



DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA DI ENTRATE

D.L. 17 giugno 2005, n. 106, conv. in legge 31 luglio 2005, n. 156

Documento n. 24 del 5 settembre 2005

Scheda di lettura

INDICE

| | | |
|---|------|---|
| <i>Premessa</i> | Pag. | 1 |
| 1. VERSAMENTI IRAP | | |
| (Art. 1) | “ | 2 |
| 1.1. <i>Obiettiva condizione di incertezza circa la norma tributaria ai fini della irrogazione delle sanzioni</i> | | |
| (Art. 1, comma 1) | “ | 2 |
| 1.2. <i>Violazione degli obblighi di versamento IRAP</i> | | |
| (Art. 1, comma 3) | “ | 3 |
| 1.3. <i>Compensazione delle somme versate a titolo di acconto IRAP eccedenti</i> | | |
| (Art. 1, comma 4) | “ | 3 |
| 2. RISCOSSIONE | | |
| (Art. 1) | “ | 4 |
| 2.1. <i>Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi</i> | | |
| (Art. 1, comma 5-ter, lett. a), nn. 1, 2 e 3; comma 5-bis) | “ | 4 |
| 2.2. <i>Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative all’IVA</i> | | |
| (Art. 1, comma 5-ter, lett. b), nn. 1 e 2, e lett. d, n. 2) | “ | 5 |
| 2.3. <i>Formazione ed esecutività dei ruoli</i> | | |
| (Art. 1, comma 5-ter, lett. e) | “ | 7 |
| 2.4. <i>Disposizioni riguardanti i concessionari</i> | “ | 7 |
| 2.4.1 <i>Anticipazione del termine per la perdita del diritto al discarico per inesigibilità delle quote iscritte a ruolo</i> | | |
| (Art. 1, comma 5-ter, lett. c) | “ | 7 |
| 2.4.2 <i>Proroga del termine per il pagamento delle somme dovute per sanatoria</i> | | |
| (Art. 1, comma 5) | “ | 7 |
| 3. DISPOSIZIONI IN FAVORE DI FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI CHE SVOLGONO O PROMUOVONO ATTIVITA’ DI RICERCA SCIENTIFICA | | |
| (Art. 1-bis) | “ | 7 |
| 3.1. <i>Limiti alla deduzione e divieto di cumulo</i> | “ | 8 |
| 3.2. <i>Presupposto per la deduzione</i> | “ | 8 |
| 3.3. <i>Sanzioni</i> | “ | 8 |

| | | |
|---|---|----|
| 4. PREMIO DI CONCENTRAZIONE PER LE MICROIMPRESE, LE PICCOLE E LE MEDIE IMPRESE | | |
| (Art. 2) | “ | 9 |
| 4.1. Ambito soggettivo (Art. 2, comma 1) | “ | 9 |
| 4.2. Nozione di concentrazione ovvero di aggregazione (Art. 2, comma 1) | “ | 10 |
| 4.3. Premio di concentrazione (Art. 2, commi 2, 3 e 6) | “ | 11 |
| 4.4. Condizioni (Art. 2, comma 1, lett. a), b) e c), comma 6) | “ | 12 |
| 4.5. Causa di decadenza (Art. 2, comma 2) | “ | 13 |
| 4.6. Procedura (Art. 2, commi 4, 5 e 6) | “ | 13 |
| 4.6.1. L'istanza | “ | 13 |
| 4.6.2. L'esame dell'Agenzia e il diritto alla compensazione | “ | 13 |
| | | |
| 5. NOTIFICA DEI VERBALI DI CONTESTAZIONE DELLE VIOLAZIONI AL CODICE DELLA STRADA | | |
| (Art. 3-bis) | “ | 14 |
| | | |
| 6. DISPOSIZIONI PER FAVORIRE LE ATTIVITA' DI ACQUACOLTURA | | |
| (Art. 3-ter) | “ | 14 |

DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA DI ENTRATE

Decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106, conv. in legge 31 luglio 2005, n. 156

Premessa

Il decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106, recante “*Disposizioni urgenti in materia di entrate*”¹ è stato convertito in legge con la legge 31 luglio 2005, n. 156, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 184 del 9 agosto 2005.

