

confimiindustria

Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana e dell'Impresa Privata

**AUDIZIONE CONOSCITIVA PRELIMINARE ALL'ESAME DEL
DDL (AS2960) RECANTE BILANCIO DI PREVISIONE DELLO
STATO PER L'ANNO FINANZIARIO 2018 E BILANCIO
PLURIENNALE PER IL TRIENNIO 2018-2020**

**Il Contributo di
Confimi Industria
Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana
e dell'Impresa Privata**

**Camera dei Deputati
Senato della Repubblica
Commissioni congiunte Bilancio**

Roma, 6 novembre 2017

Sommario

Considerazioni di premessa e attuale scenario.....	pag. 2
Osservazioni sulle principali misure fiscali e adempimenti.....	pag. 6
Spesometro 2017 e 2018 - risoluzione parlamentare G. Sanga 7-01355 del 18 ottobre 2017.....	pag. 6
Scenario 2018 – restrizione diritto detrazione Iva ex art. 2 del D.L. 50/2017.....	pag.9
Scenario 2019 e fatturazione elettronica generalizzata – Art.77 DDL AS2960.....	pag.10
Sterilizzazione clausole aumento aliquote Iva – art. 2 DDL AS2960 e art. 5 del DL 148/2017.....	pag. 15
Rinnovo super e iper ammortamento – art. 5 DDL AS2960.....	pag.15
Sostegno agli investimenti delle PMI (Nuova Sabatini) – art. 7 DDL AS2960.....	pag. 15
Differimento entrata in vigore dell'IRI (imposta sul reddito d'impresa) – art.63 DDL AS2960.....	pag.16
Pagamenti delle pubbliche amministrazioni – art. 82 del DDL AS2960.....	pag. 16
Sospensione deleghe di pagamento con utilizzo crediti fiscali – art. 83 DDL AS2960.....	pag.16
Estensione disciplina split payment – art. 3 D.L. 148/2017.....	pag. 17
Misure per l'internazionalizzazione – art. 31 ss DDL AS2960.....	pag. 18
Osservazioni – Norme in materia di previdenza e lavoro.....	pag. 20
Incentivo strutturale all'occupazione giovanile stabile.....	pag. 20
APE sociale Tempo determinato e APE Sociale Donna; Stabilizzazione e semplificazione della rendita integrativa temporanea anticipata (RITA).....	pag.20
Rinnovo contratto pubblico impiego trasferimento risorse.....	pag. 21
Bonus cultura diciottenni.....	pag. 21
Credito d'imposta per le spese di formazione 4.0.....	pag. 22
Agevolazioni per gli interventi di ristrutturazione edilizia e di efficienza energetica negli edifici ecobonus.....	pag. 22
Altre considerazioni.....	pag. 24
Proposta su Decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50 - Coordinato con la Legge di Conversione 21 giugno 2017, n. 96 “Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo.....	pag. 24

Ringraziamo i Presidenti Boccia e Tonini e i Membri delle Commissioni per l'invito e per la possibilità di illustrare il pensiero di Confimi Industria.

CONFIMI INDUSTRIA - Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana e dell'Impresa Privata già CONFIMI IMPRESA, è la Confederazione datoriale nata il 5 dicembre 2012.

Aggrega diverse Associazioni territoriali ed Associazioni di Categoria fuoriuscite da altri sistemi associative ed è rappresentativa dei più importanti settori produttivi.

Rappresenta circa 30 mila imprese per 420 mila dipendenti con un fatturato aggregato di 71 miliardi di euro. È presente sul territorio nazionale con 350 funzionari, 22 associazioni territoriali (e 50 sportelli) e 5 associazioni nazionali trasversali.

Nasce dalla necessità di rappresentare e di salvaguardare in Italia il mondo e le esigenze reali del settore manifatturiero e dei servizi alla produzione che ha contraddistinto la fortuna e il benessere del nostro Paese.

In essa sono rappresentate e radicate imprese italiane manifatturiere e delle attività ad esse collegate, che si pongono come primo obiettivo quello di tornare ad essere "la voce" degli imprenditori in grado di rispondere concretamente alle esigenze dei propri associati.

Il primo agosto del 2013 CONFIMI INDUSTRIA ha ottenuto il riconoscimento sindacale da parte di CGIL, CISL e UIL con il quale è diventato soggetto contrattuale. E' firmataria dei principali collettivi nazionali di lavoro.

Considerazioni di premessa e attuale scenario

Il DDL in esame è a livello generale sostanzialmente condivisibile in un contesto che vede una leggera ripresa, ancorché tutt'altro che consolidata, dopo otto anni di segnali negativi.

Valutiamo positivamente l'iniziativa volta a favorire l'ingresso di giovani (fino a 30 anni) nel mondo del lavoro attraverso uno sconto triennale dei contributi previdenziali pari al 50%, come pure positivo è a nostro giudizio il credito d'imposta per le spese di formazione 4.0; apprezzabili le misure di proroga della disciplina dell'iper e del super ammortamento; quelle di sterilizzazione delle clausole di salvaguardia dell'aumento delle aliquote Iva e il rifinanziamento della misura Sabatini seppure con l'incognita delle osservazioni richieste dalla Commissione UE sul suo impatto su concorrenza e mercato.

In generale un intervento maggiore sulle politiche fiscali del lavoro e sulla riduzione del costo energetico sarebbero però ancora necessari e vitali per il comparto delle piccole e medie industrie, così come è necessario lo stralcio della riduzione dell'aliquota di detrazione al 50% con la conferma dell'attuale aliquota del 65% per gli interventi di ristrutturazione edilizia e di efficienza energetica negli edifici ecobonus.

Il giudizio però è ancora negativo per il secondo anno consecutivo dal versante semplificazioni e adempimenti fiscali in quanto in questa fase appaiono inopportune le accelerazioni che si vogliono imprimere alla trasmissione dei dati aziendali e troppo onerosi sono i conseguenti adempimenti nei confronti delle aziende e di chi li assiste.

Non mancheremo tuttavia di fornire nel prosieguo qualche elemento di critica costruttiva supportato anche dai dati che stanno emergendo da un sondaggio che Confimi Industria, unitamente all'Associazione Nazionale commercialisti (ANC), sta in questi giorni somministrando agli operatori rispettivamente di aziende e studi professionali.

Appare inaccettabile, in ogni caso, la restrizione già operata in corso d'anno sul diritto alla detrazione Iva (che come diremo sarà a nostro giudizio fonte di infrazione comunitaria) e sulle modalità di recupero/compensazione dei crediti fiscali (D.L. 50/2017).

Attuale Scenario

Dalla nostra ultima indagine congiunturale che ha analizzato il primo semestre 2017 e dato indicazioni sul secondo emergono le seguenti considerazioni: il primo semestre dell'anno ha visto una situazione stabile per il 40% delle imprese nei principali indicatori (fatturato, investimenti, occupazione, produzione, ordini).

Un imprenditore su 3 conferma inoltre i dati emersi recentemente dall'indagine Istat: le imprese tornano a registrare nuove commesse, con conseguente crescita di produzione e fatturato.

La barriera del +10% è però superata da una sola azienda su 10.

La previsione per la fine del 2017 fa registrare una stima della crescita degli investimenti che riguarderanno un industriale su tre. Solo un quinto del campione ha invece in programma nuove assunzioni.

Nonostante per la quasi totalità delle aziende esaminate il mercato di riferimento sia quello regionale o nazionale, più di un'azienda su dieci ha come primo mercato l'Ue, area che si conferma come secondo mercato di riferimento per un'azienda su 4.

Per quanto riguarda i pagamenti, la condizione rimane invariata rispetto al semestre precedente. Mentre un imprenditore su due paga i propri fornitori a 60 giorni, il 70% del campione lamenta pagamenti dai clienti tra i 60 e i 90 giorni.

Continua ad essere riscontrata la mancanza di personale qualificato, ma cresce il numero di aziende disposte a fare corsi di formazione per il personale in forza.

Per quanto concerne il mercato, gli imprenditori (1 su 2) lamentano forte concorrenza interna, (1 su 3) il prezzo di mercato non remunerativo, addirittura (1 su 6) si ritiene il prodotto o il segmento di mercato, saturo.

Quattro sono gli interventi strutturali riconosciuti dalla quasi totalità del campione: riduzione costo del lavoro, riduzione costo energia, riduzione tassazione su reddito delle imprese; ancora acceso al credito.

Per quanto concerne il tema "welfare" risultano evidenti due filoni di sostegno: azioni volte ad aumentare il potere di acquisto dei dipendenti e strumenti volti a conciliare tempi di vita e tempi di lavoro (flessibilità in entrate e in uscita; tempi di lavoro personalizzati).

Altro dato significativo è offerto dalla drastica riduzione del ricorso agli ammortizzatori sociali che rimane per il 5,3% delle imprese.

Diventa ora necessario approfittarne per rendere la ripresa strutturale.

In generale si iniziano ad intravedere segnali positivi a lungo termine.

Dollaro debole, incentivi impresa 4.0 e parte del Jobs Act hanno accompagnato le imprese aiutandole ad uscire dalle sabbie mobili, ma un grandissimo merito va ai 4,3 milioni di PMI (da 1 a 249 dipendenti) che esistono in Italia e che danno lavoro a 16,5 milioni di persone e che producono il 73,8% del PIL.

Ed è merito del grande cuore degli imprenditori "indigeni" che in questo ultimo decennio hanno avuto una capacità incredibile di stare in piedi e di sorreggere con la loro attività il territorio in cui vivono.

