ricorda che l’articolo 1, commi da 999 a 1006, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) ha modificato il regime di tassazione dei dividendi percepiti al di fuori dell’attività d’impresa, estendendo alle partecipazioni c.d. “qualificate” il regime già previsto per le partecipazioni c.d. “non qualificate”; di conseguenza, anche per queste ultime risulta applicabile la ritenuta d’imposta (o l’imposta sostitutiva) del 26 per cento sull’intero ammontare del dividendo.

Il comma 1005 dell’articolo 1 appena richiamato prevede che le nuove disposizioni “*si applicano ai redditi di capitale percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 [...]*”. Viene previsto, tuttavia, un

regime transitorio, disciplinato dal comma 1006 del medesimo articolo, secondo cui “*alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all’imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022*” continua ad applicarsi la previgente disciplina.

Sul tema è intervenuta l’Agenzia delle Entrate, dapprima, con la Risoluzione n. 56/E/2019, la quale ha chiarito che, ancorché la norma faccia riferimento alle distribuzioni di utili deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, secondo un’interpretazione logico-sistematica, tale regime transitorio debba trovare applicazione anche per gli utili distribuiti sulla base di delibere adottate fino al 31 dicembre 2017.

La risoluzione, dunque, non fa alcun riferimento alla necessità che gli utili vengano distribuiti entro il 2022, ancorando l’applicabilità del regime transitorio unicamente alla data della delibera, in conformità a quanto testualmente previsto dalla disposizione.

Con la successiva risposta ad interpello n. 454/2022, l'Agenzia delle Entrate ha adottato, invece, un'interpretazione restrittiva, stabilendo che, in base al principio di cassa, i dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2023, ancorché deliberati entro il 2022, saranno assoggettati al nuovo regime.

Confindustria ha più volte evidenziato in diverse sedi come questa posizione non fosse coerente con la formulazione normativa; quest'ultima, infatti, al comma 1005 stabilisce l'applicazione del principio di cassa ("percepiti") per individuare l'entrata in vigore del nuovo regime, mentre al comma 1006 prevede espressamente un diverso momento temporale ("deliberati") per l'applicazione del regime transitorio, il quale costituisce una deroga al regime ordinario.

Inoltre, detta interpretazione non risultava coerente con la finalità della norma transitoria che, come previsto nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2018, è volta a non penalizzare i soci con partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino al 31 dicembre 2017.

Ciò posto, il Principio n. 3/2022, stabilisce che il regime transitorio in esame si applica a condizione che la delibera di distribuzione sia validamente approvata con delibera assembleare adottata entro il 31 dicembre 2022, indipendentemente dal fatto che l'effettivo pagamento avvenga in data successiva.

L'Agenzia chiarisce, comunque, che resta impregiudicato il potere dell'Amministrazione finanziaria di contestare la natura simulata della delibera di distribuzione dei dividendi (o la sua riqualificazione) in presenza di determinati indizi, quali, ad esempio, la retrocessione da parte del socio di tutta o parte della provvista a seguito della delibera o la previsione di termini ultrannuali per il pagamento.

Si tratta, a ben vedere, di un intervento positivo che risolve una problematica interpretativa scaturita dalla pubblicazione della Risposta n. 454/2022 a poche settimane dalla scadenza del termine utile per approvare la delibera e rientrare nel regime transitorio.

L'interpretazione fornita dal Principio di diritto n. 3/2022 è sicuramente più aderente alla lettera e alla ratio normativa rispetto alla precedente; tuttavia, sembra comunque vincolare l'applicazione del regime transitorio al fatto che il pagamento del dividendo avvenga entro un anno dalla delibera.

Tale approccio non risulta pienamente condivisibile. Difatti, per quanto si tratti di una previsione esemplificativa, utilizzata dall'Agenzia per chiarire la portata del proprio potere di contestare una condotta patologica del contribuente, si ritiene che la previsione di un termine ultrannuale per il pagamento di un dividendo possa avere natura fisiologica.

2. Provvedimenti legislativi

2.1. Il disegno di Legge di bilancio per il 2023

Con la trasmissione al Parlamento del disegno di legge di bilancio 2023, approvato dal Consiglio dei ministri nella riunione del 21 novembre, è stato formalmente avviato alla Camera dei deputati l'iter per l'approvazione del provvedimento.

Confindustria ha espresso le sue riflessioni generali sul provvedimento nel corso della consueta audizione presso le Commissioni Bilancio di Camera e Senato e ha proposto alcuni correttivi su vari ambiti di interesse per le imprese.

Lo scorso 2 dicembre, il Presidente di Confindustria, Carlo Bonomi, è stato audito presso le Commissioni Bilancio di Camera e Senato, in merito al disegno di legge recante bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (DDL Bilancio 2023)³.

Confindustria condivide la scelta del Governo di concentrare le risorse derivanti dal maggior indebitamento, circa due terzi della Manovra, sulle misure contro il caro energia. Una scelta coerente con quell'approccio pragmatico e prudente in tema di finanza pubblica.