La legge di conversione ha modificato sia le norme relative ai versamenti dovuti ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l’anno 2005, sia quelle che introducono un ulteriore premio per la concentrazione delle microimprese e delle piccole imprese. La stessa legge ha inoltre introdotto:

- una nuova disciplina dei termini per le iscrizioni a ruolo;
- disposizioni fiscali in favore di fondazioni ed associazioni che svolgano o promuovano attività di ricerca scientifica;
- la possibilità di assumere informazioni dall’Anagrafe tributaria per la notifica dei verbali di contestazione delle violazioni al codice della strada;
- disposizioni fiscali per favorire le attività di acquacoltura.

Il presente documento intende fornire una prima informazione sulle disposizioni fiscali definitivamente approvate e tiene pertanto conto del testo del D.L. n. 106/2005 coordinato con quello della legge di conversione.

¹ I cui contenuti sono stati illustrati dalla Fondazione Luca Pacioli con la *Scheda di lettura*, documento n. 22 del 7 luglio 2005.

1. VERSAMENTI IRAP (Art. 1)

L'art. 1 del provvedimento contiene tra l'altro disposizioni in materia di sanzioni tributarie e di versamenti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

1.1. *Obiettiva condizione di incertezza circa la norma tributaria ai fini della irrogazione delle sanzioni* (Art. 1, comma 1)

Secondo lo "Statuto del contribuente", *"le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta"*².

Con disposizione innovativa, è stato stabilito in proposito che *"in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria"*.

In altri termini, la circostanza che le somme dovute sulla base di una qualsiasi norma tributaria siano contestate, in un giudizio tuttora pendente, per una pretesa incompatibilità della norma stessa con i principi costituzionali o con quelli comunitari non costituisce da sola condizione di incertezza della norma medesima.

Ne deriva che, per le violazioni commesse a decorrere dall'entrata in vigore del decreto (17 giugno 2005), la sanzione tributaria è applicata anche nel caso in cui il contribuente non abbia assolto il proprio obbligo tributario confidando nella caducazione della norma relativa, in relazione ad un giudizio pendente circa la legittimità della norma stessa.

La disposizione – che si ripete ha una portata generale – si pone anche l'obiettivo di scoraggiare l'omissione dei versamenti dovuti ai fini IRAP, in relazione al giudizio pendente presso la Corte di Giustizia, circa la compatibilità del tributo con la disciplina comunitaria in materia di IVA.

Si ritiene invece che la precisazione normativa non possa essere riferita ai casi in cui si contesti l'applicazione dell'IRAP alle attività professionali "senza autonoma organizzazione", sia perché la Corte costituzionale ha già avuto modo di esprimersi sul punto (sentenza n. 156 del 21 maggio 2001) sia perché nel caso specifico non si contesta la legittimità della norma bensì l'applicazione della stessa a fattispecie estranee al presupposto oggettivo.

² Cfr. l'art. 10, comma 3, primo periodo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*"Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"*). L'articolo richiamato è intitolato *"Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente"*.

1.2. *Violazione degli obblighi di versamento IRAP* (Art. 1, comma 3)

Sono state dettate specifiche disposizioni volte ad indurre i contribuenti a rispettare i loro obblighi di versamento del tributo IRAP, senza considerare i possibili esiti del giudizio attualmente pendente presso la Corte di Giustizia.

In caso di violazione degli obblighi di versamento IRAP a saldo per il 2004³ nonché in acconto o a saldo per il 2005⁴, non trovano applicazione le disposizioni:

- in materia di riduzione delle sanzioni per il caso di "ravvedimento operoso"⁵;
- in materia di riduzione delle sanzioni per il caso in cui il contribuente provveda a pagare le imposte dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'anomalia riscontrata da parte dell'Agenzia delle entrate sulla base dei controlli automatici⁶ delle dichiarazioni presentate⁷.