Si tratta di imprenditori a capo di aziende prevalentemente a carattere familiare, che non chiedono aiuti allo Stato per andare avanti.

Bisogna una volta per tutte prendere coscienza che l'Italia è fatta da questo tessuto imprenditoriale, non esistono ora altri modelli vincenti. I capitali esteri (soprattutto quelli della finanza) vengono e vanno; l'imprenditore locale, invece, è radicato nel territorio e la politica fiscale dovrebbe quantomeno cominciare a non osteggiare questo aspetto.

La risalita c'è nonostante la chiusura del credito operata da parte delle banche a causa delle direttive europee, in base alle quali non si presta denaro se non a chi è già "strasolido" e nonostante continui cambi normativi e pesantissimi carichi in termini di fiscalità sul lavoro e sul costo dell'energia.

Le nuove norme più stringenti della Bce sulla gestione dei NPL-Non performing loans, i crediti inesigibili, per ora in fase di consultazione, se approvate costituirebbero una definitiva chiusura del credito da parte delle banche alle nostre imprese. Colpendo ancora una volta i requisiti patrimoniali delle banche, alle quali si richiedono nuovi accantonamenti, si mettono ulteriormente in ginocchio le PMI. Finora le autorità internazionali si sono impegnate a salvare gli istituti bancari, ma nessuno si è curato di ridisegnare gli equilibri del credito. In questo paese, i milioni di PMI dipendono soprattutto dalle banche, più che dal mercato, perché non hanno alternative al credito bancario.

Questo è sommariamente lo scenario in cui le nostre piccole e medie imprese si trovano ad operare.

Per quanto riguarda il PIL, si registra una variazione del +1,2% per l'anno corrente, con un aumento del valore aggiunto nei comparti dell'industria e dei servizi. Dal lato della domanda, si è verificato un apporto positivo della componente nazionale (al lordo delle scorte) e un limitato contributo negativo della componente estera netta.

Permangono tuttavia numeri preoccupanti relativi alla pressione fiscale.

In Italia la pressione fiscale è da record. L'ultimo rapporto "Taxation Trends in the European Union 2017" della Commissione Europea evidenzia che il peso di tasse ed imposte nel nostro paese è cresciuto del 3,2%, più del doppio della zona euro a +1,5% e più del triplo della Ue a 28 paesi a +1%. In 10 anni, precisamente dal 2005 al 2015, è stato registrato come l'aumento più alto d'Europa dopo la Grecia.

La conferma del taglio dell'aliquota IRES dal 2017 (riduzione dal 27,50% al 24%) riduce il tax rate nominale (utile ai fini del confronto internazionale) ma rappresenta una misura a prevalente vantaggio di poche grandi imprese. Come dimostrano i dati MEF (gennaio 2017 su base 2014) infatti oltre la metà dell'Ires (51,68%) è pagata dalle imprese di maggiori dimensioni (quelle con oltre 50 milioni di euro di volume d'affari) che sono solo lo 0,62% dei contribuenti IRES. Le priorità dovrebbero essere riservate alle PMI¹. Nella nuova manovra, al contrario, ci sono pure misure che rinviano anche l'entrata in vigore dell'I.R.I.

Inoltre torniamo ad evidenziare che **il fatto di veder recepite normative europee tarate su dimensioni di grandi imprese o di multinazionali**, che non possono essere applicabili al nostro tessuto, comporta il grave rischio di portarci fuori dalla competizione internazionale.

Ricordiamo che nel 2011 è stato approvato il **nuovo statuto delle imprese** (Legge 11 novembre 2011 n.180) sinora disatteso in tutto ciò che potrebbe realmente costituire un aiuto a superare le fortissime asimmetrie di potere tra le grandi e piccole imprese: lo small business act, la legge annuale sulle piccole imprese, le "Norme per la tutela della libertà d'impresa" sono solo sulla carta.

¹ Togliere per le PMI la norma sulla deducibilità degli interessi limitata al 30% del ROL, riportare a percentuali dignitose la deducibilità delle auto aziendali, ridurre il peso di IMU e TASI sugli immobili produttivi e, soprattutto, eliminare del tutto l'IRAP a partire da quella sul costo del lavoro (in qualsiasi forma).

Dobbiamo con forza riconoscere la differenza tra una piccola, una media e una grande impresa. La domanda è: si è grandi per il numero di occupati o per il fatturato o per la capacità di essere presenti in mercati importanti? Questo anche per definire alcune conseguenze pratiche su aspetti contrattuali e istituti legati alla rappresentanza del mondo delle PMI per evitare pesanti dumping.

E' necessario capire se una piccola impresa deve diventare grande per competere o diventa grande perché sa competere sui mercati internazionali. Su questo devono essere concentrati gli sforzi.

Una vera ripresa con numeri significativi diverrà strutturale, in un Paese privo di materie prime come l'Italia, quando verranno affrontati con fermezza questi tre elementi ancora negativi:

- **Costo del lavoro (cuneo fiscale) più alto d'Europa** e retribuzioni ai dipendenti in proporzione ai nostri principali competitor fra le più basse: fatta 100 la busta paga di un dipendente il carico aziendale è pari a 246;
- **Costo dell'energia più alto d'Europa:** nella fascia dei consumi delle PMI (fra i 2.000-20.000 Mwh) il differenziale Italia –EU27 è del +86% (Fonte EUROSTAT);
- **Disimpegno degli istituti bancari dal finanziamento alle PMI.**

Come già evidenziato precedentemente, le nostre PMI non hanno accesso alla Borsa.

Il sistema bancario è ancora l'unico strumento che hanno le imprese per finanziarsi.

L'applicazione esatta dei canoni di Basilea da parte delle banche valuta i rating soltanto dal punto di vista quantitativo, valori che per loro natura le PMI hanno in misura minore in considerazione anche degli otto anni di crisi da cui arriviamo.

Un'analisi più qualitativa che quantitativa valuterebbe più coerentemente il potenziale delle PMI dando a loro la possibilità di rilancio e di innovazione.

Osservazioni sulle principali misure fiscali e adempimenti

Apprezzabili le misure di proroga della disciplina dell'iper e del super ammortamento e quelle di sterilizzazione delle clausole di salvaguardia dell'aumento delle aliquote Iva. Da bocciare, invece, le misure in materia di nuovi adempimenti (fatturazione elettronica generalizzata dal 2019 su tutte) e quelle che mirano a fagocitare liquidità dalle imprese stringendo ulteriormente sul diritto dei contribuenti di recuperare i propri crediti verso l'Erario e verso la PA.

Spesometro 2017 e 2018 - risoluzione parlamentare G. Sanga 7-01355 del 18 ottobre 2017

Anche se con estremo ritardo rispetto a quanto ampiamente sostenuto fin dallo scorso anno dalla scrivente Confederazione (si veda il nostro precedente contributo alla Legge di Bilancio 2017 illustrato in sede di audizione il 4 novembre 2016), potrebbe sembrare un positivo punto di arrivo il fatto che finalmente si consideri: (i) l'opportunità del ritorno dal 2018 allo spesometro annuale (semestrale secondo l'Agenzia delle Entrate); (ii) la riattivazione del documento riepilogativo delle fatture inferiori ad € 300; (iii) altre semplificazioni operative (per bollette d'importazione e anagrafiche); (iv) la sterilizzazione delle sanzioni per la prima campagna invii del 2017 (risoluzione parlamentare G. Sanga 7-01355 del 18 ottobre; Audizione AE del 17 ottobre).

La nota vicenda sulle inefficienze del sistema di ricezione, ampiamente segnalate dalla stampa specializzata, parla da sé, ma **non va dimenticato che il prezzo (elevato) di tale disagio**, ancora una volta, è stato ingiustamente sopportato dagli operatori (imprese e professionisti). Lascia perplessi perciò il tentativo di Sogei, nell'audizione del 4 ottobre scorso in Commissione Parlamentare di Vigilanza, di sminuire la portata della questione ostentando disguidi di ordinaria amministrazione prontamente rimossi. Non è andata così, lo sanno bene tutti gli operatori e pare quindi positivo che chi di dovere stia valutando le necessarie contromisure **dopo mesi di inerzia** nonostante gli **allarmi prontamente lanciati** anche dalla scrivente Confederazione unitamente all'Associazione Nazionale commercialisti (ANC), oltre a quelli sostenuti da altre sigle sindacali dei professionisti e dallo stesso Consiglio Nazionale dei Commercialisti ed Esperti Contabili.

Dati sondaggio al 02/11/2017 Confimi Industria e Associazione Nazionale Commercialisti (ANC)		
	Disagi riscontrati per almeno un invio (Campione di 1164 utenti che hanno getito l'invio di 73.500 spesometri)	
Blocco portale "Fatture e Corrispettivi" dal 22/09 al 26/09/2017:	812	70%
Blocco in altri momenti:	740	64%
Tempi d'attesa lunghi per la trasmissione (superiore ad 1 minuto per invio di singolo file):	832	71%
Monitoraggio degli esiti di trasmissione:	938	81%
Scarti privi di motivazione:	674	58%
Scarsa leggibilità (riconciliabilità al soggetto) delle ricevute di trasmissione dati	839	72%
Difficoltà nell'invio massivo (più contribuenti/file) dei dati (solo per professionisti o Ced):	618	53%

Fermo restando quanto andremo ad argomentare nel proseguo in merito allo scenario che si prospetta per il 2019 **ci si augura, pertanto, un concreto supporto del Parlamento** affinché le complicazioni subite dagli operatori nel 2017 non si ripetano dal 2018. A tal riguardo, con riferimento alla comunicazione dati fatture di cui all'art. 21-bis del D.L. 78/2010 (spesometro), ci si augura non venga commesso un ulteriore errore in quanto si è anche sentito vociferare di un ritorno ad uno spesometro "aggregato" (anziché analitico) con la certezza di creare ulteriori disagi e costi di aggiornamento (anche software) per gli operatori.

