



CONFINDUSTRIA

Politiche Fiscali

Tax Policy Trends



31 marzo 2023 - N° 1 - *A cura dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria*

Sommario

1. Fiscalità nazionale	2
1.1. DdL delega per la riforma fiscale	2
2. Audizioni e consultazioni	6
2.1. Indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale con particolare riferimento ai crediti d'imposta	6
2.2. DL n. 11 del 2013 recante misure urgenti in materia di cessioni	9
2.3. Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul "nuovo" Patent Box	11
3. Fiscalità internazionale	14
3.1. Consultazioni pubbliche sul Pillar Two e risposte del BIAC	14
4. Aiuti di Stato	17
4.1. Revisione Quadro temporaneo per la Crisi e la Transizione e GBER	17

1. Fiscalità nazionale

1.1. DdL delega per la riforma fiscale

Il Consiglio dei Ministri, nel corso della riunione del 16 marzo 2023, ha approvato un disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale. Il testo – successivamente bollinato dalla Ragioneria Generale dello Stato – è stato esaminato da Confindustria e discusso anche nel corso del Gruppo Tecnico Fisco del 23 marzo u.s., presieduto dal Vice Presidente per il Fisco, Emanuele Orsini, alla presenza del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze, Maurizio Leo che ha illustrato le linee generali della riforma. L'articolo riporta le prime osservazioni di natura tecnica elaborate da Confindustria sulla base del testo nella versione bollinata dalla Ragioneria Generale dello Stato.

Il Consiglio dei Ministri, nel corso della riunione del 16 marzo 2023, ha approvato un disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale. Il testo – nella versione bollinata dalla Ragioneria Generale dello Stato – è stato esaminato da Confindustria e discusso nel corso del Gruppo Tecnico Fisco del 23 marzo u.s., presieduto dal Vice Presidente Emanuele Orsini, al quale è intervenuto il Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze Maurizio Leo per illustrarne le linee generali.

Si riportano di seguito alcune prime osservazioni di natura tecnica.

La bozza di legge delega si suddivide in:

- una prima parte dedicata ai principi generali e ai tempi di applicazione;
- una seconda parte relativa ai diversi tributi;
- una terza parte in tema di procedimenti e sanzioni;
- un'ultima parte riguardante i testi unici e i codici.

Partendo dai **principi** e dai **criteri generali**, risultano particolarmente pregnanti per le imprese gli obiettivi di crescita, riduzione del carico fiscale e semplificazione (sebbene quest'ultimo dovrebbe assurgere a criterio generale, non limitato ai soli enti non commerciali o del terzo settore).

In tale contesto, è sicuramente apprezzabile un più diretto coinvolgimento di associazioni di categoria e professionisti nella fase di elaborazione degli interventi prefigurati nella delega.

In merito alla revisione dello Statuto dei diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000), appare condivisibile la necessità di una maggiore coerenza dell'assetto normativo tributario con quanto in esso statuito.

La delega interviene, poi, in materia di interpelli; a tale riguardo, in primo luogo, resta da comprendere meglio in che modo si utilizzerà l'intelligenza artificiale come "filtro" per istanze eventualmente già presentate. Si tratta di un tema da

considerare con molta attenzione per non privare i contribuenti di un utile strumento di confronto preventivo. Da questo punto di vista, si ritiene, invece, che lo strumento vada ulteriormente potenziato, prevedendo tempi più veloci di risposta che possano essere adeguati e coerenti con le dinamiche e le scelte di investimento delle imprese. Occorre puntare su una maggiore chiarezza normativa e sull'adozione tempestiva di circolari interpretative che affrontino tutti i profili applicativi di una determinata disciplina per consentire il ricorso all'istituto dell'interpello solo per fattispecie specifiche.

Passando ai criteri di intervento per i singoli tributi, numerose sono le previsioni in ambito **IRPEF**, a partire dalla riduzione da 4 a 3 scaglioni di reddito. Sul punto, in assenza di maggiori informazioni sul livello delle nuove aliquote e delle detrazioni/deduzioni IRPEF, non è possibile effettuare calcoli di convenienza fiscale anche se è prevedibile che i benefici si concentreranno sui redditi superiori a 15.000 euro.

In merito alla revisione delle tax expenditure, si giudica positivamente la scelta di procedere non attraverso un taglio lineare ed indiscriminato delle agevolazioni fiscali, bensì di seguire la strada di una razionalizzazione delle misure per tutelare alcune finalità sociali.

Con riguardo alla disciplina del reddito di lavoro dipendente, ferma restando la proposta di Confindustria di ridurre in via strutturale il cuneo fiscale sul fattore

lavoro, sono molteplici gli ulteriori interventi che potrebbero essere ipotizzati.

Positiva la proposta di semplificare e razionalizzare le misure sui beni e servizi erogati ai lavoratori dipendenti (c.d. welfare aziendale).