Resta fermo il termine di versamento del saldo 2004 e del primo acconto 2005 alla data del 20 giugno 2005, ovvero entro il 20 luglio 2005, maggiorando in quest'ultimo caso le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo (cfr. art. 17, comma 2, del D.Lgs. 7 dicembre 2001, n. 435)⁸.

1.3. *Compensazione delle somme versate a titolo di acconto IRAP eccedenti* (Art. 1, comma 4)

E' stato espressamente precisato che le somme versate a titolo di acconto IRAP⁹ eccedenti rispetto a quelle effettivamente dovute in base alle future norme di riordino del tributo di maggiore favore per il contribuente possono essere portate in diminuzione delle altre somme dovute, secondo le ordinarie regole della compensazione¹⁰.

3 Più precisamente, per il periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 17 giugno 2005.

4 Più precisamente, per il periodo d'imposta in corso alla data del 17 giugno 2005.

5 Cfr. art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni.

6 Ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), e 54-bis del D.P.R. 29 settembre 1972, n. 633 ("Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto").

7 Cfr. art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e successive modificazioni.

8 La legge di conversione ha soppresso il comma 2 dell'art. 1, in base al quale ai fini del versamento dell'acconto IRAP, relativo al periodo d'imposta 2005, non si applicano:

– né le disposizioni sull'utilizzo del criterio previsionale (art. 4 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, conv. dalla legge 27 aprile 1989, n. 154);

– né quelle sulla esclusione delle sanzioni giustificata da situazioni di incertezza, previste dallo "Statuto del contribuente" (art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato dal comma 1 del D.L. n. 106/2005).

Ne deriva che nessuna sanzione può essere applicata al contribuente che abbia misurato il versamento d'acconto IRAP per il 2005 tenendo conto delle disposizioni richiamate.

Si noti che, a partire dal 17 giugno 2005, "in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria" (vedi paragrafo 1.1.).

9 Per il periodo d'imposta 2005 o per i periodi d'imposta successivi. Il testo del decreto legge limitava la facoltà di compensazione alle somme eccedenti relative al solo periodo 2005.

10 Ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni.

2. RISCOSSIONE (Art. 1)

Di recente la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sulla riscossione delle imposte sui redditi, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 (sentenza n. 280 del 15 luglio 2005). Con la stessa sentenza la Corte ha affermato la necessità di un intervento legislativo per definire i termini per la notifica delle cartelle di pagamento, stante la carenza di termini per la consegna dei ruoli al concessionario.

In relazione a tale pronuncia, la legge n. 156 del 2005, di conversione del D.L. n. 106/2005, ha provveduto a disciplinare nuovamente tutta la materia, riformulando l'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, estendendo le relative disposizioni anche all'IVA e fissando termini di decadenza anche per le dichiarazioni già presentate.

2.1 *Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi* (Art. 1, comma 5-ter, lett. a), nn. 1, 2 e 3; comma 5-bis)

A decorrere dal 10 agosto 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione), le cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi debbono essere notificate dal concessionario al debitore, a pena di decadenza¹¹:

- a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, **per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973** (pertanto, per fare un esempio, se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di liquidazione la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2009);
- b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, **per le somme che risultano dovute a seguito di controllo formale prevista dall'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973** (dunque, se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di controllo formale la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2010);
- c) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, **per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio** (pertanto, se l'accertamento dell'ufficio è divenuto definitivo nel 2006, la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2008).

Circa la decorrenza di tale nuova disciplina, si ritiene che, nei casi *sub a)* e *sub b)* essa abbia effetto per le dichiarazioni presentate dal 10 agosto 2005 in poi, nel caso *sub c)*,

¹¹ E' stato abrogato l'art. 17 ed è stato modificato l'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973.

essa abbia effetto per gli accertamenti divenuti definitivi per i quali alla data stessa non sia stata ancora notificata la cartella esattoriale.

Per quanto riguarda in particolare **le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 relativamente alle dichiarazioni già presentate alla data del 10 agosto 2005**, al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza:

- a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, **con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2004**, (se ne ricava che, ad esempio, per le dichiarazioni presentate nel 2005, la notifica della relativa cartella di pagamento deve avvenire entro il 31 dicembre del 2008);
- b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione **con riferimento alle dichiarazioni presentate nel 2002 e 2003** (per tanto, per le dichiarazioni presentate nel 2002, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006);
- c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione **con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001** (se ne ricava che, ad esempio, per le dichiarazioni presentate nel 2001, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006).