Al netto dei gravi disagi citati (vedi anche dati sondaggio in tavola seguente) e fermi restando gli aggiustamenti citati in premessa (a cui andrebbe aggiunta la necessità di implementare la trasparenza delle ricevute rilasciate dal sistema di trasmissione, come avveniva con il più rodato e familiare desktop telematico abbinato ad Entratel o Fisconline) non si può infatti non osservare come la nuova comunicazione dati fatture sia uno strumento sicuramente più razionale (perché elimina molti adempimenti ridondanti) e complessivamente meno complicato della precedente "polivalente".

Certamente, le gravi falle nel funzionamento, la scarsa proroga concessa e la carenza di istruzioni complete (il 94% dei soggetti – vedi sotto – ritiene che le istruzioni fornite dall'Agenzia siano state carenti) ha esasperato gli animi al punto di invocare addirittura la vecchia (contorta) comunicazione "polivalente".

Dati sondaggio al 02/11/2017 Confimi Industria e Associazione Nazionale Commercialisti (ANC)					
		Quali ritieni siano le maggiori criticità del nuovo spesometro 2017 ?			
Scadenza infrannuale (semestrale/trimestrale)	SI 893 93%	NO 64 7%	R. 957	N.R. 207	Tot 1164
Gestione del flusso di spedizione (sarebbe più agevole e consolidata la soluzione desktop telematico abbinata all'utenza Entrate o Fisconline)	SI 855 92%	NO 77 8%	R. 932	N.R. 232	Tot 1164
Abrogazione implicita della possibilità, ex DPR 695/96, di utilizzare il documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300 (ad esempio fatture pasti/alberghi)	SI 719 79%	NO 196 21%	R. 915	N.R. 249	Tot 1164
Legame fra bolletta d'importazione e fornitore estero (in particolare quando non c'è un acquisto immediato a monte)	SI 711 82%	NO 160 18%	R. 871	N.R. 293	Tot 1164
Scarse indicazioni sulla corretta codificazione delle anagrafiche dei non residenti con partita Iva in Italia	SI 839 92%	NO 76 8%	R. 915	N.R. 249	Tot 1164

(Rappresentante fiscale o Identificazione diretta)					
Scarse indicazioni di prassi (circolari Agenzia Entrate) e informazioni fornite tramite FAQ mal catalogate oltre che scarsamente trasparenti (la pubblicazione è avvenuta senza storicizzazione della data)	SI	NO	R.	N.R.	Tot
	874	56	930	234	1164
	94%	6%			

Il tutto, è bene evidenziarlo, è avvenuto nel contesto di un **anno horribilis per gli operatori**² che, oltre al citato spesometro infrannuale, si sono dovuti misurare, non dimentichiamolo, con:

1. l'anticipazione della scadenza della dichiarazione annuale Iva (febbraio anziché settembre),
2. le complesse novità sulle dichiarazioni d'intento in vigore dal marzo 2017;
3. le novità in materia di bilancio introdotte dal D.lgs 139/2015 con i principi contabili completamente riscritti tra fine 2016 ed inizio 2018 e il D.M. 3/8/2017 che disciplina il principio di derivazione rafforzata pubblicato a bilanci 2016 già chiusi;
4. il debutto della comunicazione trimestrale delle liquidazioni Iva;
5. la riduzione delle soglie sull'obbligo del visto di conformità;
6. l'allargamento – tutt'altro che stabilizzato – della disciplina dello *split payment* (ad oggi sono stati pubblicate per il 2017 ben 6 diverse versioni delle split list, l'ultima il 31/10/2017);
7. le novità sulle scadenze dei versamenti delle dichiarazioni dei redditi e proroghe concesse a scadenza spirata (sintomatica la concessione della proroga di cui ai DPCM 20/7/2017 e 03/08/2017 a scadenze del 30 giugno e 31 luglio già spirate);
8. le modifiche, con effetto retroattivo, alla disciplina dell'ACE i cui chiarimenti (peraltro non completamente esaustivi) sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la CM. 26/E del 26/10/2017 a meno di 4 giorni dalla scadenza del 31 ottobre 2017;
9. l'introduzione dal 2017 della contabilità semplificata improntata al principio di cassa (riscrittura art. 66 del TUIR) per le imprese minori; una "semplificazione" estremamente "complicata" la cui norma, come ampiamente argomentato dalla dottrina, è scritta troppo male al punto di doverla letteralmente "cestinare" per affidarsi ciecamente alle "forzature" - peraltro non completamente esaustive - della C.M. 13/4/2017 n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate che ha anche il primato di aver un intero paragrafo, il 6.5, rimasto valido per la bellezza di soli 21

² Non che gli anni precedenti siano stati migliori. Dal 2010 si sono abbattute sulla generalità degli operatori - e tutte in modo rocambolesco (cioè con ritardi, modifiche e rettifiche nell'emanazione della normativa secondaria attuativa e della prassi chiarificatrice): (i) riforma, nel 2010, dell'Iva comunitaria con introduzione dell'Intra servizi, compreso quello acquisti non imposto dalla direttiva Iva che finalmente dal 2018, pare, verrà quantomeno eliminato per i soggetti trimestrali; (ii) introduzione, dal 2010, dello spesometro con regole incomprensibili continuamente variate dal 2011 al 2013; (iii) introduzione, dal luglio 2010, della comunicazione black list variata nel 2013 e paradossalmente complicata nella gestione soglie con il decreto semplificazioni n. 175/2014 e abrogata dal 2016; (iv) introduzione, dal 2012, della comunicazione telematica dei beni concessi in godimento a soci, familiari dell'imprenditore e dei finanziamenti o capitalizzazioni abrogata dalla legge di conversione del DL mille proroghe n. 244/2016; (v) introduzione, dal giugno 2014 (con estensione generalizzata dal marzo 2015) dell'obbligo di fatturazione elettronica verso la PA; (vi) introduzione, dal 2015, della Certificazioni unica (in ottica 730 precompilato) con scadenze problematiche e violazioni nemmeno ravvedibili; (vii) estensione, dal 2015, del reverse charge al settore pulizie, impianti e completamento edifici con un dettato normativo che la stessa Agenzia delle Entrate ha dovuto definire "atecnico" (C.M. 14/E/2015); (viii) introduzione, sempre dal 2015, del sistema dello *split payment* in base al quale gli enti pubblici non pagano più l'Iva ai propri fornitori che così vedono aumentare i propri crediti erariali e le conseguenti difficoltà finanziarie (sistema peraltro esteso dal 1° luglio 2017 in modo a dir poco rocambolesco con l'emanazione di ben 6 diverse versione delle split list dei soggetti coinvolti); (ix) insostenibili (tanto per i contribuenti quanto per i comuni) modifiche ad IMU e TASI che si susseguono in modo incessante ed irrazionale dal 2012.

giorni giacché le novità introdotte dal D.L. 50/2017 l'hanno reso, di fatto, superato; il tutto, peraltro, senza che, dopo 10 mesi dall'entrata in vigore, non abbiano ancora trovato soluzione (nemmeno nel DDL in analisi) le criticità erivanti dalla deduzione in un unico esercizio, nell'anno di prima adozione del nuovo regime semplificato di cassa, delle rimanenze finali dell'anno precedente (situazione che genererà in molti casi una perdita fiscale non recuperabile).

Scenario 2018 – restrizione diritto detrazione Iva ex art. 2 del D.L. 50/2017

Nuove pesanti complicazioni sono alla porte da inizio 2018 per l'effetto delle novità introdotte dalla manovrina della scorsa primavera in materia di detrazione dell'Iva acquisti. Detrazione resa di fatto proibitiva per le fatture emesse a fine anno che arriveranno al cessionario/committente nei giorni successivi del nuovo anno, oltre che per quelle differite emesse il 15 di gennaio, ma da retro imputare all'anno precedente. La retro imputazione si presenta oltremodo problematica da rendere di fatto impraticabile l'esercizio di un diritto fondamentale quale quello della detrazione dell'Iva (si consideri altresì che la grandissima maggioranza delle micro imprese si avvale di servizi di tenuta della contabilità in outsourcing). Tutt'altro che secondario, a giudizio della scrivente, è il fatto che la normativa comunitaria (combinato disposto art. 168 e art. 178 della Direttiva 2006/112/CE) non consenta la detrazione dell'Iva in un periodo in cui il cessionario/committente non è ancora in possesso della fattura (in tal senso già sentenza Corte di Giustizia 29/04/2004 in casua C-152/03 Terra Bauberdaf-Handel, punto 34).

Considerata la gravità della situazione Confimi Industria e Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) si sono trovate loro malgrado concordi, quindi, sull'urgenza di presentare una **argomentata denuncia alla Commissione Europea** (la missiva è stata inviata il 12 maggio 2017 e l'iter procedurale è iniziato il 3 agosto con l'assegnazione del funzionario competente) nella quale sono stati illustrati ed esemplificati i numerosi **profili di contrasto** dell'art. 2 del D.L. 50 **con i principi di proporzionalità, effettività, equivalenza e neutralità su cui si basa la disciplina Iva**. Gli esempi a sostegno della violazione in particolare del principio di effettività e di equivalenza non mancano, ma ci si augura che il Parlamento svolga al meglio il proprio compito ed intervenga durante i lavori della legge di Bilancio 2018 riportando equilibrio sulla vicenda ed evitando (a nostro giudizio) possibili procedure d'infrazione comunitarie.

