

Decreto crescita

PMI: *Tax credit* per la partecipazione alle fiere internazionali di settore in Italia e all'estero

di Gian Marco Committeri (*)

Il D.L. n. 34/2019 (c.d. Decreto crescita) introduce un credito d'imposta del 30% a favore delle PMI italiane che sostengono determinate spese per partecipare a manifestazioni fieristiche internazionali di settore. Nella versione originaria del Decreto crescita, erano eleggibili al *tax credit* solo le manifestazioni fieristiche internazionali che si svolgono all'estero. Con la conversione in legge, invece, l'incentivo è stato esteso anche alle fiere internazionali organizzate in Italia. Altra modifica intervenuta nel corso della conversione in legge del decreto riguarda la modalità di fruizione del credito d'imposta, utilizzabile in un'unica soluzione - e non più ripartito in tre quote annuali -, esclusivamente mediante compensazione.

1. Premessa

Con il D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (1), il legislatore ha introdotto un incentivo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle PMI italiane - esistenti alla data del 1° gennaio 2019 - che sostengono una determinata tipologia di spese per partecipare alle fiere internazionali di settore, sia che si svolgano in Italia che all'estero.

Al fine di migliorare il livello di internazionalizzazione delle PMI italiane incentivandone, quindi, la partecipazione alle fiere internazionali - questa la finalità dichiarata al comma 1 dell'art. 49 del Decreto crescita - il *tax credit* è riconosciuto nella misura del 30% delle spese sostenute dall'impresa fino ad un massimo di euro 60 mila (che corrisponde, quindi, ad una spesa complessiva di euro 200 mila).

La norma prevede che il beneficio sia riconosciuto per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto crescita (e, quindi, al **1° maggio 2019**); pertanto, si tratterà per i "solari" dell'esercizio che chiuderà al 31 dicembre 2019 (2).

L'incentivo potrebbe non spettare a tutte le imprese in quanto verrà riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo stanziato dal governo (pari a 5 milioni di euro per il 2020) e sarà riconosciuto secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande di ammissione al beneficio. Sarà un successivo decreto (3) del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, a stabilire le disposizioni attuative di tale incentivo. La previsione di un tetto di spesa soltanto per il 2020 (4), in uno con l'applicazione del criterio

(*) Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58.

(2) Per i soggetti con esercizio "a cavallo", il periodo d'imposta con scadenza più remota potrà essere quello iniziato il 1° maggio 2019 e con termine, quindi, al 30 aprile 2020. Tale aspetto potrebbe assumere rilevanza come si dirà *infra*.

(3) Ad oggi il decreto ministeriale, da emanarsi entro 60

giorni di dalla data di entrata in vigore del Decreto crescita (ovvero dal 1° maggio 2019), non è stato ancora pubblicato.

(4) Anche il comma 6 dell'art. 49 qualifica l'onere complessivo pari a 5 milioni per il 2020 e la relazione tecnica prevede espressamente che "con riferimento agli effetti finanziari si rileva che l'onere è pari al limite di spesa previsto di 5 milioni per l'anno 2020".

di prevalenza dell'ordine cronologico di presentazione delle domande, lascia immaginare che la procedura comporterà l'effettiva fruizione del *tax credit* soltanto **a decorrere dal 2020** (5).

2. Condizioni soggettive e oggettive per accedere al *tax credit*

Da un punto di vista soggettivo, possono fruire del credito d'imposta solo le **"PMI italiane"**. La norma nulla dice in merito alla definizione di PMI, che sicuramente verrà esplicitata nell'ambito del decreto attuativo di cui si attende la pubblicazione. Ragionevolmente, però, la normativa secondaria farà riferimento alla definizione recepita dal Decreto ministeriale del 18 aprile 2005 di adeguamento alla disciplina comunitaria dei criteri di individuazione di piccole e medie imprese di cui alla Raccomandazione della Commissione europea 2006/361/CE del 6 maggio 2003.

Sulla base di tale definizione, la categoria delle PMI sarebbe costituita da imprese che:

- a) hanno **meno di 250 occupati** (6); e
- b) hanno un **fatturato annuo** (7) **non superiore a 50 milioni** di euro oppure un totale di **bilancio annuo** (8) **non superiore a 43 milioni** di euro.