Per quanto riguarda la proposta della c.d. "flat tax incrementale" per i redditi di lavoro dipendente si esprime qualche perplessità; sarebbe preferibile, infatti, intervenire sulla disciplina già esistente di tassazione sostitutiva della retribuzione premiale (c.d. "premi di risultato").

Si esprime, invece, apprezzamento sulle linee di intervento di armonizzazione dei redditi di natura finanziaria con il superamento del principio di tassazione sul maturato per seguire un criterio di tassazione per cassa del risultato annuale (la misura interesserà anche i fondi pensione al fine di sostenerne la finalità pensionistica).

In tema di **tassazione delle società di capitali**, la delega contiene diverse aree di intervento. La proposta principale è relativa a una profonda revisione dell'IRES, introducendo la possibilità di ridurre l'aliquota in caso di mantenimento degli utili in azienda per 2 anni e di realizzazione di investimenti qualificati e nuove assunzioni. A tal proposito, in mancanza di ulteriori dettagli sulle modalità di implementazione della nuova IRES a doppia aliquota, non è possibile valutarne al meglio gli impatti. Appare, comunque, opportuno ribadire la necessità che un tale meccanismo consenta di incentivare, a regime, la

capitalizzazione delle imprese e specifici investimenti qualificati. Sembra, inoltre, stringente l'obbligatoria compresenza di entrambi i requisiti (*i.e.* investimenti qualificati e nuova occupazione) al fine di beneficiare dell'aliquota ridotta. Resta, poi, da capire quali sarà la sorte degli incentivi già esistenti (ad esempio, se saranno o meno assorbiti dalla riduzione dell'aliquota).

Per quanto concerne i criteri di delega in materia di perdite fiscali e interessi passivi, si esprime apprezzamento, poiché si tratta di temi sui quali Confindustria da anni sollecita un intervento per allineare i medesimi alle più recenti posizioni espresse a livello europeo. Si evidenzia, tuttavia, che né la delega né relazione illustrativa contengono un chiaro riferimento alla introduzione del regime di *carry back* delle perdite fiscali, da tempo auspicato.

Si accoglie con favore l'espresso riferimento al nuovo impianto normativo della global minimum tax nell'ottica di riformare il sistema delle agevolazioni fiscali.

Con riferimento all'avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici – di per sé auspicabile – si dovrebbe garantire alle imprese una maggiore semplicità nella determinazione dell'onere fiscale, senza che ciò si traduca, però, in un maggior rischio di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione dei principi contabili.

La delega si occupa anche dell'**IVA** e delle **imposte indirette**. In merito si rileva che,

su alcuni temi IVA, quali detrazione e rimborsi, mancano dettagli sulle linee di intervento e risultano assenti alcune misure, pur necessarie (ad esempio, la disciplina delle variazioni).

Con riferimento agli adempimenti IVA, si auspica che la spinta data dall'imponente processo di digitalizzazione conduca a un ripensamento strutturale, non solo di taluni trattamenti IVA, ma di tutti i regimi agevolati e degli strumenti antifrode oggi vigenti (es. split payment o reverse charge) che dovrebbero essere eliminati laddove ridondanti o non più efficaci e, eventualmente, indirizzati verso settori fino ad oggi trascurati.

Risulta condivisibile il progetto di razionalizzazione delle imposte indirette minori e la revisione della disciplina doganale.

Un tema particolarmente delicato, affrontato dalla delega, riguarda l'**IRAP**. Solleva perplessità, infatti, la proposta di trasformazione del tributo in una sovrainposta avente una base imponibile equivalente a quella dell'IRES (peraltro, a differenza di quest'ultima, con l'impossibilità di riportare le perdite fiscali) perché trasferirebbe, di fatto, interamente sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e lavoratori autonomi. Questo intervento, nella sostanza, collocherebbe l'Italia tra i Paesi europei con la più elevata tassazione sui redditi delle società.

La terza parte della delega – relativa ai procedimenti e alle sanzioni – contiene importanti novità.

Nell'ambito dell'**accertamento**, l'estensione dell'ambito di applicazione soggettivo dell'adempimento collaborativo non può che essere accolta con favore. Si tratta, inoltre, di un'occasione per migliorare questo regime, fornendo maggiori garanzie sul fronte penale, snellendo e semplificando il contraddittorio, potenziando le competenze degli Uffici e introducendo adeguati meccanismi di risoluzione delle controversie.

Risulta, inoltre, condivisibile, tra gli altri, il superamento per via normativa dell'orientamento della Corte di Cassazione in tema di oneri pluriennali.

In ambito **sanzionatorio**, le linee di intervento riprendono alcune sollecitazioni di Confindustria, quali la revisione dell'impianto delle sanzioni penali. Risultano, invece assenti altri profili (quale, ad esempio, la rivalutazione della confisca allargata).