Infine, per l'eventuale **recupero mediante iscrizione a ruolo di somme erroneamente rimborsate** e degli interessi eventualmente corrisposti, è stabilito¹² che la relativa cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'art. 43, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973 (attualmente il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), maggiorato di dodici mesi.

E' stata soppressa la norma¹³ che prorogava al 31 dicembre 2006 il termine di decadenza per le iscrizioni a ruolo relative alle dichiarazioni presentate nel 2003.

2.2 *Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative all'IVA* (Art. 1, comma 5-ter, lett. b), nn. 1 e 2, e lett. d, n. 2)

I termini di decadenza per la iscrizione a ruolo stabiliti ai fini delle imposte sui redditi valgono anche ai fini IVA¹⁴.

¹² E' stato modificato l'art. 43 del D.P.R. n. 602/1973.

¹³ Contenuta nel comma 424 dell'art. 1 della legge n. 311/2004.

¹⁴ E' stato modificato l'art. 23 del D.Lgs. n. 46/1999.

Pertanto, a decorrere dal 10 agosto 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione), le cartelle di pagamento relative all'IVA debbono essere notificate dal concessionario al debitore, a pena di decadenza:

- a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, **per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972** (pertanto, se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di liquidazione la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2009);
- b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, **per le somme che risultano dovute a seguito di controllo formale prevista dall'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972** (dunque, se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di controllo formale la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2010);
- c) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, **per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio** (pertanto, se l'accertamento dell'ufficio è divenuto definitivo nel 2006, la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2008).

Circa la decorrenza di tale nuova disciplina, si ritiene che, nei casi sub a) e sub b) essa abbia effetto per le dichiarazioni presentate dal 10 agosto 2005 in poi, nel caso sub c), essa abbia effetto per gli accertamenti divenuti definitivi per i quali alla data stessa non sia stata ancora notificata la cartella esattoriale.

Per quanto riguarda in particolare **le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 relativamente alle dichiarazioni già presentate alla data del 10 agosto 2005**, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente **alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003** (pertanto, per le dichiarazioni presentate nel 2002, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006);
- entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente **alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001** (se ne ricava che, ad esempio, per le dichiarazioni presentate nel 2001, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006).

E' stata soppressa la norma¹⁵ che prorogava al 31 dicembre 2006 il termine di decadenza per le iscrizioni a ruolo relative alle dichiarazioni presentate nel 2003.

¹⁵ Contenuta nel comma 424 dell'art. 1 della legge n. 311/2004.

2.3. *Formazione ed esecutività dei ruoli* (Art. 1, comma 5-ter, lett. e)

Con disposizione interpretativa, è stato chiarito che le norme¹⁶ che disciplinano la formazione ed il contenuto dei ruoli, ai fini della riscossione delle imposte dirette, si interpretano nel senso che i ruoli, pur se non tributari, si intendono formati e resi esecutivi anche mediante la validazione dei dati in essi contenuti, eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'amministrazione creditrice.

2.4. *Disposizioni riguardanti i concessionari*

2.4.1 *Anticipazione del termine per la perdita del diritto al discarico per inesigibilità delle quote iscritte a ruolo* (Art. 1, comma 5-ter, lett. c)

Costituisce causa di perdita del diritto al discarico per inesigibilità delle quote iscritte a ruolo la mancata notificazione imputabile al concessionario della cartella di pagamento entro l'*undicesimo*¹⁷ (non più, dunque, il *dodicesimo*) mese successivo alla consegna del ruolo¹⁸.

2.4.2 *Proroga del termine per il pagamento delle somme dovute per sanatoria* (Art. 1, comma 5)

Il termine del 30 giugno 2005¹⁹ - relativo al versamento della prima rata delle somme dovute per la sanatoria delle irregolarità compiute dai concessionari del servizio nazionale della riscossione - è prorogato al 30 settembre dello stesso anno.

