



DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA DI ENTRATE

Decreto Legge 17 giugno 2005, n. 106

Documento n. 22 del 7 luglio 2005

SCHEDA DI LETTURA

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. VERSAMENTI IRAP E RISCOSSIONE (Art. 1)	"	2
1.1. Obiettiva condizione di incertezza circa la norma tributaria ai fini della irrogazione delle sanzioni (Art. 1, comma 1)	"	2
1.2. Versamenti ai fini IRAP (Art. 1, commi 2, 3 e 4)	"	3
1.2.1. Versamento dell'acconto IRAP (Art. 1, commi 2 e 4)	"	3
1.2.2. Violazione degli obblighi di versamento IRAP (Art. 1, comma 3)	"	4
1.3. Proroga del termine in materia di sanatoria per somme dovute dai concessionari (Art. 1, comma 5)	"	4
2. PREMIO DI CONCENTRAZIONE PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE (Art. 2)	"	4
2.1. Ambito soggettivo (Art. 2, comma 1)	"	5
2.2. Nozione di concentrazione ovvero di aggregazione (Art. 2, comma 1)	"	6
2.3. Premio di concentrazione (Art. 2, commi 2, 3 e 6)	"	6
2.4. Condizioni (Art. 2, comma 1, lett. a), b) e c), commi 2 e 6)	"	7
2.5. Causa di decadenza (Art. 2, comma 2)	"	8
2.6. Procedura (Art. 2, commi 4, 5 e 6)	"	8
2.6.1. L'istanza	"	9
2.6.2. L'esame dell'Agenzia e il diritto alla compensazione	"	9

DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA DI ENTRATE

Decreto Legge 17 giugno 2005, n. 106

Premessa

Il 17 giugno scorso è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto-Legge 17 giugno 2005, n. 106, "*Disposizioni urgenti in materia di entrate*".

Il Governo ha emanato il provvedimento in ragione della necessità e della urgenza di adottare misure in materia di entrate e di immobili pubblici, nonché per incentivare i processi di concentrazione delle imprese.

Tra le norme di maggiore interesse contenute nel provvedimento si segnalano quelle relative ai versamenti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'anno 2005 e quelle che introducono appunto un ulteriore premio per la concentrazione delle microimprese.

Con il presente documento si intende fornire una prima informazione sulle disposizioni del decreto. Va tenuto presente che esse, pur essendo immediatamente operative, sono suscettibili di modificazione in sede di conversione¹.

¹ Il disegno di legge "*Conversione in legge del decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106, recante disposizioni urgenti in materia di entrate*" è attualmente in prima lettura all'esame del Senato (*Atto Senato 3500*), presentato in data 17 giugno 2005, annunciato nella seduta n. 822 del 21 giugno 2005.

1. VERSAMENTI IRAP E RISCOSSIONE (Art. 1)

L'art. 1 del decreto contiene disposizioni in materia di sanzioni tributarie, di versamenti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e in materia di riscossione.

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 costituisce 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. *Versamenti ai fini IRAP* (Art. 1, commi 2, 3 e 4)

Sono state dettate specifiche disposizioni volte ad indurre i contribuenti a rispettare i loro obblighi di versamento del tributo IRAP per il periodo d'imposta 2005, senza considerare i possibili esiti del giudizio attualmente pendente presso la Corte di Giustizia.

1.2.1. *Versamento dell'acconto IRAP* (Art. 1, commi 2 e 4)

Per il versamento dell'acconto dovuto ai fini IRAP, relativo al periodo d'imposta 2005³, non si applicano:

- né le disposizioni sull'utilizzo del criterio previsionale⁴,
- né quelle sulla esclusione delle sanzioni giustificata da situazioni di incertezza⁵, previste dallo "Statuto del Contribuente"⁶.

Ne deriva che detto versamento d'acconto 2005 va misurato in ogni caso⁷ su quanto dovuto ai fini IRAP sulla base della dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta (98% per le persone fisiche e le società di persone; 99%⁸ per i soggetti IRES, ivi compresi gli enti non commerciali). Non assume rilievo alcuno la circostanza che per il periodo d'imposta 2005 si preveda un debito d'imposta inferiore a quello del 2004.

Resta ferma la possibilità di versare l'acconto così quantificato in due rate, secondo la previsione dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

L'omesso versamento dell'acconto IRAP nella misura dovuta è sanzionato in ogni caso, non potendosi invocare alcuna circostanza tesa a dimostrare la incertezza normativa circa l'obbligo di versamento. Inoltre, poiché la norma considera ogni situazione di incertezza, si ritiene che, relativamente ai soli versamenti d'acconto 2005, non possa assumere rilievo neanche la incertezza connessa alla mancanza di una "autonoma organizzazione".

E' stato espressamente precisato che le somme versate a titolo di acconto IRAP eccedenti rispetto a quelle effettivamente dovute in base alle future norme di

3 Più precisamente, relativo al periodo d'imposta in corso alla data del 17 giugno 2005.

4 Di cui all'art. 4 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, conv., con modif., dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

5 Di cui all'art. 10, comma 3, della già citata Legge 27 luglio 2000, n. 212 (come modificato, peraltro, dall'art. 1 del D.L. n. 106 del 2005, di cui si è detto al paragrafo precedente).