In merito alla prospettata violazione del principio di neutralità, pur nelle more del citato procedimento avviato in seno alla Commissione Europea, **giòva peraltro segnalare come il citato rischio di infrazione contro l'Italia sia molto probabile** (per non dire, a nostro giudizio, scontato). Infatti, come mettono in luce le recenti conclusioni dell'Avvocato della Corte di giustizia, datate 26/10/2017, nel contesto della Causa C-533/16 (Volkswagen AG vs normativa Repubblica slovacca), anche **il pensiero della Commissione UE**, risulta esattamente corrispondente a quanto sostenuto nelle argomentazioni della denuncia Confimi – ANC, ossia che **(v. punto 40 conclusioni, cit)** *“il soggetto passivo, per esercitare il suo diritto a detrazione, deve disporre di una fattura indicante l'importo di IVA versata a monte”*. La Commissione rileva altresì che *“se si accogliesse la tesi dell'Amministrazione tributaria slovacca, il soggetto passivo avrebbe diritto alla detrazione anche senza avere versato alcuna somma al fisco slovacco e senza possedere alcuna fattura”*.

A tal riguardo può anche essere utile evidenziare le seguenti argomentazioni riportate nelle proprie conclusioni dell'Avvocato della Corte:

“57. La direttiva IVA non indica espressamente il termine per l'esercizio del diritto a detrazione. Tale silenzio non osta a che le norme nazionali lo stabiliscano, per motivi di certezza del diritto. La

Corte ha dichiarato che «un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omissso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla sesta direttiva, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto comunitario (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività)»

58. Orbene, il dies a quo di tale termine non può essere fissato esclusivamente in base al momento nel quale ha luogo la cessione dei beni, a prescindere da qualsiasi altra circostanza rilevante. Sebbene, conformemente all'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorga contestualmente all'esigibilità dell'imposta, il suo esercizio è possibile, ai sensi dell'articolo 178 della medesima direttiva, solo dal momento in cui il soggetto passivo entri in possesso della fattura in cui sia riflessa la cessione dei beni.»

Si suggerisce pertanto l'**opportunità di ripristinare il diritto ad esercitare la detrazione quantomeno entro l'anno successivo** (non necessariamente entro i due successivi come da normativa previgente) affinché l'Iva relativa alle fatture emesse a fine anno (ad esempio a dicembre 2017) possano essere agevolmente detratta in una delle liquidazioni dell'anno successivo (nell'esempio il 2018).

Al riguardo giova osservare che le coperture non richiedono sulla carta grossi sforzi. Sulla base di quanto indicato nella relazione governativa al DL 50, la quantificazione del gap IVA che andrebbe potenzialmente a ridursi per effetto di tale misura ammonta ad una somma quantificata in 100 milioni di euro. Ammesso che tale cifra sia veritiera e che il Governo non punti, piuttosto, ad indebiti arricchimenti attraverso lo "scippo", di fatto, del diritto alla detrazione, non può sfuggire la scarsa significatività di tale cifra (appena lo 0,25% dei decantati 40 miliardi stimati lo scorso anno), in confronto alla pena inflitta all'ordinamento Iva nazionale in termini di sacrificio dei termini.

Non solo, dal lato dei flussi di breve periodo, è alquanto probabile che l'Erario subirà invece nei primi mesi del 2018 una contrazione nei versamenti giacché gli operatori, per evitare le rilevanti criticità, tenderanno a modificare le proprie abitudini anticipando l'annotazione della fattura ricevuta e la relativa detrazione che oggi, pressoché generalmente, avviene, invece, solo dopo aver controllato la fattura ricevuta con i relativi contratti.

Scenario 2019 e fatturazione elettronica generalizzata – Art.77 DDL AS2960

Nessun rallegramento, comunque, anche se lo spesometro dovesse opportunamente ritornare annuale per il 2018 nonché, come emerge dall'art. 77 del DDL, addirittura essere eliminato dal 2019. Combattuti fra l'incredulità e lo scetticismo, dobbiamo infatti constatare come **dal 2019 si prospettano scenari ancor più preoccupanti** sia per le PMI che, da quanto ci risulta, per moltissimi professionisti che le assistono.

Il Governo vuole infatti introdurre in modo coercitivo e troppo in fretta (e pure in anticipo rispetto quantomeno agli altri paesi UE) l'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica sopprimendo, nel contempo, lo spesometro di cui all'art. 21-bis del D.L. 78/2010. Il tutto salvo introdurre **un ulteriore adempimento** (praticamente un nuovo spesometro delle operazioni da/verso l'estero) **addirittura mensile dalla scadenza gestionale (5 del mese successivo) proibitiva** e attraverso una

strategia eccessivamente dura dal versante sanzionatorio. Strategia intenzionata a colpire non solo il fornitore inottemperante del formato imposto ma anche il cessionario/committente che non denuncerà (autofattura denuncia) attraverso il sistema di interscambio, tale violazione.

Anno	Adempimenti obbligatori	Totale
2017	2 spesometri semestrali + 4 comunicazioni trimestrali liquidazioni Iva	6
2018	1 spesometro annuale (anziché trimestrale) (*) + 4 comunicazioni trimestrali liquidazioni Iva	5 (anziché 8)
2019	12 comunicazioni mensili fatture da/verso non stabiliti + Trasmissione generalizzata fatture elettroniche + Autofatture denuncia per le fatture ricevute in modalità cartacea + 4 comunicazioni trimestrali liquidazioni Iva	16 + fatture elettroniche obbligatorie + autofatture denuncia
(*) Se sarà confermata la risoluzione di maggioranza (primo firmatario G. Sanga) approvata il 18 ottobre dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati.		

A prescindere dal paradossale ed inaccettabile aumento di adempimenti (come evidenza la tabella di cui sopra) la scrivente Confederazione è **fermamente contraria** non tanto alla fatturazione elettronica XML in sé, quanto **alla sua introduzione obbligatoria e generalizzata già a decorrere dal 2019**, con anticipazione già da luglio 2018 per: a) cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori; b) prestazioni rese da soggetti subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con una amministrazione pubblica.

Contrarietà condivisa anche dall'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) con cui è in corso un sondaggio congiunto che testimonia, al riguardo, la preoccupazione dei rispettivi iscritti (sia piccole e medie imprese che professionisti, quindi) che non considerano le novità in analisi delle semplificazioni.

Riteniamo pertanto:

1. **assurdo** parlare di eliminazione dello spesometro grazie all'introduzione della fatturazione elettronica, giacché si andranno poi ad introdurre 12 nuovi adempimenti gravosi (sanzionati con la stesse sanzioni dello spesometro di oggi) quali la trasmissione **addirittura entro il giorno 5 del mese successivo**³ delle fatture da o verso controparti estere che evidentemente non possono essere imposte nel formato citato; si tratterà, di fatto, di un **nuovo spesometro "transfrontaliero"**;
2. **assurdo**, non tanto l'opportunità di mantenere la veicolazione delle fatture (e conseguente conservazione pubblica gratuita) attraverso Sistema di Intescambio (SDI)⁴, quanto il fatto che

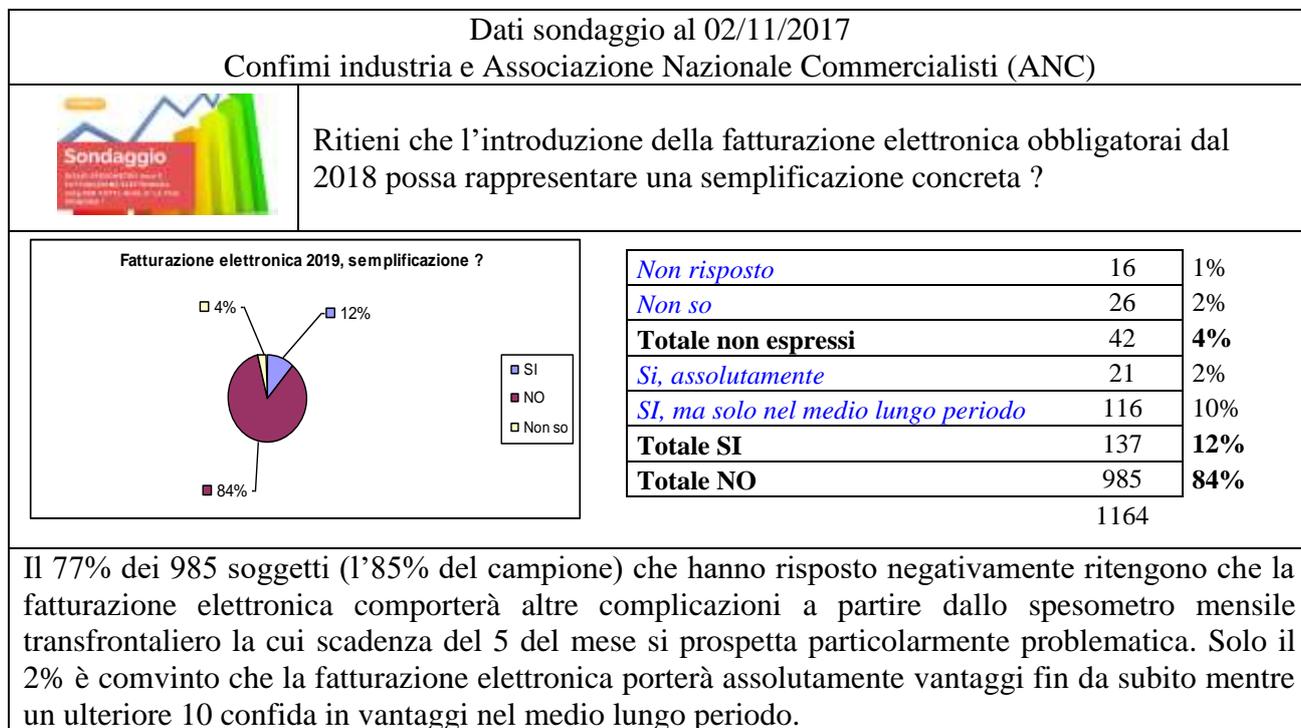
³ Scadenza pressoché proibitiva se si considera che il 92% dei documenti trasmessi all'Anagrafe tributaria avviene attraverso intermediari abilitati (elaborazione su fonte statistica Agenzia entrate al 2/1/2017).