3. **DISPOSIZIONI IN FAVORE DI FONDAZIONI E ASSOCIAZIONI CHE SVOLGONO O PROMUOVONO ATTIVITA' DI RICERCA SCIENTIFICA** (Art. 1-bis)

E' disposto²⁰ che sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore anche le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti IRES in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica e individuate con

¹⁶ Contenute nei commi da 1 a 4 dell'art. 12 del D.P.R. n. 602/1973.

¹⁷ E' stato modificato l'art. 19, comma 2, lett. a), del D.Lgs. n. 112 del 1999.

¹⁸ Ovvero, per i ruoli straordinari, entro il sesto mese successivo nonché, nel caso previsto dall'art. 32, comma 2, lett. b), del D.Lgs. n. 46/99, entro il terzo mese successivo all'ultima rata indicata nel ruolo.

¹⁹ Di cui all'art. 1, comma 426, della legge 20 dicembre 2004, n. 311 (*Legge finanziaria per il 2005*) e successive modificazioni.

²⁰ E' stato modificato l'art. 14, comma 1, del D.L. n. 35/2005, conv. dalla legge n. 80/2005.

decreto del Presidente del Consiglio dei ministri²¹. Se ne ricava che fino alla emanazione del predetto provvedimento l'agevolazione non è operativa.

Con la misura in esame sono estese a fondazioni e associazioni con finalità di ricerca scientifica le agevolazioni fiscali già previste dall'art. 14 del D.L. n. 35/2005 (convertito nella legge n. 80/2005) in favore di:

- ONLUS;
- associazioni di promozione sociale di carattere nazionale;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico²².

3.1 Limiti alla deduzione e divieto di cumulo

L'importo è deducibile nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

La deducibilità non può cumularsi con ogni altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre norme.

3.2 Presupposto per la deduzione

Presupposto per la deduzione è che il soggetto che riceve le erogazioni:

- tenga scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione;
- rediga – entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio – un documento apposito che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

3.3 Sanzioni

Se il soggetto erogatore delle liberalità si avvale indebitamente²³ della deduzione in dichiarazione dei redditi, nei suoi confronti si applica la sanzione amministrativa²⁴, prevista per i casi in cui in dichiarazione siano espresse indebite detrazioni d'imposta o indebite deduzioni dall'imponibile²⁵ (dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito), maggiorata però del duecento per cento.

²¹ Adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

²² Di cui al D.Lgs. n. 42 del 2004.

²³ In violazione dei presupposti di deducibilità espressi dal comma primo dell'art. 14.

²⁴ Di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 (recante "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi ...").

²⁵ Anche se attribuite in sede di ritenuta alla fonte. Per completezza di indagine vale ricordare che la stessa sanzione, in generale, si applica anche se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante.

4. PREMIO DI CONCENTRAZIONE PER LE MICROIMPRESE, LE PICCOLE E LE MEDIE IMPRESE (Art. 2)

Il c.d. “decreto competitività” (D.L. 14 marzo 2005, n. 35, conv. in legge 14 maggio 2005, n. 80) ha già attribuito un contributo nella forma di credito d’imposta alle imprese rientranti nella definizione comunitaria di microimprese, di piccole e di medie imprese *che prendano parte* a processi di concentrazione, ultimati nel periodo compreso tra il 17 marzo 2005 e il 17 marzo 2007. Il contributo è pari al 50% delle spese sostenute per studi e consulenze inerenti all’operazione di concentrazione ed è subordinato al ricorrere di determinate condizioni²⁶.

Il D.L. n. 106 del 2005, come convertito dalla legge n. 156/2005, integra detta disciplina prevedendo l’attribuzione di un ulteriore contributo alle imprese *risultanti* da processi di concentrazione, rientranti nella definizione comunitaria di microimprese, di piccole e di medie imprese, sempre che alla concentrazione abbiano partecipato *microimprese e piccole imprese*.