Tra le criticità presenti nel testo, il Presidente Bonomi ha segnalato: la mancanza di un congruo rifinanziamento per la legge Sabatini, nessuna proroga del credito d'imposta per la formazione 4.0, nessuna modifica del dimezzamento nel 2023 del credito d'imposta sugli investimenti in beni strumentali 4.0,

nessun fondo per il Made in Italy, nessun rafforzamento per gli IPCEI, nessuna proroga del credito d'imposta per gli investimenti al Sud.

Desta preoccupazione la mancata proroga del credito d'imposta Mezzogiorno sui beni strumentali e del credito d'imposta ZES, che insieme alla decontribuzione Sud hanno sostenuto la tenuta produttiva del Mezzogiorno.

Sul tema del cuneo fiscale, il Presidente ha precisato che, per generare un effetto significativo, sarebbe necessario un taglio di almeno di 4 punti, poiché, come dimostra l'esperienza del passato, tagli contenuti di 1 o 2 punti non hanno prodotto alcun effetto.

Più che corretta, invece, la decisione di rimandare di un altro anno l'entrata in vigore delle due imposte sul consumo, sulla plastica e sulle bevande edulcorate (*plastic tax* e *sugar tax*). Il nostro auspicio è che la proroga sia un ulteriore passo verso la definitiva abrogazione.

³<http://www.confindustria.it/home/policy/audizioni-parlamentari/dettaglio/DdL-Bilancio-2023>

Pur nei ristretti margini di intervento, tra le proposte emendative formulate da Confindustria, si segnalano quelle aventi impatti anche su aspetti fiscali e, in particolare:

- le modifiche al c.d. **contributo extraprofitti**, anche al fine di armonizzare il prelievo alle indicazioni contenute nel Regolamento UE n. 2022/1854. A tal riguardo, si propongono interventi sul perimetro soggettivo eliminando dal novero dei contribuenti tenuti al versamento coloro che svolgono l'attività di produzione di energia elettrica. Inoltre, onde evitare dubbi interpretativi, si propone di chiarire che i soggetti tenuti al versamento del contributo siano solamente coloro che svolgono in via prevalente le attività indicate dalla norma. Sempre al fine di armonizzare i contenuti della disposizione originaria a quanto previsto dal citato Regolamento, si propone di modificare la franchigia del 10 per cento al 20 per cento. Infine, per evidenti esigenze di coordinamento con il contributo già applicato in Italia nel 2022, si propone di considerare i versamenti già effettuati quali anticipazione di quanto dovuto ai sensi della nuova disciplina;
- il rinnovo del **credito d'imposta SUD** per l'acquisizione di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e del credito di imposta nelle **ZES** fino al 31 dicembre 2023;
- alcune modifiche nelle modalità di utilizzo dei **crediti di imposta relativi alle spese per energia elettrica e gas**, rinnovati per il primo trimestre 2023 dal DDL Bilancio;
- il differimento, dal 30 giugno 2023, al 31 dicembre 2023, del termine per la consegna di **beni materiali strumentali 4.0**, che risultino prenotati entro la fine del 2022. La proposta di modifica è funzionale all'applicabilità anche a questi investimenti delle aliquote agevolative più elevate previste per il 2022 e tiene conto delle attuali difficoltà di approvvigionamento di componenti e materie prime;
- il rinnovo del credito di imposta per le **attività di formazione 4.0** anche per il 2023;
- una norma interpretativa retroattiva che mitighi l'incertezza connessa all'applicazione del credito R&S, anche nel contesto della nuova scansione temporale della procedura di riversamento; la norma proposta è diretta a chiarire le attività ammissibili in base alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014.

Nelle prossime settimane, proseguirà il monitoraggio dell'iter di approvazione della manovra e un ampio spazio di approfondimento sarà dedicato alle misure fiscali con la pubblicazione di una apposita nota di aggiornamento.

A cura della Area Politiche fiscali di
CONFINDUSTRIA

Direttore

Francesca Mariotti

Si ringraziano i colleghi:

Giulia Abruzzese

Simona Altrui

Giorgio Bonanno

Giannaede Ferracani

Valeria Salvi

Stefano Santalucia

Segreteria di Area

Susanna Angarano

Tutti i diritti sono di Confindustria e ad essa riservati. È vietato pubblicare, riprodurre, memorizzare, trasmettere in forma elettronica o con altri mezzi, creare riassunti e/o estratti, distribuire, commercializzare e/o comunque utilizzare, in tutto o in parte il contenuto, per qualunque finalità. In ogni caso deve essere citata la fonte "Confindustria." Confindustria non è responsabile per eventuali danni derivanti dall'utilizzo del contenuto e non garantisce la completezza, aggiornamento e totale correttezza dello stesso né di quello tratto da fonti esterne.

Il documento è stato chiuso in redazione in data 16 dicembre 2022. Per eventuali informazioni scrivere all'indirizzo di posta elettronica: politichefiscali@confindustria.it.