⁴ Rigettando le pressioni di coloro che, invece, punterebbero ad una (non disinteressata) liberalizzazione del mercato che si ribalterebbe su un aumento dei costi per imprese e professionisti.

tale sistema attualmente imponga l'obbligo di ottenere l'assegnazione del codice univoco della controparte (quando si potrebbe lavorare – per i residenti – con codice fiscale e partita Iva) o l'utilizzo della PEC (che i privati persone fisiche e i non residenti non hanno);

3. **inopportuno** introdurre anzitempo i nuovi obblighi, pur in previsione di individuare con apposito decreto ministeriale ulteriori formati basati su standard o norme riconosciute in ambito UE nella prospettiva quindi dell'implementazione di processi standardizzati comunitari più estesi e con il rischio, per gli operatori nazionali, di dover pagare scotto non solo di uno ma di ben due adeguamenti;
4. **inaccettabile** colpire con la sanzione dell'omessa fatturazione (i.e.: dal 90 al 180% dell'Iva con minimo di € 500) ogni singola fattura emessa dal fornitore in modalità tradizionale anziché elettronica conforme;
5. **inaccettabile** imporre altresì al cessionario/committente, che non riceverà la fattura nel formato elettronico conforme, di gestire attraverso il sistema di interscambio l'autofatturazione denuncia di cui all'art 6 co. 8, del D.Lgs 471/97 per non incorrere nell'autonoma sanzione del 100% dell'imposta con minimo di € 250; considerato che per espressa previsione del testo in discussione la fattura irrualmente cartacea viene considerata omessa si tratterà peraltro di comprendere se la tempistica dovrà essere assolta entro 30 giorni (come per le fatture irregolari) o 4 mesi (per quelle omesse); **salvo ipotizzare un indebito arricchimento per le casse erariali**, ci sarà da capire altresì come coordinare la novità con la richiamata disciplina che prevede anche l'obbligo per il cessionario/committente di versare la relativa Iva con F24 (codice 9399); Iva che verosimilmente sarà già stata versata dallo stesso fornitore (non necessariamente un evasore) sulla base dell'irrituale fattura cartacea;
6. **pura utopia** (con inutile spreco di energie e risorse) che l'Agenzia delle Entrate, grazie alla fatturazione elettronica, riesca (come vorrebbero far intendere le prospettate modifiche al D.Lgs 127/2015), a predisporre le liquidazioni e le bozze delle dichiarazioni Iva e pure quelle dei redditi con gli F24 precompilati; previsioni del tutto superflue a meno che non vi sia anche la fantascientifica previsione di rottamare tutte le norme sull'indetraibilità oggettiva o soggettiva, l'Iva di cassa e tutti gli altri regimi speciali del DPR 633/72 e quelli reddituali di cassa (compreso quello delle imprese semplificate introdotto dal 2017); si tratterebbe, in sostanza, di stralciare anche tutte le disposizioni sul reddito d'impresa contenute nel TUIR con la sola esclusione dell'articolo 83 al fine di stabilire che il reddito fiscale d'impresa (principio da estendere però anche al lavoro autonomo) deriva *sic et simpliciter* dal bilancio civilistico. Considerato l'impatto che avrebbe, in termini di gettito, una pulizia di tal portata, l'idea del fisco di precompilare liquidazioni Iva e dichiarazioni avrà, a nostro giudizio, lo stesso epilogo del 730 precompilato: gli operatori temono già conteggi poco affidabili;
7. **poco significativa**, considerato quanto sopra, appare pertanto l'agevolazione che si prefigge di eliminare per professionisti e imprese in contabilità semplificata (non per tutti quindi) l'obbligo della tenuta dei registri vendite e acquisti, giacché la tenuta in proprio della contabilità rimarrà ineludibile; eliminazione peraltro che, a differenza delle prime bozze, risulta ora circoscritta solo a quei casi in cui i contribuenti si affideranno "anima e corpo" ai conteggi (Iva e redditi) che saranno messi a disposizione dall'Agenzia;
8. **non così decisiva** la riduzione di due anni dei termini di accertamento condizionata alla tracciatura completa degli incassi e pagamenti attraverso strumenti diversi dal contante ancorché va dato conto che l'innalzamento ad € 500 (rispetto agli attuali € 30) della soglia di tolleranza rende quantomeno assurda la previsione;
9. **non completamente chiara** (se non prospettando l'impossibilità per l'Erario di garantire tale beneficio anche in via generalizzata) la motivazione per cui nella futura formulazione dell'art. 3 del D.Lgs 127 si andrà a depennare anche la previsione di un rimborso prioritario

incondizionato (cioè anche in mancanza dei requisiti dell'art. 30 comma 2) dell'Iva (attualmente, di fatto, l'unico beneficio concreto per i pionieri che hanno già adottato spontaneamente fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, con vincolo quinquennale, ai sensi dell'opzione prevista dal D.Lgs 127).



Confimi Industria e Associazione Nazionale Commercialisti non sono contrarie, sia chiaro, allo sviluppo tecnologico ma **ritengono che la semplificazione**, per poter essere considerata tale da tutti gli attori (e non solo unidirezionalmente dall'Amministrazione finanziaria), debba **passare per l'adesione spontanea anziché coercitiva**.

Se il vantaggio è tangibile, non c'è bisogno di imporlo: è stato così per il passaggio dalla fattura manuale a quella generata con il PC, per il passaggio dalla contabilità manuale a quella tenuta in modalità meccanografica così come per la diffusione di internet, della posta elettronica ordinaria (per la pec il discorso è a parte), per i social network e così via.

Partendo da tali constatazioni non è quindi tollerabile che si giustifichino le novità in analisi anche con *“l'esigenza di introduzione di leve per diffondere la cultura digitale nel mondo delle imprese, efficientare i loro processi amministrativi e ridurre i costi di gestione”*.

Le misure che propone di introdurre il Governo con la legge di Bilancio 2018, su questo versante, sono pertanto **completamente da bocciare**. Si lasci scegliere agli operatori in primis come e quando ridurre i propri costi gestionali e **si lavori, piuttosto, su misure concrete in grado rendere ineludibile una massiva adesione spontanea del contribuente** perché effettivamente più vantaggiosa.

Si suggerisce, innanzitutto, di fissare un tempo ragionevole (non inferiore a tre anni) entro il quale chi governa tali processi (Sogei, Agenzia Entrate, Agid, ecc) si confronti concretamente con chi

dovrà affrontare questa sfida (non solo, quindi, con chi sviluppa software o progetta procedure che poi non usa personalmente) per eliminare tutti gli ostacoli operativi (sopraccitati). **Nel frattempo si proroghi l'applicazione delle spesometro annuale** (quello attuale, al netto di quanto annunciato con la risoluzione Sanga, cit, è comunque già in grado di dare numerosissime informazioni su cui l'Agenzia delle entrate ha margini di dettaglio elevatissimi).

Si valuti altresì l'introduzione di catalizzatori efficaci⁵ in grado di orientare l'adesione spontanea. A titolo esemplificativo (ma sicuramente non esaustivo) si suggeriscono i seguenti incentivi che secondo i primi dati raccolti da un sondaggio in corso di raccolta dati (a cui hanno già risposto 1.164 operatori che hanno gestito complessivamente 73500 spesometri) **per il 71% degli intervistati potrebbero rappresentare un valido motivo per aderire spontaneamente** alla fatturazione elettronica.

Esempi di catalizzatori che potrebbero favorire un'adesione spontanea alla fatturazione elettronica		
<p>1) Riconoscimento della possibilità di recuperare immediatamente l'Iva sugli insoluti B2B a fronte dell'emissione, ai soli fini Iva, di una nota di accredito elettronica inviata al cliente attraverso il SDI (sistema di interscambio) e quindi all'Agenzia delle Entrate ai fini della tempestiva verifica del riversamento dell'imposta da parte del cessionario/committente.</p> <p>La strada è ampiamente percorribile, sfruttando le maglie larghe dell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE e ragionando sul fatto che tale misura, limitata al B2B, non comporterà alcuna esigenza di copertura, migliorerebbe il rapporto del contribuente con il fisco giacché il fornitore creditore troverebbe, nelle possibili verifiche dell'Agenzia, un alleato nel recupero dei propri crediti poiché il debitore volontariamente insolvente sarà incentivato a rispettare i termini di pagamento per non subire verifiche ad hoc. Non servono peraltro troppe spiegazioni per immaginare i benefici per l'intero sistema economico di un ritorno al virtuoso rispetto dei termini di pagamento⁶.</p>		
<p>2) Significativo aumento delle soglie (almeno € 50.000) per l'esclusione dall'obbligo del visto di conformità per le compensazioni orizzontali dei crediti fiscali, ferma restando l'opportunità di riportare almeno a 15.000 la soglia per tutti gli altri.</p>		
<p>3) Significativa misura di credito d'imposta per recupero delle spese per gli investimenti necessari.</p>		
Dati sondaggio al 02/11/2017 Confimi Industria e Associazione Nazionale Commercialisti (ANC)		
	<p>Dati sondaggio Soggetti che hanno risposto favorevolmente (SI) ad almeno 1 proposta:</p>	<p>720 (71%) su 1.011 risposte fornite (su un campione di 1.164)</p>

⁵ Nessuno di quelli attualmente previsti dal D.Lgs n.127/2015 e di quelli che si prefigge di introdurre la bozza del DDL Bilancio 2018 sono in grado, a giudizio delle scriventi, di essere significativamente tangibili per orientare una scelta spontanea. Per certi versi lo testimonia la stessa scarsa affluenza all'opzione che i contribuenti potevano esercitare entro lo scorso 31 marzo 2017 (circa 6000 su oltre 6 milioni di partite Iva).