In altri termini, il primo contributo (quello previsto dal D.L. n. 35/2005) spetta alle imprese che prendano parte alla concentrazione, il secondo contributo (quello ora introdotto dal D.L. n. 106 del 2005, nel testo risultante dalla legge di conversione) spetta alle imprese risultanti dall’operazione di concentrazione di *microimprese e piccole imprese*. In questa maniera, le concentrazioni delle microimprese e delle piccole imprese sono agevolate due volte: nella fase di progettazione e realizzazione dell’operazione e nella fase di operatività della nuova più ampia impresa risultante dalla concentrazione. La concentrazione delle medie imprese beneficia invece soltanto del primo contributo (alle imprese partecipanti alla concentrazione).

Anche il contributo previsto per “le imprese risultanti” è attribuito, al ricorrere di determinate condizioni, dall’Agenzia delle entrate su richiesta dell’impresa risultante dalla concentrazione ed è utilizzabile in compensazione – a partire dal periodo d’imposta nel quale interverrà l’approvazione da parte della Commissione europea – fino ad esaurimento dei fondi stanziati in bilancio sulla base del medesimo D.L. n. 106/2005.

4.1. Ambito soggettivo (Art. 2, comma 1)

Il contributo previsto dal D.L. n. 106 del 2005 spetta alle imprese risultanti dai processi di concentrazione ovvero di aggregazione rientranti nella definizione comunitaria di microimprese, di piccole imprese e di medie imprese.

²⁶ Per una prima illustrazione della disciplina relativa, vedi la *Scheda di lettura*, documento n. 18 del 2005, della Fondazione Luca Pacioli, reperibile sul sito della Fondazione.

Secondo le norme *UE* (*Raccomandazione* della Commissione europea n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003), la categoria delle microimprese, delle piccole imprese e delle medie imprese (*Pmi*), comprende le imprese:

- che occupano meno di 250 persone;
- e il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro.

Nell'ambito di tale più ampia categoria delle *Pmi*, si definisce:

- “piccola”, una impresa che:
 - occupa meno di 50 persone;
 - e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.
- “microimpresa”, un'impresa che:
 - occupa meno di 10 persone;
 - e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro.

4.2. *Nozione di concentrazione ovvero di aggregazione* (Art. 2, comma 1)

I termini “concentrazione” e “aggregazione” utilizzati dal D.L. n. 106/2005 per identificare le operazioni da premiare non hanno una loro definizione giuridica. Proprio tenendo conto di ciò, il precedente D.L. n. 35/2005 aveva provveduto a specificare con apposita disposizione le operazioni da intendere comprese nella nozione di “concentrazione” (cfr. art. 9, comma 1-*bis*, introdotto in sede di conversione).

Tale definizione non è stata però ripresa nel testo del D.L. n. 106/2005²⁷. Né la legge di conversione ha provveduto ad integrare il punto. Cosicché l'interprete si trova ora a dover individuare una definizione delle operazioni di concentrazione e delle assimilate operazioni di aggregazione che valga per l'applicazione del beneficio previsto dal medesimo D.L. n. 106/2005.

Si ritiene in proposito che, nonostante la mancanza di un esplicito richiamo normativo, per l'applicazione del beneficio previsto dal D.L. n. 106/2005 possa farsi riferimento alla stessa definizione adottata dall'art. 9, comma 1-*bis*, del D.L. n. 35 del 2005.

A questa conclusione induce la considerazione che l'ulteriore premio di concentrazione introdotto con il D.L. n. 106 del 2005 per “*le imprese risultanti*” pare destinato ad

²⁷ L'art. 2, comma 6, del D.L. n. 106/2005 non richiama le disposizioni del comma 1-*bis* dell'art. 9 del D.L. n. 35/2005 tra quelle applicabili.

integrare e potenziare il premio inizialmente stabilito con il D.L. n. 35/2005 per le sole "imprese partecipanti": stante la identità dell'obiettivo perseguito (la concentrazione delle imprese), sembra logico dedurre la identità delle operazioni da agevolare, salve le distinzioni espressamente previste (il premio introdotto dal D.L. n. 106/2005 è riconosciuto se alla concentrazione abbiano partecipato solo micro o piccole imprese). D'altro canto, l'ampia definizione recata dall'art. 9 del D.L. n. 35 ben si adatta ad essere applicata anche alle operazioni di concentrazione o aggregazione considerate dal D.L. n. 106/2005.