2. Audizioni e consultazioni

2.1. Indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale con particolare riferimento ai crediti d'imposta

Lo scorso 29 marzo, il DG di Confindustria, Francesca Mariotti, è intervenuta presso la VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato, per l'indagine conoscitiva sugli incentivi fiscali, con un focus specifico sui crediti di imposta. L'indagine ha costituito l'occasione per analizzare finalità dei crediti di imposta maggiormente utilizzati dalle imprese e principali criticità applicative o linee di intervento.

Confindustria ha preso parte all'indagine conoscitiva, organizzata dalla VI Commissione del Senato, sugli strumenti di agevolazione fiscale, in particolare sui crediti di imposta¹.

Gli strumenti fiscali sono parte integrante della **politica economica e di sviluppo**, in Italia come per la maggior parte dei Paesi OCSE.

Tra questi, il credito d'imposta, la cui **modalità di applicazione automatica** risponde in linea generale alle esigenze delle imprese, rappresenta uno strumento di sostegno che negli anni ha assunto un ruolo predominante tra le diverse "leve" per la competitività aziendale, quali ad esempio, l'innovazione, gli investimenti, la crescita dimensionale.

Il credito di imposta da strumento fiscale in senso stretto è diventato anche uno **strumento di politica industriale** per

sostenere gli investimenti delle imprese e fronteggiare le difficoltà connesse con pandemia e crisi energetica.

Uno **strumento "principe" delle politiche di incentivazione** perché:

- è **automatico** e questo riduce al minimo i tempi di concessione;
- in certi casi ha consentito di far fronte rapidamente alla temporanea mancanza di risorse del sistema produttivo;
- le modalità semplificate di utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti di imposta con debiti di diversa natura hanno contribuito ad una **riduzione del cuneo fiscale sul lavoro**;
- è un **meccanismo che ha rilevanza anche con riferimento ai debiti contributivi e previdenziali**;

¹ Il testo dell'intervento è disponibile al link: <http://www.confindustria.it/home/policy/audizioni-parlamentari/dettaglio/incentivi-fiscali>.

- **consente di finanziare anche la ricerca** effettuata dalle imprese in ogni ambito tematico, favorendo l'aumento della qualità e della competitività generale dei prodotti, processi e servizi;
- rappresenta uno strumento trasparente, che consente all'Amministrazione finanziaria un **monitoraggio in tempo reale** dell'ammontare dei benefici concessi e fruiti;
- le **modalità applicative** dei crediti di imposta, che sostanzialmente si ripetono, sono ormai note ai contribuenti che li utilizzano con una certa dimestichezza.

Tuttavia, durante il suo intervento, il DG di Confindustria Francesca Mariotti ha indicato criticità e possibili linee di intervento.

In primo luogo, prendere in prestito uno strumento fiscale per finalità più ampie richiede il necessario coinvolgimento di competenze, professionalità, amministrazioni diverse. Sarebbe pertanto **opportuno individuare e mettere a sistema competenze tecniche che possano supportare le amministrazioni preposte alla gestione e al controllo dei crediti fiscali.**

L'**approccio multidisciplinare deve sussistere già in Gazzetta Ufficiale** con la cornice applicativa, le regole adeguatamente istruite, attuate e monitorate, con un approccio che coinvolga i diversi attori della PA e con competenze chiare e definite.

Le misure agevolative dovrebbero essere finanziate su base pluriennale, garantendo a questi strumenti un orizzonte temporale di medio periodo che faciliti la programmazione degli investimenti da parte delle imprese.

Il confronto tra amministrazioni diverse deve, poi, permanere nel tempo, guidando la fase interpretativa di una misura e assistendo anche la fase "patologica" del rapporto di imposta (i.e. accertamento, contenzioso).

Gli elevati tecnicismi extra-fiscali che connotano molti crediti di imposta rendono **necessario consolidare anche forme di confronto tra contribuente e amministrazioni diverse dall'Agenzia delle Entrate**, mediante richieste di pareri con tempi certi di risposta o forme di certificazione preventiva.

In questi anni l'Agenzia delle Entrate si è fatta carico di uno sforzo interpretativo lodevole, con una proliferazione di risposte a interpello e FAQ.

Tra gli strumenti utili ci sono le **consultazioni pubbliche** che comportano la possibilità di anticipare eventuali dubbi applicativi sulla normativa in questione, attraverso i commenti dei contribuenti, del mondo imprenditoriale, delle associazioni di categoria e dei professionisti.

Le peculiarità dei crediti di imposta con finalità agevolative dovrebbero, inoltre, essere tenute in adeguata considerazione anche nel momento del

trattamento sanzionatorio, in particolare sul piano amministrativo.

Da tempo, **Confindustria sollecita un intervento normativo che possa consentire una migliore declinazione del concetto di “inesistenza” del credito**, salvaguardando quelle ipotesi di errori valutativi, soprattutto in presenza di complessi tecnicismi delle norme o di interpretazioni non univoche e omogenee nel tempo.

Altro tema centrale è quello delle **risorse**: alcune delle discipline agevolative introdotte negli ultimi anni hanno mostrato una sottostima degli stanziamenti rispetto all'utilizzo fatto dal potenziale beneficiario.