⁶ Si consideri che in Italia il 75% (63% in Europa) del rifiuto a pagare alla data di scadenza risulta intenzionale (report 2016 Intrum Justizia).

Altro accorgimento che si ritiene opportuno introdurre riguarda l'**eliminazione dell'obbligo della conservazione sostitutiva a norma** con facoltà di materializzare in modalità analogica e conservare in modo tradizionale (cartaceo) anche fatture elettroniche propriamente dette, quantomeno per gli operatori di minori dimensioni. Per molti micro operatori con pochi documenti l'onere della conservazione sostitutiva a norma ex DM 17/6/2014 supererà sempre i benefici offerti dal documento elettronico.

Va infine osservato che a non essere pronti ad affrontare questa nuova sfida tecnologica non sono solo gli operatori di moltissime piccole e medie imprese e degli studi professionali, ma la stessa Amministrazione finanziaria. Lo testimonia la recente R.M. 96/E del 21/7/2017 in risposta ad un interpello per la gestione delle note spese per trasferte ove le conclusioni dimostrano che è la stessa Agenzia delle Entrate a non essere ancora pronta ad offrire approcci interpretativi coerenti con le spinte innovative che la stessa sostiene in prima linea; tanto per fare un esempio, nel caso di specie, è stata riconosciuta la possibilità di adottare processi elettronici (con apposite soluzioni web e firma digitale) accompagnati dalla smaterializzazione dei documenti cartacei previa fotografia (ad esempio con lo smartphone) delle pezze giustificative. Il tutto nel contesto di un procedimento a norma del D.M. 17/6/2014; se la trasferta è all'estero, però, il procedimento si incaglia, poiché non viene riconosciuta la natura di documento originale non unico alle pezze giustificative relative alle spese sostenute in paesi extra UE con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale; ciò significa, quindi, che per smaterializzare i documenti delle spese sostenute nei citati paesi esteri l'Agenzia richiede l'intervento di un pubblico ufficiale (in tal caso l'Agenzia ha negato, infatti, la natura di documento originale non unico del documento estero). Interpretazioni di questo tipo rendono onerose e poco praticabili soluzioni innovative (come quella proposta dall'interpellante) ma non stupiscono gli operatori che, molto pragmaticamente, giusto o sbagliato che sia, preferiscono rinunciare a innovazioni destinate a complicarsi nell'operatività quotidiana.

Sterilizzazione clausole aumento aliquote Iva – art. 2 DDL AS2960 e art. 5 del DL 148/2017

Si plaude all'importante sforzo ancorché giovi osservare come il fatto di averlo realizzato tramite due distinti provvedimenti (l'art. 5 del D.L. 147/2017 e la legge di Bilancio 2018) testimoni, al di là delle motivazioni tecniche, una sostanziale incapacità di gestire le cose in modo un po' più semplice.

Rinnovo super e iper ammortamento – art. 5 DDL AS2960

Si apprezza la proroga delle misure, ancorché con qualche riduzione.

Sostegno agli investimenti delle PMI (Nuova Sabatini) – art. 7 DDL AS2960

Si apprezza anche il rifinanziamento della misura (330 milioni in 6 anni). **Si invita**, tuttavia, il Parlamento ad indagare sui possibili effetti della decisione della Commissione UE (SA.47180 del 6/10/2017), di cui ha dato notizia la stampa specializzata (si veda Italia Oggi del 12 ottobre 2017, pag. 32), che ha chiesto informazioni al fine di valutare l'impatto della Sabatini-ter su concorrenza e mercato per gli anni 2015 e 2016 e, successivamente, su 2017 e 2018. Nel caso in cui le misure dovessero risultare effettivamente eccessive (in particolare per le maggiorazioni riservate alle tecnologie 4.0), si suggerisce il dirottamento delle risorse su altre misure di interesse per le PMI a partire, in primis, dal ripristino di una concreta possibilità di esercizio del diritto della detrazione

dell'Iva sulle fatture di fine anno (vedi retro) e dal ripristino di una soglia dignitosa (ritorno almeno ad € 15.000) per la soglia di compensazione dei crediti fiscali senza visto di conformità.

Differimento entrata in vigore dell'IRI (imposta sul reddito d'impresa) – art.63 DDL AS2960

Osserviamo che il Governo (per motivi di gettito) propone di rinviare di un anno l'entrata in vigore dell'IRI. Ci auguriamo non sia il preludio di una inopportuna abrogazione, fermo restando che questa scelta (in spregio al principio di certezza del diritto) spiazza comportamenti e valutazioni (anche ai fini dei versamenti degli acconti in autotassazione) di quanti avevano valutato l'adozione già dal 2017. La scrivente ha già avuto modo di osservare lo scorso anno (si veda audizione 4 novembre 2016 alla legge di bilancio 2017) che dell'IRI, tutto sommato, non era una priorità giacché qualsiasi società di persone o impresa individuate avrebbe potuto costituire la "Srl ad 1 euro" ed ottenere effetti sostanzialmente simili a quelli della flat tax al 24%. Lo scenario però è ora cambiato per effetto di quanto previsto della legge delega per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza (Legge 19 ottobre 2017, n. 155) che prevede l'introduzione dell'obbligo dell'organo di controllo (sindaci o revisori) anche per le SRL più piccole. Basterà infatti superare per due anni uno qualsiasi dei tre parametri seguenti (ne basterà anche solo uno):

- totale attivo > 2 milioni euro;
- totale ricavi > 2 milioni euro;
- media dipendenti > 10.

In tale prospettiva non è improbabile ipotizzare che molte SRL a conduzione familiare valuteranno la trasformazione regressiva verso SAS o SNC per evitare gli oneri del suddetto organo salvo non ipotizzare addirittura una riduzione dimensionale entro i parametri. E' proprio a queste realtà che andrebbe garantita la possibilità di aderire alla flat tax che la manovra vuole invece differire.

Pagamenti delle pubbliche amministrazioni – art. 82 del DDL AS2960

Si esprime **contrarietà** sulla misura che dal prossimo 1 marzo 2018) intende ridurre dagli attuali € 10.000 ad € 5.000 la soglia oltre la quale una Pubblica Amministrazione prima di effettuare a qualunque titolo un pagamento deve verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo. Gli effetti negativi su soggetti generalmente già in equilibrio precario potrebbero essere decisivi peraltro proprio a causa del mancato incasso di crediti vantati verso la Pubblica amministrazione. **Si imponga, piuttosto**, alle Amministrazioni debitorie di imporre *sine die* la compensazione crediti-debiti in alternativa al pagamento.

Sospensione deleghe di pagamento con utilizzo crediti fiscali – art. 83 DDL AS2960

Si apprezza che, rispetto ai primi annunci, si sia valutato di non ridurre ulteriormente la soglia che impone l'obbligo del visto di conformità per la compensazione orizzontale dei crediti fiscali. Il fatto che l'Agenzia possa sospendere fino a 30 giorni l'esecuzione delle deleghe in attesa di verifiche in presenza di compensazioni che presentano profili di rischio è **condivisibile come principio purché** non sia declinato in un'applicazione generalizzata ed indiscriminata che riporti all'esigenza del visto *sine die*. L'introduzione del principio della sospensione deve pertanto essere altresì l'occasione per ripristinare a misure dignitose la soglia delle compensazioni che il DL 50/2017 ha ridotto da € 15.000 ad € 5.000 creando eccessivi costi agli operatori (contribuenti e commercialisti).

Estensione disciplina split payment – art. 3 D.L. 148/2017

In attuazione dell'estensione operata con effetto dal 1 luglio 2017 dall'art. 1 del D.L. 50/2017 il Dipartimento delle Finanze del MEF ha rilasciato, sul proprio sito, ben 6 diverse pubblicazioni dei vari elenchi contenenti i soggetti (complessivamente circa 25.000) di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72. Segnatamente:

- 1) 28/06/2017 prima versione provvisoria 2017;
- 2) 14/07/2017 seconda versione provvisoria;
- 3) 26/07/2017 prima versione definitiva;
- 4) 04/08/2017 prima versione definitiva rettificata;
- 5) 14/09/2017 seconda versione definitiva rettificata;
- 6) 31/10/2017 terza versione definitiva rettificata.

L'art. 5-ter del DM 12/1/2015, come modificato dai DDMM 26/7/2017 e 13/7/2017, prevede altresì la ridefinizione con pubblicazione definitiva entro il 15 novembre di ogni anno e pertanto, sempre in data 31/10/2017 è stata altresì pubblicata la prima versione provvisoria a valere dal 2018.