In ogni caso, poiché una chiara definizione delle operazioni interessate al premio costituisce elemento essenziale dell'incentivo che si è voluto riconoscere alle operazioni, si auspica che l'Agenzia delle entrate voglia fare chiarezza sul punto.

4.3. Premio di concentrazione (Art. 2, commi 2, 3 e 6)

Il premio di concentrazione consiste in un contributo nella forma del credito d'imposta pari al 10% dell'importo risultante dalla differenza tra:

- la somma dei valori della produzione netta risultanti dalle dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) di tutte le imprese (*microimprese e piccole imprese*) che partecipano alla concentrazione o alla aggregazione; e
- il maggiore dei valori della produzione netta dichiarati ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) da ciascuna delle imprese (*microimprese e piccole imprese*) che partecipano alla concentrazione o alla aggregazione.

Per la individuazione dell'importo del premio di concentrazione si deve fare riferimento al valore della produzione netta risultante dalle dichiarazioni presentate relativamente al secondo periodo d'imposta precedente a quello in cui la concentrazione o l'aggregazione è ultimata²⁸. Pertanto, per fare un esempio, per le concentrazioni ultimate nel 2005 rileverebbe il valore della produzione netta risultante dalle dichiarazioni presentate relativamente al 2003²⁹.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile solo in compensazione³⁰, a decorrere dal periodo d'imposta nel

²⁸ Per le imprese residenti in Stati membri dell'Unione europea, si fa riferimento al valore della produzione netta, determinato sulla base delle disposizioni del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in materia di IRAP.

²⁹ L'esempio presuppone che la concentrazione nel 2005 sia stata ultimata dopo l'approvazione della Commissione europea (al momento non ancora intervenuta).

³⁰ Ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997 ("Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e di imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni").

- quale interverrà l'approvazione da parte della Commissione europea³¹;
- non è rimborsabile;
- non concorre a formare l'imponibile ai fini delle imposte sui redditi né il valore della produzione netta ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della deducibilità degli interessi passivi (rapporto proporzionale di cui all'art. 96 del TUIR).

Resta ferma l'applicazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, contenente disposizioni antielusive.

4.4. Condizioni

(Art. 2, comma 1, lett. a), b) e c), comma 6)

L'attribuzione del premio di concentrazione è subordinata al ricorrere delle seguenti condizioni:

- il processo di concentrazione o di aggregazione deve essere ultimato, avuto riguardo agli effetti civili, nel periodo compreso tra la data in cui interverrà l'approvazione da parte della Commissione europea³² e i ventiquattro mesi successivi. Se ne ricava che, poiché l'approvazione della Commissione non è ancora intervenuta, le operazioni di concentrazione ultimate dal 17 marzo 2005 potranno usufruire del solo contributo previsto per "le imprese partecipanti" dal D.L. n. 35 del 2005 (anche se *microimprese* e *piccole imprese*) e così sarà per tutte le operazioni di concentrazione ultimate prima della data di approvazione da parte della Commissione;
- le imprese che prendono parte al processo di concentrazione ovvero di aggregazione, comunque operato, devono rientrare nella definizione di *microimprese* e di *piccole imprese* di cui alla predetta raccomandazione n. 2003/361/CE (*cfr.* paragrafo 4.1.). In altri termini, il premio di concentrazione spetta soltanto alle imprese (*micro*, *piccole* o *medie*) che risultano dalla concentrazione di *microimprese* e di *piccole imprese*. Se ne ricava che, se la concentrazione riguarda *medie imprese*, l'impresa risultante non avrà diritto al contributo;
- tutte le imprese (*microimprese* e *piccole imprese*) che partecipano al processo di concentrazione o di aggregazione devono aver esercitato attività omogenee³³ nei due periodi d'imposta precedenti alla data in cui è ultimato il predetto processo ed essere residenti in Stati membri dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo.

³¹ Ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea.