I requisiti sopra indicati sono concorrenti, per cui nessun beneficio sarà riconosciuto ai soggetti che hanno almeno 250 occupati; per le imprese con meno di 250 occupati si dovrà verificare il soddisfacimento di almeno uno dei due requisiti "bilancistici": ricavi caratteristici non superiori a 50 milioni di euro e totale attivo del-

lo stato patrimoniale non superiore a 43 milioni di euro.

La platea dei soggetti potenzialmente destinatari dell'incentivo risulta, quindi, piuttosto ampia. Merita ricordare, tuttavia, che i parametri vanno assunti avendo riguardo ai **valori "consolidati"**: in presenza di **imprese "collegate"** (9) i valori vanno sommati integralmente a quelli dell'impresa (sempre che non sia disponibile un bilancio consolidato che già li contenga), mentre per le **imprese "associate"** (10) la sommatoria non sarà integrale ma in proporzione alla percentuale di partecipazione al capitale o alla percentuale di diritti di voto detenuti (11).

Altro requisito soggettivo previsto dall'art. 49 è che le PMI devono essere "imprese esistenti" alla data del **1° gennaio 2019**; ragionevolmente dovrebbe essere sufficiente che l'impresa, alla data in questione, risulti iscritta nel registro delle imprese ancorché non abbia ancora effettivamente avviato la propria attività (12).

Da un punto di vista oggettivo, le fiere eleggibili al *tax credit* devono qualificarsi come **manifestazioni fieristiche internazionali di settore**.

Anche in questo caso, sarà il decreto ministeriale a fornire una definizione puntuale delle manifestazioni fieristiche eleggibili per il *tax credit*. In linea generale, le manifestazioni fieristiche sono delle attività commerciali volte alla presentazione, alla promozione o alla commercializzazione di beni e servizi che possono essere **limitate ad uno o più settori merceologici**, destinate a visitatori generici o ad operatori professionali del settore economico coinvolto ovvero ad entrambi.

(5) Peraltro, se le domande di ammissione dovranno essere presentate dopo la chiusura del periodo d'imposta agevolato (al fine di consuntivare le spese eleggibili), per non determinare disparità di trattamento tra le imprese è ragionevole immaginare che il termine sarà stabilito in modo da consentire a tutte di avere come riferimento l'intero esercizio agevolabile. Ciò comporterebbe, quindi, la necessità di attendere almeno maggio 2020 (per consentire la consuntivazione anche alle imprese che chiuderanno l'esercizio agevolato al 30 aprile 2020, cfr. nota 2).

(6) Per occupati si intendono i dipendenti dell'impresa a tempo determinato o indeterminato, iscritti nel libro matricola dell'impresa e legati all'impresa da forme contrattuali che prevedono il vincolo di dipendenza, fatta eccezione di quelli posti in cassa integrazione straordinaria. Il conteggio va effettuato tenendo in considerazione il numero medio mensile degli occupati a tempo pieno durante un anno, con ragguaglio a frazioni per quelli a tempo parziale e quelli stagionali.

(7) Per fatturato, corrispondente alla voce A.1 del conto economico redatto secondo le vigenti norme del Codice civile, s'intende l'importo netto del volume d'affari che comprende gli importi provenienti dalla vendita di prodotti e dalla prestazione di servizi rientranti nelle attività ordinarie della società, dimi-

nuiti degli sconti concessi sulle vendite nonché dell'IVA e delle altre imposte direttamente connesse con il volume d'affari.

(8) Ovvero il totale dell'attivo di stato patrimoniale.

(9) Rientrano tra le "imprese collegate": le imprese in cui un'altra impresa dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; quelle in cui un'altra impresa dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; le imprese su cui un'altra impresa ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole; le imprese in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto.

(10) Rientrano tra le "imprese associate" le imprese, diverse dalle collegate, di cui si detiene, direttamente oppure insieme ad una o più imprese collegate, il 25% o più del capitale o dei diritti di voto.

(11) In caso di difformità si prende in considerazione la più elevata tra le due.

(12) Più difficilmente potrebbe essere considerata rilevante la mera data di costituzione dell'impresa. Sul punto saranno ragionevolmente forniti chiarimenti dal decreto attuativo di prossima emanazione.