Confimi Industria e Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) hanno già avuto modo di osservare in una nota congiunta inoltrata anche al Ministro Padoan e al Vice Ministro Casero che l'attuazione dell'allargamento disposto dall'art. 1 del D.L. 50/2017 ha introdotto nella disciplina una **serie esagerata di criticità operative e di paradossi** a partire dal fatto che una norma che si prefigge di tutelare l'Erario dai rischi di inadempimento dei fornitori, affidando il versamento dell'Iva al relativo cliente (Pa e altre società dell'art. 17-ter), poi risulti declinata comprendendo nei citati elenchi **ben 326 società a partecipazione pubblica in liquidazione di cui pure 19 fallite**.

Il Dipartimento delle Finanze del MEF ha chiaramente dimostrato di non essere stato in grado di declinare in applicazione attuativa ragionevolmente gestibile quanto previsto dalla norma che, al riguardo, anche l'art. 3 del DL 148 in analisi si prefigge di modificare proprio per mettere l'ennesima pezza nel tentativo di allineare il contenuto degli elenchi con la norma (anche se dovrebbe essere il contrario) giacché gli stessi, a più riprese, si sono dimostrati incongruenti. Il tutto senza che l'utenza che li deve applicare sia riuscita a capirci qualcosa. **Di questa inefficienza non possono pagare peggio gli operatori** (imprese e professionisti) già pesantemente oberati di adempimenti. Si chiedono pertanto interventi normativi da parte del Parlamento in grado di:

- 1) eliminare qualsiasi sanzione dovesse essere ravvisabile a seguito di irrituale applicazione delle nuove disposizioni di versamento dell'imposta nel periodo di fatturazione dal 1 luglio 2017 al 31 dicembre 2017;
- 2) stabilire che i prossimi elenchi che dovranno essere pubblicati entro il 15 novembre 2017 con efficacia dal 1 gennaio 2018 rimangano tali fino al 30 giugno 2020 (data di scadenza dell'autorizzazione comunitaria in deroga).

Si suggerisce un eventuale testo di emendamento che si ritiene possa essere in grado di riportare un minimo di razionalità nel senso retro prospettato.

Testo eventuale emendamento

All'articolo 3 del D.L. 148/2017 (in corso di conversione) aggiungere i seguenti commi:

“4. Per le fatture emesse dal 1 luglio 2017 al 31 dicembre 2017 l'estensione dello split payment introdotta dall'art.1 del D.L. 50/2017 e disciplinata dai relativi decreti attuativi è da intendersi sperimentale e nessuna sanzione potrà essere erogata alle parti coinvolte nel caso di irrituale assolvimento dell'imposta”.

“5. Gli elenchi dei soggetti coinvolti come individuati ai sensi art. 5-ter D.M. 23/1/2015 (modificato dal D.M. 26/7/2017 e dal D.M. 13/7/2017) e pubblicati entro il 15 novembre 2017 con effetto a valere per le operazioni fatturate dal 1 gennaio 2018 sono da considerarsi definitivi e immutabili, per tutto il periodo di applicazione della disciplina di autorizzazione in deroga all'ordinario sistema di riscossione di cui alla decisione del Consiglio UE 2017/784/UE del 25 aprile 2017, a prescindere dalle variazioni intervenute entro o oltre il 30 settembre degli anni successivi.

Misure per l'internazionalizzazione – art. 31 ss DDL AS2960

Esportatori abituali e dichiarazioni d'intento a tempo

Con Provvedimento del 2 dicembre 2016 (AGE.AGEDC001.REGISTRO UFFICIALE.0213221.02-12-2016-U) il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha sostituito, con effetto dal 1 marzo 2017, il modello delle dichiarazioni d'intento precedentemente approvato con provvedimento del 12 dicembre 2014 e modificato con provvedimento dell'11 febbraio 2015. Tale misura ostacola, ancorché indirettamente, il sostegno all'internazionalizzazione delle imprese. Si chiede pertanto di intervenire nel contesto delle misure di cui all'art. 31 e ss del DDL tenendo conto di quanto di seguito argomentato.

E' necessario ripristinare urgentemente, con una chiara ed inequivocabile formulazione nella normativa primaria (l'articolo 1 del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746), la situazione previgente a dette modifiche. Le novità in vigore dal 1 marzo 2017 **disposte d'ufficio dall'Agenzia delle Entrate** (innovando, di fatto, rispetto a quanto precedentemente già previsto e interpretato con il modello ministeriale di cui al D.M. 6/12/1986) hanno eliminato la possibilità di emettere le c.d. dichiarazioni d'intento a tempo (cioè con effetto da una data iniziale ad una data finale non eccedente il medesimo anno d'imposta).

Tale novità crea pesanti disagi agli operatori (tanto agli esportatori abituali quanto, soprattutto, ai loro fornitori) che hanno visto proliferare esageratamente gli adempimenti in materia.

L'affermazione contenuta nelle motivazioni del citato Provvedimento secondo la quale *“le modifiche non comportano alcuna variazione alla possibilità per gli esportatori abituali di effettuare operazioni di acquisto senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, consentendo tuttavia un più puntuale monitoraggio ed una migliore analisi del rischio delle operazioni in commento, anche al fine di contrastare fenomeni evasivi e fraudolenti connessi all'utilizzo improprio di tale regime agevolativo”* **non corrisponde propriamente al vero e rappresenta più un processo alle intenzioni** (ostacolando l'utilizzo di un istituto fondamentale per sostenere l'insostituibile filiera delle esportazioni) che un concreto presidio al contrasto dei citati fenomeni.

Le novità introdotte, in sostanza, **non giovano neppure all'Agenzia delle Entrate** (come conferma la nota AE n. 0027195 registro ufficiale del 07-02-2017-U) che non potrà effettuare alcun controllo sugli splafonamenti se non successivamente alla presentazione della dichiarazione annuale Iva (30 aprile dell'anno successivo) da parte dell'esportatore abituale. Eventuali valorizzazioni (prenotazioni) abbondanti nelle dichiarazioni d'intento (casella 2 "operazioni fino a concorrenza di euro ...") possono infatti superare anche il plafond complessivamente disponibile senza che ciò provochi alcun scarto dell'invio, di verifiche mirate o sanzioni, esattamente come avveniva con la modulistica in vigore ante 1 marzo 2017 che prevedeva la possibilità (casella 3) di rilasciare dichiarazioni d'intento a tempo (anche fino al 31 dicembre), salva la possibilità per l'esportatore abituale di revocare la dichiarazione stessa nel caso di esaurimento del plafond in corso d'anno. E' urgente, pertanto, semplificare la gestione agli operatori reintroducendo le dichiarazioni d'intento anche con validità fino a fine anno.

La misura non richiede coperture giacché la novità è stata introdotta con iniziativa d'ufficio dell'Agenzia delle Entrate senza una precisa misura di bilancio collegata.

Si suggerisce un eventuale testo di modifica che si ritiene possa essere in grado di riportare razionalità nel senso retro prospettato.

Testo eventuale emendamento

Dopo l'articolo 32 (DDL AS2960) introdurre la seguente disposizione.

All'articolo 1, comma 1, lettera *c*), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, le parole "*la dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti*" sono sostituite con le seguenti "*la medesima dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti effettuate nel medesimo periodo d'imposta di riferimento senza indicazione di un massimale di plafond, ferme restando le conseguenze sanzionatorie disciplinate dall'art. 7 del D.Lgs n. 471/97, nel caso di splafonamento*".

In tempo utile per l'utilizzo dal 1 gennaio 2018 l'Agenzia delle Entrate deve disporre l'adeguamento della relativa modulistica.

Osservazioni – Norme in materia di previdenza e lavoro

Incentivo strutturale all'occupazione giovanile stabile

Valutiamo positivamente l'iniziativa volta a favorire l'ingresso di giovani (fino a 30 anni) nel mondo del lavoro attraverso uno sconto triennale dei contributi previdenziali pari al 50% (escluso il lavoro domestico).

Lo sconto che si applica anche ai contratti a tempo determinato trasformati in tempo indeterminato appare invece contraddittorio se lo stesso debba essere riconosciuto ed in quale misura ai contratti di apprendistato trasformati in tempo indeterminato.

Infatti al punto 8) dell'art. Incentivo strutturale all'occupazione giovanile stabile (In attesa riformulazione RGS riduzione 2.750 + riv. Inflazione) si lascia intendere che tale incentivo addirittura rapportato al valore del 100% spetti agli apprendisti, il successivo punto 9) lo esclude in modo netto congiuntamente al lavoro domestico.

A parte questa osservazione il giudizio su questa parte della proposta non può che essere positivo.

Peraltro però va evidenziato che non può essere incentivato in maniera quasi esclusiva il lavoro per età anagrafica delle persone. Infatti coloro che si collocano nella fascia 30–50 anni corrono il rischio di essere esclusi da facilitazioni incentivate anche se le aziende che hanno ricominciato ad assumere preferiscono generalmente manodopera e forza-lavoro più formata e/o con maggiore esperienza. E' auspicabile un ruolo del Governo che favorisca questa popolazione lavorativa anche attraverso forme incentivanti circa il ruolo delle parti sociali attraverso modelli contrattuali innovativi (vedi inserimento in azienda, salario d'ingresso, ecc).

E' evidente però la necessità di un intervento circa il costo del lavoro in termini complessivi.

Resta irrisolto il nodo di fondo: va ridotto per tutti, in maniera strutturale, il cuneo fiscale e contributivo, cioè la differenza tra il costo del lavoro pagato dalle aziende e il salario netto percepito in busta paga dai loro dipendenti.