³² Ai sensi del già citato art. 88, par. 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea.

³³ L'Agenzia delle Entrate (con la Circolare n. 5/E del 4 febbraio 2004, in materia di concordato preventivo) ha precisato che il requisito della omogeneità sussiste se le attività sono contraddistinte da uno stesso codice di attività ATECOFIN.

Per potere accedere al contributo, tra le imprese (*microimprese e piccole imprese*) interessate al processo di concentrazione non deve sussistere il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 del codice civile ovvero un controllo diretto o indiretto da parte di una stessa persona fisica (o dai familiari).

Pur in presenza delle condizioni suddette, il contributo all'impresa "risultante" potrà essere negato per l'esaurimento dei fondi stanziati in bilancio.

4.5. *Causa di decadenza* (Art. 2, comma 2)

Il premio di concentrazione spetta a condizione che la concentrazione o l'aggregazione abbia durata almeno pari a tre anni.

Poiché il premio è attribuito ed è utilizzabile a decorrere dal periodo d'imposta nel quale interverrà l'approvazione da parte della Commissione europea, ove la concentrazione o aggregazione abbia una durata inferiore ai tre anni, il premio utilizzato sarà recuperato per la intervenuta mancanza delle condizioni previste.

4.6. *Procedura* (Art. 2, commi 4, 5 e 6)

Per fruire del contributo, l'impresa concentrataria (vale a dire risultante dalla concentrazione ovvero aggregazione) deve inoltrare un'apposita istanza in via telematica al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, che ne rilascia, in via telematica e con procedura automatizzata, certificazione della data di avvenuta presentazione.

4.6.1. *L'istanza*

L'istanza deve essere presentata su apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il Ministero delle attività produttive. Il provvedimento, che dovrà essere approvato entro il 9 ottobre 2005 (sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto convertito), dovrà definire sia i dati in esso contenuti, sia i termini di presentazione delle istanze medesime.

La trasmissione in via telematica dell'istanza è effettuata con le stesse modalità previste per la presentazione delle dichiarazioni (art. 3 del D.P.R. n. 322 del 1998).

4.6.2. *L'esame dell'Agenzia e il diritto alla compensazione*

L'Agenzia delle entrate esamina le istanze secondo l'ordine cronologico di presentazione, fino ad esaurimento dei fondi stanziati, pari a 120 milioni di euro per l'anno 2005, 242 milioni di euro per l'anno 2006 e 122 milioni di euro per l'anno 2007 e comunica, in via telematica, entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, il dinie-

go del contributo per carenza dei presupposti desumibili dall'istanza, ovvero per l'esaurimento dei fondi stanziati³⁴.

Se ne ricava che il diritto alla compensazione si concretizza al 31° giorno dalla presentazione dell'istanza, in mancanza della comunicazione del diniego. Non occorre in sostanza ricevere una comunicazione in senso positivo, secondo il principio del silenzio assenso nei procedimenti amministrativi ad istanza di parte (cfr. art. 3, comma 6-ter, del D.L. 35/2005).

5. NOTIFICA DEI VERBALI DI CONTESTAZIONE DELLE VIOLAZIONI AL CODICE DELLA STRADA

(Art. 3-bis)

E' stabilito che le informazioni utili ai fini della notifica del verbale di contestazione delle violazioni al codice della strada all'effettivo trasgressore ed agli altri soggetti obbligati possono essere assunte anche dall'Anagrafe tributaria.

6. DISPOSIZIONI PER FAVORIRE LE ATTIVITA' DI ACQUACOLTURA

(Art. 3-ter)

Per le superfici acquatiche, marine o vallive, utilizzate per l'allevamento ittico da parte di soggetti esercenti l'attività di acquacoltura, diversi dalle società commerciali – indipendentemente dalla natura privata o demaniale della superficie utilizzata – in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, i redditi dominicale e agrario sono determinati, a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1° gennaio 2006, ai soli fini fiscali, mediante l'applicazione della tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella provincia di appartenenza, o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino.

³⁴ Dell'avvenuto esaurimento dei fondi stanziati è data notizia con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.