Le manifestazioni fieristiche assumono **rilevanza internazionale** in relazione al loro grado di rappresentatività del settore o dei settori economici cui la manifestazione è rivolta, al programma ed agli scopi dell'iniziativa, alla provenienza degli espositori e dei visitatori. La previsione contenuta nella lett. c) del comma 4 delega al decreto la produzione dell'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore per cui è ammesso il credito d'imposta. La scelta di una **elencazione** (che sembra dover essere **tassativa**) risponde evidentemente ad esigenze di **tutela erariale** (per non lasciare al contribuente la qualificazione della manifestazione come "eleggibile") ed è immaginabile che l'individuazione avvenga attraverso una interlocuzione con le associazioni di categoria degli imprenditori. La soluzione, tuttavia, presta il fianco a critiche giacché il mondo delle manifestazioni fieristiche si evolve e potrebbero nascere eventi di rilevanza internazionale anche dopo la pubblicazione del decreto attuativo, con il rischio (anzi la certezza) di essere ritenuti (ingiustamente) come non eleggibili per il credito d'imposta.

Quanto al **luogo di svolgimento**, in sede di conversione in legge, è stato modificato il comma 2 dell'art. 49 del decreto, prevedendo che la manifestazione fieristica internazionale di settore possa svolgersi anche **in Italia** e non soltanto **all'estero**. È stata quindi eliminata la disparità di trattamento, effettivamente priva di razionalità, nei confronti delle manifestazioni internazionali che hanno luogo nel nostro Paese.

Venendo alle **spese ammissibili** al *tax credit*, il beneficio è riconosciuto relativamente:

- ai costi sostenuti per l'**affitto degli spazi espositivi**;
- alle spese di **allestimento** degli spazi espositivi;
- ai costi sostenuti per le **attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione**, connesse alla partecipazione alla manifestazione fieristica.

Con riferimento alle attività pubblicitarie, di promozione e comunicazione è agevole immaginare che possano sorgere questioni circa l'effettiva riferibilità delle stesse alla specifica manifestazione fieristica, soprattutto se poste in essere da fornitori che collaborano stabilmente con l'impresa ed in relazione a territori nei quali la stessa già svolge tali attività (anche quindi in assenza dell'evento fieristico). In questi casi è sempre opportuno che l'impresa ottenga una fatturazione analitica delle prestazioni rese conservando altresì, nei limiti del possibile, la migliore evidenza possibile delle stesse.

Ai fini delle imposte sui redditi, si ricorda che i costi di partecipazione alle fiere, avendo una finalità diretta di incremento delle vendite, sono deducibili dal reddito d'impresa come costi di pubblicità e non come spese di rappresentanza (13). Le spese di partecipazione a fiere devono essere, quindi, imputate integralmente nell'esercizio di sostenimento, salvo che la parte non scelga di imputarle forfetariamente nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

3. Calcolo del beneficio e modalità di utilizzo

Il credito d'imposta sarà riconosciuto per un ammontare pari al **30% delle spese agevolabili** fino ad un **massimo di euro 60.000**. Il beneficio verrà assegnato fino all'esaurimento dell'importo massimo stanziato dal governo pari a **5 milioni di euro per il 2020**.

In ogni caso, il riconoscimento del credito d'imposta per le PMI è subordinato al rispetto delle condizioni e dei **limiti del regime c.d. de minimis** di cui:

- al Regolamento UE 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (recante il **regime generale** degli aiuti *de minimis*), secondo cui l'importo complessivo degli aiuti *de minimis*

(13) In tal senso si è espressa la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 16223 del 20 giugno 2018, chiarendo che "i costi di partecipazione alle fiere, avendo una finalità diretta di incremento delle vendite, devono considerarsi costi di pubblicità; invero, 'in materia di imposte sui redditi, rientrano tra le spese di rappresentanza di cui all'art. 74 T.U.I.R. i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre ne restano escluse le spese sostenute per incrementare le vendite; i pranzi offerti ai clienti non costituiscono spese di rappresentanza qualora sussista una diretta finalità promozionale e di incremento delle vendite (nella specie, in applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la decisione di merito che aveva qualificato