Sono importanti, quindi, le **valutazioni d'impatto preventive e successive** per garantire l'efficacia di incentivi e agevolazioni – e valutarne prosecuzione, riorientamento o conclusione – oltre a valutazioni in itinere ed ex post sui risultati conseguiti, con riguardo sia ai profili di finanza pubblica, sia a quelli di crescita economica.

Non mancano, peraltro, sollecitazioni di intervento dal contesto internazionale. A questo riguardo, un'attenzione particolare merita **l'attuazione della Direttiva sull'imposta minima globale**, pubblicata lo scorso dicembre, che dovrà essere implementata dagli Stati membri entro il 2023 per entrare in vigore nel 2024. Si tratta di un provvedimento che recepisce, a sua volta, i lavori dell'OCSE nell'ambito del c.d. “secondo pilastro” (Pillar Two) della riforma fiscale globale. La Direttiva è

volta a garantire un livello minimo globale di imposizione fiscale effettiva (pari al 15%) per i gruppi di imprese multinazionali e per i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione Europea con un fatturato consolidato almeno pari a 750 milioni di euro. E, ai fini della determinazione del livello effettivo di imposizione in un determinato Paese, **rivestiranno un ruolo fondamentale le agevolazioni fiscali.**

Anche la **delega fiscale riporta, tra le altre questioni, anche la necessità di rivedere le agevolazioni.** In questo percorso sarà, a nostro avviso, fondamentale **concentrare le (poche) risorse pubbliche disponibili sulle misure che hanno la finalità di sostenere la crescita e di orientare scelte economico-sociali, nonché di attrarre nuovi investimenti in Italia.**

L'attuazione della delega di riforma fiscale costituirà una valida occasione per sistematizzare l'insieme delle agevolazioni fiscali consolidatosi nel tempo.

Sarebbe auspicabile anche una razionalizzazione dei tanti strumenti agevolativi istituiti in materia di **economia circolare.**

Le imprese sono pronte, anche per il tramite delle associazioni di categoria, a dare un contributo fattivo a questa grande opera di sistematizzazione e riscrittura del sistema fiscale.

2.2. DL n. 11 del 2013 recante misure urgenti in materia di cessioni

Il 1° marzo u.s. Confindustria è stata audita presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati sul decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11 recante misure urgenti in materia di cessione dei crediti.

Successivamente sono state formulate alcune proposte di intervento volte a modificare il periodo transitorio, previsto dal decreto, e salvaguardare il meccanismo di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito per determinate categorie. Parte di queste proposte, tradotte in emendamenti e con alcune riformulazioni, sembrerebbero aver trovato accoglimento, nell'ambito dei lavori che la Commissione Finanze sta svolgendo ai fini della conversione in legge del decreto.

Il 1° marzo u.s. Confindustria è stata audita presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati sul decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11 recante misure urgenti in materia di cessione dei crediti.

Il DL n.11, com'è noto, ha apportato modifiche dirompenti al meccanismo di opzione per sconto in fattura o cessione del credito relativo al c.d. Superbonus e ad altri bonus edilizi.

Confindustria ha evidenziato come – pur comprendendo le ragioni di prudenza finanziaria sottese all'intervento – il far venire meno, senza prevedere un adeguato regime transitorio, la possibilità di utilizzare tale meccanismo, ha minato, ancora una volta, il legittimo affidamento dei contribuenti che avevano deciso di utilizzare tali misure e che, in buona fede, avevano già avviato i lavori, alla data di entrata in vigore del decreto.

Per tale motivo, è stato successivamente elaborato e veicolato alle forze parlamentari un pacchetto di proposte volte a superare le criticità emerse, in special modo, per il periodo transitorio, con riferimento: agli interventi effettuati nelle aree del cratere e quelli effettuati

dagli enti del terzo settore (ONLUS, OdV e ApS); agli interventi effettuati dagli IACP e quelli di edilizia libera.

Parallelamente le imprese, tramite Confindustria, al fine di garantire lo smaltimento dell'ampio stock di crediti già maturati, hanno rappresentato la propria disponibilità a fare la propria parte, tramite piattaforme affidabili e certificate, nelle operazioni di acquisto di crediti delle imprese fornitrici prive di adeguata capienza fiscale.

Vale la pena sottolineare che, durante i lavori in Commissione, sono stati approvati, come auspicato, alcuni emendamenti che incidono sul periodo transitorio. In attesa dell'ufficialità si riportano, di seguito, le disposizioni approvate.

Non si dovrebbero applicare le limitazioni, previste dal DL n. 11/2023, al meccanismo di opzione per gli interventi di superamento ed eliminazione di barriere architettoniche.

Inoltre, per i lavori di edilizia libera, le limitazioni alla cessione non si dovrebbero applicare a quegli interventi per i quali, alla data del 16 febbraio, siano iniziati i lavori oppure sia già stato stipulato un accordo

vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi.