APE sociale Tempo determinato e APE Sociale Donna; Stabilizzazione e semplificazione della rendita integrativa temporanea anticipata (RITA)

Le misure appaiono interventi obbligati a fronte però di una stortura del sistema pensionistico così come adottato in Italia. La quantità di soldi destinati a queste manovre si rende sì necessaria per garantire fasce di lavoratori che non appaiono essere più in grado di dare un contributo lavorativo, ma sono contributi spesi per aumentare il numero dei pensionati, nonostante il nostro rapporto attivi/pensionati sia già preoccupante e considerando peraltro che il nostro sistema è ancora a ripartizione (i contributi dei lavoratori attivi pagano le pensioni correnti).

Inoltre va evidenziato che seppur lentamente si sta uscendo dalla profonda crisi che ha colpito l'economia italiana ma già si parla di ricadute, anche occupazionali, derivanti dalle novità che potranno scaturire dalla cosiddetta "rivoluzione tecnologica" rappresentata da Industria 4.0. Se non si

arriverà preparati ad affrontare questi temi, riteniamo che la materia pensionistica, assieme alla gestione degli ammortizzatori sociali, rappresenti un questione sfidante per il nostro Paese.

Va infine evidenziato che il concetto assunto dalla riforma pensionistica di legare l'età pensionabile alla aspettativa di vita creerà - in maniera presuntiva - ma del tutto plausibile, ancora maggior costi su questi temi. Se le risorse destinate a questi interventi fossero spostati con giusto equilibrio agli investimenti e alla creazione di posti di lavoro avremmo un giusto bilanciamento della spesa.

Dovremmo quindi puntare con ogni mezzo ad aumentare il numero dei lavoratori attivi, attraverso investimenti pubblici straordinari e l'incentivazione degli investimenti privati, che non può prescindere dalla riduzione del cuneo fiscale e del costo del lavoro.

Rinnovo contratto pubblico impiego trasferimento risorse

Si apprezza la volontà di stanziare risorse per avviare il rinnovo dei contratti del pubblico impiego anche perché sono fermi e scaduti da molto. Al contempo va data la giusta considerazione ad interventi utili a diminuire l'impasse burocratico della pubblica amministrazione con conseguenti costi per le Aziende: favorire la mobilità del personale, nuove occupazioni, incremento della tecnologia.

In tale segmento dovrebbe collocarsi anche il relativo funzionamento/trasferimento di risorse umane dagli Enti Locali (Province e Regioni) in capo all'ANPAL (Agenzia Nazionale Politiche Attive del Lavoro) e alle relative articolazioni territoriali anche se le risorse umane appaiono rapportate al costo del personale e non collegate alle effettive esigenze della mole dell'attività, correndo il serio rischio di presenze squilibrate rispetto al servizio offerto.

Bonus cultura diciottenni

Lodevole iniziativa per le finalità che racchiude. Si paventa però un rischio di una ricaduta pratica strutturale per il sistema, apparendo generica la tipologia dell'intervento (500 euro per musica, libri, musei teatro e cinema).

Credito d'imposta per le spese di formazione 4.0

Bene il credito di imposta per le attività di formazione, negli ambiti richiamati al comma 3, pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali.

In merito al presente articolo, riterremmo opportuno anche un voucher destinato ai piccoli imprenditori (con requisiti da definire in base al fatturato e al numero di addetti), del valore massimo di circa € 3.000,00, da utilizzare nel corso dell'esercizio 2018, per azioni di formazione generale sulla tematica "Industria 4.0" erogata da soggetti accreditati. Lo scopo prevalente, oltre alla necessaria nonché indispensabile cultura generale per poter affrontare un tema così ampio e complesso, sarebbe quello di rendere consapevoli tali imprenditori sugli impatti dirompenti che avrà la quarta rivoluzione industriale sui propri modelli di business, facendo sì che questi possano accogliere tale opportunità anche attraverso la necessaria formazione dei propri addetti. Essendo stato previsto solo un vantaggio fiscale per la formazione di questi ultimi nel DDL in esame, il rischio è che le aziende non ne usufruiscano per mancanza di conoscenza e consapevolezza da parte degli imprenditori. Valutiamo pertanto necessaria anche la formazione dei datori di lavoro.

Agevolazioni per gli interventi di ristrutturazione edilizia e di efficienza energetica negli edifici ecobonus

Nel DDL sono previste attualmente, tra le altre, le seguenti misure:

- Il bonus per la riqualificazione energetica degli edifici 65% per gli interventi di sostituzione dei serramenti, delle schermature solari e delle caldaie sarà prorogato fino al 31/12/2018 ma con la riduzione dell'aliquota dall'attuale 65% al 50%;
- Le detrazioni per le ristrutturazioni edilizie saranno prorogate di un anno al 50%.

Se questa impostazione venisse confermata nel testo definitivo che verrà consegnato al Parlamento, a partire dal 1° gennaio 2018, lo scenario sarà a dir poco paradossale.

Sarebbero dunque equiparati alla stessa aliquota di detrazione interventi di riqualificazione energetica che necessitano di certificazione prestazionale con interventi di semplice ristrutturazione edilizia che possono essere attivati senza verifica dei requisiti prestazionali dei componenti, consentendo, di fatto, l'installazione di componenti non in grado di assicurare efficientamento energetico. Perché il consumatore italiano dovrebbe accedere al bonus energetico per sostituire componenti comunque agevolati dalla stessa aliquota di detrazione con una procedura significativamente semplificata come quella per le semplici ristrutturazioni, che consente – fra l'altro – di comprare prodotti a prezzi inferiori a quelli dei componenti prestazionalmente validi?

Temiamo che le attuali misure, per i motivi appena accennati, possano infliggere un colpo durissimo alla filiera industriale ed alle imprese italiane che in questi anni difficili hanno investito per migliorare continuamente le prestazioni dei loro prodotti in chiave energetica.

Contemporaneamente si vanificherebbe anche il contributo fondamentale avuto dagli stessi prodotti nel percorso dell'Italia verso il raggiungimento degli obiettivi complessivi di riduzione delle emissioni di gas serra fissati per il 2020.

Per questo viene chiesto lo stralcio della riduzione dell'aliquota di detrazione al 50% con la conferma dell'attuale aliquota del 65%.

Non è infatti pensabile che vengano penalizzati i componenti che in 10 anni di bonus fiscali hanno rappresentato la quota più significativa di apporto al risparmio energetico degli edifici (nel solo 2016, su 360.000 domande circa il 75% hanno riguardato infissi e schermature solari).

Al contrario il settore è pronto a raccogliere la sfida di un maggior impegno e un maggior contributo in questo percorso proponendo invece, che fra i parametri richiesti per l'ottenimento delle detrazioni del 65% vengano inseriti requisiti come la classe di permeabilità all'aria e la esecuzione a regola d'arte della posa in opera che rappresenterebbero nuovi elementi ulteriormente qualificanti per la riduzione delle dispersioni energetiche del patrimonio edilizio nazionale.

In conclusione: escludere serramenti, schermature solari, caldaie e pompe di calore dal 65% - in un Paese che ormai, e stabilmente, investe più per difendersi dal caldo che dal freddo - significa arrestare un circolo virtuoso, penalizzare le industrie italiane che tanto hanno investito nella progettazione e nella realizzazione di prodotti sempre più performanti e compiere un passo indietro all'affermazione di un'edilizia di qualità certificata (e nel percorso di emersione del nero).

Altre considerazioni

Proposta su Decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50 - Coordinato con la Legge di Conversione 21 giugno 2017, n. 96 “Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo”

Nel Decreto Legge in oggetto viene concesso dal 2018 un credito d'imposta per le spese di pubblicità di imprese, lavoratori autonomi e professionisti: esso riguarda le campagne su quotidiani, periodici, emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche, digitali, di valore incrementale di almeno l'1% sull'anno precedente.

Come si può notare sono previste delle agevolazioni per tutti i mezzi componenti il “marketing mix”, tranne che per la pubblicità esterna (outdoor) già in forte crisi, a favore degli altri mezzi di comunicazione.

Tale provvedimento riguarda un comparto che nel primo quadrimestre 2017 chiude in calo dello 0,3% rispetto allo stesso periodo del 2016 (-2,9% se si esclude dal web la stima Nielsen sul search e sul social); nel singolo mese di aprile la raccolta perde il 2,8% (-6,4% senza search e social).

Sulla base delle stime realizzate da Nielsen, la raccolta dell'intero universo del web advertising chiude in crescita del 7,3% (-1,4% se si escludono il search e il social); relativamente ai singoli mezzi, la tv è in calo del -4,2% nel singolo mese e chiude il periodo gennaio – aprile con un leggero decremento (-0,6%); negativa la stampa: ad aprile i quotidiani e i periodici si attestano a -19,4% e -8,9%, portando la raccolta nel quadrimestre rispettivamente a -11,2% e -8%; positiva la radio +0,7%; negativa l'outdoor -18,5%.

La combinazione di questi due fattori non può che far prevedere per l'anno 2018 un decremento notevole dell'occupazione e dell'indotto nel settore dell'outdoor.

Si deve oltretutto far rilevare che la pubblicità esterna è l'unica che, attraverso un'imposta specifica (Imposta Comunale sulla Pubblicità), contribuisce all'Erario degli enti locali, pertanto una sua drastica riduzione comporterebbe nocimento al territorio con una perdita di gettito.

Si auspica dunque che il suddetto credito d'imposta venga concesso anche alla pubblicità esterna, la quale risulta tra le forme di advertising di più agevole portata per le piccole e medie imprese, per evitare che queste ultime siano le uniche a non beneficiare di un'agevolazione per gli investimenti pubblicitari.