come spese di pubblicità e promozione quelle sostenute in occasione di una fiera per servizio bar, pranzi e spettacoli di intrattenimento)' (Cass. sent. n. 7803/00); inoltre, secondo quanto affermato in recenti pronunce di questa Corte, 'in tema di reddito d'impresa, il T.U.I.R., art. 74 (ora 108), comma 2, consente di scegliere solo tra la deduzione integrale immediata delle spese di pubblicità e propaganda nell'esercizio in cui sono state sostenute e quella in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro anni successivi, sicché al contribuente non spetta uno *ius variandi* rispetto al vincolante criterio legale e la sua opzione, immutabile, va mantenuta per tutti gli esercizi tra i quali viene ripartito l'ammortamento' (Cass. sent. n. 26179/2014; n. 27288/2016)".

concessi ad un'impresa unica non deve superare **euro 200.000** nell'arco di **3 esercizi finanziari** (euro 100.000 per le imprese attive nel settore del trasporto su strada);

- al Regolamento UE 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli aiuti *de minimis* nel **settore agricolo**, ai sensi del quale l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi ad un'impresa unica non deve superare **euro 15.000** nell'arco di **3 esercizi finanziari**;

- al Regolamento UE 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli aiuti *de minimis* nel settore della **pesca** e dell'**acquacoltura**, secondo cui l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi ad un'impresa unica non deve superare **euro 30.000** nell'arco di **3 esercizi finanziari**.

Giova ricordare che il limite del regime *de minimis* si applica in via cumulata e, quindi, rilevano tutti gli eventuali altri aiuti ricevuti dall'impresa.

Il *tax credit* è utilizzabile, esclusivamente in **compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

La norma non prevede specifici regimi di esonero dai limiti ordinari di compensazione; pertanto, trattandosi di un credito di imposta da riportare nel **quadro RU** della dichiarazione, si applicherà quanto disposto dall'art. 1, commi da 53 a 57, della Legge n. 244/2007 e dunque il limite complessivo annuale di 250.000 euro che si cumula con il tetto generale alle compensazioni di 700.000 euro previsto dall'art. 25, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997 (14).

In linea generale dovrebbero essere agevolabili anche le spese del periodo d'imposta già sostenute alla data del 1° maggio 2019 poiché, diversamente, si rischierebbe di penalizzare i soggetti con esercizio "non solare" in chiusura ravvicinata rispetto alla data richiamata, i quali avrebbero un orizzonte temporale molto limitato per fruire del credito d'imposta in commento.

Nella prima versione del Decreto crescita, il legislatore aveva inoltre previsto la ripartizione del credito d'imposta in tre quote annuali di pari importo; in sede di conversione in legge, invece, è stato previsto l'utilizzo in un'**unica soluzione**. Il credito d'imposta sarà indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Non essendo previsto alcun regime di esenzione, il credito di imposta dovrebbe concorrere alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione IRAP.

La norma nulla dice in merito ad eventuali limitazioni alla cessione del credito d'imposta. Anche con riferimento a tale aspetto potrebbero giungere utili chiarimenti dal decreto ministeriale di prossima emanazione.

Nell'ambito degli ulteriori chiarimenti che sono stati demandati al decreto ministeriale (la cui pubblicazione, peraltro, era attesa per il 29 giugno 2019, ossia nei 60 giorni dall'entrata in vigore del Decreto crescita), la norma contempla, in particolare:

- le tipologie di **spese ammesse** al beneficio (nei limiti ovviamente delle spese contemplate al comma 2 dell'art. 49 del decreto);

- le **procedure per l'ammissione** al beneficio, che avverrà secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande fino all'esaurimento dell'importo massimo pari a 5 milioni di euro per il 2020;

- l'elenco delle **manifestazioni fieristiche internazionali di settore**, che si svolgono in Italia o all'estero, per cui è ammesso il credito di imposta;

- le **procedure di recupero** nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta.

Con specifico riferimento alle procedure di recupero, nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta, viene previsto che, qualora l'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, accerti l'eventuale indebita fruizione, totale o parziale, del beneficio, la stessa ne darà comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico che provvederà al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

(14) Cfr. risoluzione 3 aprile 2008, n. 9/DF.