Modifiche vengono apportate anche al Sismabonus acquisti, per cui non si applicano le limitazioni nel caso in cui sia stata presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi (il DL cessioni prevede, invece, nella formulazione attuale, la registrazione del contratto preliminare o la stipulazione del rogito di compravendita).

Con riferimento alla presentazione dei titoli abilitativi entro i termini previsti dal DL Cessione, viene proposto un emendamento con cui si chiarisce che la presentazione di un progetto in variante alla CILA o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di interventi edilizi da eseguire, non rileva ai fini del rispetto dei termini previsti. Infine, per i lavori effettuati sulle c.d. villette, il 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 30 settembre 2023 (in luogo del 31 marzo 2023).

2.3. Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate sul “nuovo” Patent Box

L’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023, contenente chiarimenti sul “nuovo” regime Patent Box. La pubblicazione del documento di prassi è stata preceduta da una consultazione pubblica cui Confindustria ha partecipato con un proprio contributo, che ha raccolto le segnalazioni delle imprese associate. Numerosi aspetti evidenziati dall’Associazione sono stati recepiti nella versione finale della circolare; tuttavia, restano ancora alcuni profili di criticità o elementi da chiarire.

L’Agenzia delle Entrate ha avviato, in data 17 gennaio 2023, una consultazione pubblica sulla bozza di circolare recante chiarimenti sul “nuovo” regime Patent Box di cui all’art. 6 del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, e sullo schema di Provvedimento di modifica del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022.

Confindustria, facendo seguito anche ai numerosi confronti avuti con l’Agenzia delle Entrate ancor prima della consultazione, ha presentato un proprio contributo in cui sono state raccolte le numerose criticità segnalate dalle imprese associate².

Molti di questi rilievi sono stati recepiti nella versione finale della circolare – Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023 – tuttavia risultano ancora alcuni aspetti che non sembrano del tutto condivisibili o che, comunque, necessitano, a nostro parere, di ulteriori chiarimenti.

Successivamente alla pubblicazione della circolare, vi è stata un’ulteriore e valida occasione di confronto con i colleghi dell’Agenzia delle Entrate nel corso della riunione del Gruppo di lavoro Fisco di Confindustria che si è tenuta lo scorso 20 marzo. Durante l’incontro, sono stati riepilogati i diversi aspetti chiariti dalla circolare, con un focus specifico su alcuni aspetti ancora dubbi; non è stata esclusa la pubblicazione di successive circolari di chiarimento (probabilmente, nella forma “domanda-risposta”).

Tra i diversi rilievi recepiti nella Circolare n. 5/E, un primo aspetto riguarda la nozione di “investitore”. Avevamo chiesto, infatti, di non limitare la nozione di “investitore” – rilevante ai fini del regime in esame – ai soli soggetti che sostengano costi per lo sfruttamento del bene immateriale, ma anche a coloro che, pur in presenza di tali costi, utilizzino un bene immateriale di proprietà di un altro soggetto. Ebbene, sul punto è stato espressamente chiarito che possono

² La risposta alla consultazione pubblica è disponibile al seguente indirizzo:

<http://www.confindustria.it/home/policy/position-paper/dettaglio/nuovo-patent-box>.

accedere al nuovo regime anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale in forza di un contratto di licenza (o sub-licenza) che conferisca loro il diritto allo sfruttamento economico del bene, in presenza delle altre condizioni rilevanti.

Un altro punto importante che – a nostro avviso – richiedeva un chiarimento, poi confluito nella Circolare n. 5/E, era quello relativo alle modalità di cumulo dell’agevolazione in esame con il credito Ricerca, sviluppo, innovazione e design (R&S&I&D). In merito, è stato precisato che il Patent Box rientra tra le sovvenzioni e i contributi di cui all’articolo 1, comma 203, della L. 27 dicembre 2019, n. 160 (“Legge di Bilancio 2020”) e che, pertanto, la base di calcolo del credito R&S&I&D va assunta al netto del Patent Box eventualmente calcolato sui medesimi costi in sede di applicazione del meccanismo premiale. Ciò comporta la restituzione del credito eventualmente fruito in eccedenza, senza interessi e sanzioni. Mancano, tuttavia, degli esempi di calcolo che potrebbero consentire al contribuente di comprendere al meglio come nettizzare i costi in questione.

L’Agenzia delle Entrate, inoltre, ha accolto la richiesta di prevedere esplicitamente le modalità applicative del “nuovo” Patent Box per i consorzi e le reti di impresa, oltre a validare alcune osservazioni di Confindustria in merito a specifiche esclusioni soggettive.

Un ulteriore tema che è stato condiviso nella versione finale della circolare

riguarda la possibilità di semplificare l’onere amministrativo connesso alla predisposizione della documentazione rilevante per beneficiare dell’agevolazione. Nello specifico, la Circolare n. 5/E ammette che, per i periodi 2013-2020, eventualmente interessati dal meccanismo premiale, in sostituzione dei fogli di presenza nominativi, possa essere predisposto un documento riepilogativo mensile firmato dal legale rappresentante o dal responsabile dell’attività di ricerca.