6 Come modificato dallo stesso D.L. n. 106 del 2005.

7 Come precisato in sede parlamentare (risposta del Governo ad interrogazione parlamentare), il vincolo circa la misura dell'acconto non è applicabile "nei confronti dei soggetti per i quali il termine di versamento dell'acconto risulti già scaduto alla data di entrata in vigore del decreto", vale a dire alla data del 17 giugno 2005.

8 La misura dell'acconto per il periodo d'imposta 2005 è aumentata dal 99 al 102,5% ai soli fini dell'IRES. Cfr. art. 4 del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, e circolare Agenzia delle entrate n. 28 del 31 maggio 2005.

riordino del tributo di maggiore favore per il contribuente possono essere portate in diminuzione delle altre somme dovute, secondo le ordinarie regole della compensazione⁹.

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

In caso di violazione degli obblighi di versamento IRAP, a saldo per il 2004 o in acconto per il 2005, non trovano applicazione le disposizioni:

- in materia di riduzione delle sanzioni per il caso di "ravvedimento operoso"¹⁰;
- 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 automatici¹¹ delle dichiarazioni presentate¹².

Resta fermo il termine di versamento del saldo e del primo acconto 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).

*1.3. Proroga del termine in materia di sanatoria per somme dovute dai concessionari
(Art. 1, comma 5)*

Il termine del 30 giugno 2005¹³ - 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.

**2. PREMIO DI CONCENTRAZIONE PER LE PICCOLE E 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

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

¹⁰ Cfr. art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni.

¹¹ 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").

¹² Cfr. art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e successive modificazioni.

¹³ Di cui all'art. 1, comma 426, della legge 20 dicembre 2004, n. 311 (Legge finanziaria per il 2005) e successive modificazioni.

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 condizioni¹⁴.

Il D.L. n. 106 del 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 soltanto *microimprese*.

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) spetta alle imprese risultanti dall'operazione di concentrazione di *microimprese*. In questa maniera, le concentrazioni delle microimprese 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 piccole e 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.

2.1. 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.

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:

¹⁴ 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.

“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.

2.2. *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. 106/2005¹⁵, cosicché l’interprete si trova ora a dover fornire una autonoma definizione delle operazioni di concentrazione e delle assimilate operazioni di aggregazione.

Potrebbe ritenersi in proposito che il mancato riferimento alla nozione di “concentrazione” adottata dal D.L. n. 35/2005 trovi giustificazione nella circostanza che le operazioni di concentrazione ovvero di aggregazione considerate dal D.L. n. 106/2005 coinvolgono esclusivamente microimprese. La ridotta dimensione economica delle imprese interessate potrebbe quindi fare presumere che esse abbiano di regola la forma giuridica dell’impresa individuale o al massimo della società di persone.

In questa prospettiva, potrebbe essersi valutato che la nozione di concentrazione adottata dal D.L. n. 35/2005 (che richiama in via prioritaria operazioni tipiche delle società di capitali e di persone, come le fusioni o le incorporazioni) debba essere opportunamente adattata.

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 il legislatore in sede di conversione provveda a fare chiarezza sul punto.

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

Il premio di concentrazione consiste in un contributo nella forma del credito

¹⁵ L’art. 2, comma 6, del D.L. n. 106/2005 non richiama le disposizioni del comma 1-*bis* del D.L. n. 35/2005 tra quelle applicabili.

d'imposta pari al 10% dell'importo risultante dalla differenza tra:

- a) 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) che partecipano alla concentrazione o alla aggregazione; e
- b) il maggiore dei valori della produzione netta dichiarati ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) da ciascuna delle imprese (microimprese) 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 ultimata¹⁶. Pertanto, per fare un esempio, per le concentrazioni ultimate nel 2005 rileverebbe il valore della produzione netta risultante dalle dichiarazioni presentate relativamente al 2003¹⁷.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile solo in compensazione¹⁸, a decorrere dal periodo d'imposta nel quale interverrà l'approvazione da parte della Commissione europea¹⁹;
- 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.

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

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

- a) 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 europea²⁰ e i ventiquattro mesi

¹⁶ 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.

¹⁷ L'esempio presuppone che la concentrazione nel 2005 sia stata ultimata dopo l'approvazione della Commissione europea (al momento non ancora intervenuta).

¹⁸ 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*").

¹⁹ Ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea.

²⁰ Ai sensi del già citato art. 88, par. 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea.

- 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 così sarà per tutte le operazioni di concentrazione ultimate prima della data di approvazione da parte della Commissione;
- b) le imprese che prendono parte al processo di concentrazione ovvero di aggregazione, comunque operato, devono rientrare nella definizione di *microimprese* di cui alla predetta raccomandazione n. 2003/361/CE (*cf.* par. 2.1.). In altri termini, il premio di concentrazione spetta soltanto alle imprese (micro, piccole o medie) che risultano dalla concentrazione di microimprese. Se ne ricava che, se la concentrazione riguarda piccole imprese o medie imprese (o micro e piccole o medie imprese), l'impresa risultante non avrà diritto al contributo;
 - c) tutte le imprese (microimprese) che partecipano al processo di concentrazione o di aggregazione devono aver esercitato attività omogenee 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.

Per potere accedere al contributo, tra le imprese (microimprese) 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.

2.5. *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.

2.6. *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.

2.6.1. *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, non ancora adottato, 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).

2.6.2. *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 diniego del contributo per carenza dei presupposti desumibili dall'istanza, ovvero per l'esaurimento dei fondi stanziati²¹.

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).

²¹ Dell'avvenuto esaurimento dei fondi stanziati è data notizia con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.