Tra i punti, invece, che non risultano pienamente condivisibili, merita segnalare quello relativo al concetto di “utilizzo”. A nostro avviso, infatti, andava chiarito in maniera esplicita che sono da considerarsi ammissibili tutte le spese sostenute nell’attività di ricerca e sviluppo rilevanti a decorrere dal momento dell’ottenimento del titolo di privativa industriale, a prescindere dall’effettivo sfruttamento economico del bene.

Si tratta – a nostro parere – di una precisazione conforme alla nozione di “investitore” rilevante ai fini in esame, dalla quale si evince che gli elementi essenziali per fruire dell’agevolazione sono l’ottenimento di un titolo di privativa, l’effettuazione delle attività rilevanti e il sostenimento dei rischi di insuccesso alle medesime collegati, mentre l’effettivo sfruttamento economico del bene immateriale è contemplato come una mera eventualità.

Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha adottato un approccio differente, secondo il quale, con riferimento alla condizione

richiesta dall'articolo 6 del DL n. 146/2021 per cui i beni agevolabili devono essere *“utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa”*, non si può considerare *“utilizzato”* un bene per il quale è stato ottenuto un titolo di privativa industriale, ma che non viene impiegato nei processi aziendali (ad esempio, per ragioni collegate alla mera tutela di quote di mercato). Tale lettura non risulta pienamente condivisibile, in quanto anche la stessa tutela di quote di mercato sembrerebbe configurare a tutti gli effetti un utilizzo del bene nello svolgimento di attività d'impresa. Potrebbe suscitare dubbi applicativi, inoltre, la concreta individuazione del perimetro della nozione di *“processo aziendale”*.

Un'altra criticità, sollevata tanto in sede di partecipazione alla pubblica consultazione che nel corso del successivo incontro con i colleghi dell'Agenzia delle Entrate, è relativa a una certa incoerenza nella previsione che subordina la rilevanza delle attività di ideazione e sviluppo (ai fini per il meccanismo premiale) per i soli software registrati presso la SIAE.

Si tratta, a nostro parere, di una lettura non coerente con la disciplina del diritto

d'autore, avente caratteristiche differenti da quella del diritto industriale (tale registrazione, tra l'altro, riveste mero effetto dichiarativo, e non costitutivo, per i software). Per tali ragioni avevamo proposto di individuare altre soluzioni tecniche (es. sistemi di tracciatura dello sviluppo dei software che consentano di risalire con certezza alla data di creazione del medesimo). Una (lieve) apertura si è registrata laddove l'Agenzia delle Entrate ha consentito di ricorrere presso altri enti o organismi pubblici (anche internazionali) per la registrazione del software.

Nel complesso, i chiarimenti forniti con la Circolare n. 5/E dell'Agenzia delle Entrate sono sicuramente utili, anche se probabilmente non esauriscono i profili dubbi della disciplina. In ogni caso, va accolta con favore la pratica di porre in consultazione pubblica documenti di questo tipo per consentire alle imprese di intervenire, ove possibile, *“in corsa”* offrendo all'Amministrazione finanziaria il proprio contributo prima dell'emanazione definitiva dei provvedimenti legislativi o di prassi.

3. Fiscalità internazionale

3.1. Consultazioni pubbliche sul Pillar Two e risposte del BIAC

L'OCSE ha avviato, in data 20 dicembre 2022, una consultazione pubblica su due importanti aspetti del Pillar Two: a) la GloBE Information Return, cioè il modello dichiarativo per la global minimum tax, e b) la Tax Certainty, ovvero la certezza del diritto nell'applicazione di queste nuove regole. Tra i diversi contributi alla consultazione, si segnalano quelli presentati dal Business at OECD (BIAC), comitato internazionale che raccoglie diverse rappresentanze del mondo imprenditoriale, tra cui anche Confindustria.

In data 20 dicembre 2022, l'OCSE ha posto in pubblica consultazione³ due documenti relativi al secondo pilastro della riforma fiscale globale⁴ – c.d. **Pillar Two** – relativo alla determinazione di un livello minimo di tassazione effettiva pari al 15 per cento⁵.

Nello specifico, il primo documento riguarda la **GloBE Information Return** (GIR), ovvero il modello dichiarativo in cui dovranno essere indicati tutti i dati e le informazioni utili per la determinazione dell'eventuale imposta aggiuntiva da versare per raggiungere il 15 per cento (c.d. **Top-up Tax**), nonché per l'applicazione delle ulteriori diverse disposizioni previste da questa normativa (ad esempio, quelle relative alla disapplicazione temporanea del regime).

Il secondo documento posto in consultazione è relativo alla **Tax Certainty**, ovvero alla individuazione di

meccanismi che assicurino la certezza del diritto nell'applicazione di questa normativa da parte dei diversi Stati.

Il Business at OECD (**BIAC**) – comitato internazionale che raccoglie diverse rappresentanze del mondo imprenditoriale, tra cui anche Confindustria – ha risposto alla consultazione fornendo alcune interessanti osservazioni⁶.

In primo luogo, è stato posto l'accento sull'esigenza di semplificazione. Le GloBE Rules – ovvero l'impianto normativo che governa il Pillar Two – sono particolarmente articolate e complesse, pertanto è importante che la reportistica, realizzata attraverso la GIR, sia disciplinata da regole semplici ed efficaci, condivise a livello globale. Occorre, inoltre, evitare del tutto di compilare la GIR in relazione a quei Paesi per cui le GloBE Rules non trovino applicazione (ad

³ Cfr. <https://bit.ly/3yQHGAp>.

⁴ Per maggiori dettagli sulla riforma fiscale globale, determinata dall'Action 1 del Progetto BEPS, si veda <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

⁵ Si ricorda che il Pillar Two è stato, in parte, già recepito a livello europeo mediante l'adozione della

Direttiva (UE) 2022/2523 del 14 dicembre 2022 che dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2023 per entrare in vigore dal 2024.

⁶ Per la risposta alla consultazione sulla Globe Information Return si veda: <https://bit.ly/3JRCEd3>. Per la risposta alla consultazione sulla Tax Certainty si veda: <https://bit.ly/3JqbAA4>.

esempio, in virtù di specifiche cause di esclusione o safe harbour).

La GIR, poi, non dovrebbe costituire uno strumento di verifica da parte delle amministrazioni fiscali nazionali; al contrario, queste ultime dovrebbero utilizzare le informazioni contenute nella GIR per effettuare un'analisi del rischio sul singolo contribuente cui richiedere eventualmente ulteriori dati per l'attività di verifica.

La GIR, d'altra parte, non può contenere tutte le informazioni necessarie per valutare ogni aspetto delle GloBE Rules, altrimenti ciò si tradurrebbe in un enorme aggravio di compliance in termini di costi e risorse. Per tali ragioni occorre differenziare la condivisione delle informazioni a seconda che sia o meno dovuta la Top-up Tax.

Più in dettaglio – secondo il BIAC – nel caso in cui trovi applicazione un safe harbour, dovrebbero essere fornite soltanto le informazioni rilevanti per confermare l'applicazione dello stesso; laddove, invece, il safe harbour non possa essere invocato, dovrebbero essere condivise unicamente le informazioni necessarie per calcolare l'eventuale Top-up Tax. Tali dati, inoltre, dovrebbero essere forniti soltanto su base giurisdizionale, non a livello di singola entity, a meno che la Top-up Tax dovuta

nella singola giurisdizione sia particolarmente rilevante.

In tale contesto, sempre al fine di garantire la semplificazione e la riduzione dei costi di compliance, il BIAC evidenzia la necessità di individuare safe harbour permanenti che indirizzino i nuovi adempimenti esclusivamente verso quei Paesi in cui può essere dovuta una Top-up Tax rilevante. Sul punto, il BIAC non ritiene sufficiente quanto indicato nelle istruzioni relative ai safe harbour⁷.

Passando al profilo della Tax Certainty, un aspetto prioritario è quello della prevenzione delle controversie. A tale riguardo, garantire un'applicazione concreta e gestibile delle GloBE Rules è indubbiamente uno dei principali strumenti per evitare l'insorgere di controversie.

Sul punto, tuttavia, dal documento posto in consultazione non emerge una tempistica chiara per l'implementazione degli strumenti volti a garantire la certezza del diritto e sembra che ancora molto ci sia da fare, nonostante l'imminente entrata in vigore delle nuove disposizioni normative.

Il BIAC propone alcune aree di intervento per prevenire e risolvere eventuali controversie in ambito GloBE, tra cui:

1. la previsione di safe harbour permanenti volti ad applicare le

⁷ OCSE (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OCSE/G20 Inclusive Framework on BEPS, OCSE,

Parigi, <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.

GloBE Rules unicamente in quelle giurisdizioni in cui l'emersione di una Top-up Tax sia più probabile. Una prima ipotesi potrebbe essere quella della **Qualified Domestic Top-up Tax** (QDMTT), ovvero un'imposta analoga alla Top-up Tax prevista a livello nazionale per raggiungere il livello di imposizione effettivo del 15 per cento ed evitare che altri Stati "catturino" la maggiore imposta dovuta applicando la Top-up Tax;

2. un focus sulle controversie che possono emergere tra il contribuente ed un singolo Paese, piuttosto che tra due o più

giurisdizioni, in quanto le prime saranno probabilmente le ipotesi più frequenti.

Si tratta di tematiche – tanto quella della GIR quanto quella della Tax Certainty – che rivestono un ruolo fondamentale nella definizione dell'impianto delle GloBE Rules e nella sua declinazione nei singoli ordinamenti; occorre, pertanto, risolvere quanto prima gli aspetti dubbi e le criticità per offrire un quadro chiaro e completo agli operatori che si apprestano ad applicare la nuova disciplina.

4. Aiuti di Stato

4.1. Revisione Quadro temporaneo per la Crisi e la Transizione e GBER

All'interno di un generale processo di revisione e aggiornamento della normativa in materia di aiuti di Stato, il 9 marzo u.s. la Commissione europea ha pubblicato il nuovo testo del Quadro temporaneo di Crisi e Transizione per gli aiuti di Stato e a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina e del Regolamento generale di esenzione per categoria. La revisione è stata frutto di vari processi di consultazione rivolta agli Stati membri dell'Unione europea.

Dopo un anno dalla sua adozione, il **Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato Crisi** è stato **modificato e integrato per la terza volta**. Dopo un lungo processo di consultazione con gli Stati membri, avviato a metà gennaio, la Commissione europea ha adottato un nuovo testo che integra e rafforza le possibilità per gli Stati membri di sostenere le imprese ad affrontare eventuali effetti della crisi russo-ucraina e per la transizione verso gli obiettivi del Green Deal.

Il Quadro temporaneo (rubricato, adesso, come Quadro temporaneo per la Crisi e la Transizione) continua a contemplare le **disposizioni legate all'immediata situazione di crisi** (aiuti limitati, sostegno alla liquidità sotto forma di garanzie statali e prestiti agevolati, aiuti per compensare l'aumento dei prezzi dell'energia, misure volte a sostenere la riduzione della domanda di energia elettrica) che rimangono applicabili fino al 31 dicembre 2023. A queste forme di compensazione, la Commissione europea introduce nuove misure, applicabili fino al 31 dicembre 2025, per **accelerare ulteriormente gli investimenti nei settori chiave per la transizione verso un'economia a zero emissioni**, consentendo il sostegno agli investimenti per la produzione di

attrezzature strategiche, in particolare batterie, pannelli solari, turbine eoliche, pompe di calore, elettrolizzatori e utilizzo e stoccaggio della cattura del carbonio, nonché per la produzione di componenti chiave e per la produzione e il riciclaggio delle relative materie prime critiche. Inoltre, si modifica l'ambito di applicazione di misure per rendere **ancora più facile la progettazione e l'efficacia di regimi a sostegno delle energie rinnovabili, dello stoccaggio dell'energia e della decarbonizzazione** dei processi di produzione industriale.

Contestualmente alla terza revisione del Quadro temporaneo Crisi e Transizione, la Commissione europea ha provveduto alla **revisione del Regolamento generale di esenzione per categoria** (Regolamento UE n. 651/2014, cosiddetto GBER). Anche per questa revisione, la Commissione aveva avviato una consultazione pubblica nel 2021.

Nel GBER sono definiti tutti i limiti e le condizioni affinché un aiuto di Stato possa essere concesso senza la preventiva notifica e autorizzazione da parte della Commissione europea.

Il Regolamento, così come modificato, entrerà in vigore dalla data della sua

pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea e si applicherà fino al 31 dicembre 2026.

Lo scopo della revisione del GBER è quello di garantirne il suo **perfetto allineamento con le Linee guida sugli aiuti di Stato recentemente modificate** (Aiuti a finalità regionale, Aiuti per la ricerca, lo sviluppo e l'innovazione, Aiuti a favore di energia, ambiente e clima, Aiuti per il finanziamento del rischio) e per adeguarlo all'evoluzione del mercato verso la transizione verde e digitale.

Confindustria, durante le fasi di consultazione che la Commissione europea ha avviato per raccogliere i suggerimenti dagli Stati membri, ha sempre ribadito la **necessità di un quadro coerente per gli aiuti di Stato** in grado di catalizzare il raggiungimento degli ambiziosi traguardi alla base di una necessaria e nuova strategia di crescita europea. Tuttavia, ha sempre evidenziato il **rischio di possibili effetti distorsivi** derivanti da un eccessivo allentamento delle regole sugli aiuti se finanziati solo con le risorse nazionali. Per questo motivo ha sempre sostenuto **la necessità di un sostegno economico a livello europeo**, in grado di riequilibrare possibili effetti di spiazzamento.

Relativamente al sostegno nazionale degli interventi di transizione verde attraverso gli aiuti di Stato, ha ribadito la necessità di **strumenti effettivamente adeguati allo scopo** e in grado di garantire una flessibilità tale da sfruttare appieno gli obiettivi e le azioni nazionali, non

concentrandosi solo sugli interventi di transizione verde, ma riprendendo e garantendo la continuità con gli interventi e le riforme previsti nei PNRR, le linee strategiche portanti della competitività europea, ossia digitalizzazione, innovazione, infrastrutture, istruzione e ricerca, inclusione e coesione e salute. Il sostegno alla competitività europea, infatti, non può essere delegato a interventi temporanei e dedicati solo agli ambiziosi traguardi di transizione verde.

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 30 marzo 2023. Per eventuali informazioni scrivere all'indirizzo di posta elettronica: politichefiscali@confindustria.it.