

“Le principali novità fiscali della legge di stabilità 2020”

Legge n. 27.12.2019 n. 160

(in G.U. n. 304, S.O. n. 45, del 30 dicembre 2019)

“Documento aggiornato al 10.01.2020”

a cura di Lucia Santoni

Indice

Premessa.....	3
Novità in materia di Irpef per le persone fisiche.....	7
<i>Cedolare secca sulle locazioni (art. 1 comma 6)</i>	7
<i>Proroga bonus edilizi, per efficienza energetica, acquisto mobili e bonus verde (art. 1 comma 175)</i>	7
<i>Esenzione IRPEF coltivatori diretti e IAP (art. 1 comma 183)</i>	8
<i>Bonus facciate (art. 1 commi 219-223)</i>	9
<i>Detrazioni IRPEF (art. 1 commi 346-347, comma 361 e commi 629 e ss)</i>	11
<i>Rivalutazione delle partecipazioni e terreni (art. 1 commi 693-694)</i>	13
<i>Tassazione plusvalenze immobiliari (art. 1 comma 695)</i>	14
Novità fiscali per professionisti e imprese in materia di imposte dirette.....	15
<i>Deducibilità IMU (Art. 1 commi 4-5 e 772-773)</i>	15
<i>Trasformazione super e iperammortamento in credito d'imposta (Art. 1 commi 184-197)</i>	15
<i>Credito d'imposta per ricerca e sviluppo e innovazione (Art. 1 commi 198 - 209)</i>	18
<i>Credito d'imposta per la formazione 4.0 - Proroga con modifiche (art. 1 commi 210 - 217)</i>	21
<i>Agevolazioni fiscali per attività vivaistiche, di coltivazioni arboree e oleoturismo (Art. 1 commi 225, 509 e 513-514)</i>	22
<i>Abrogazione mini Ires e ritorno dell'ACE (Art. 1 commi 287 e 315)</i>	23
<i>Proroga del credito d'imposta per la partecipazione di PMI a fiere internazionali (art. 1 comma 300)</i>	26
<i>Fringe benefit auto aziendali (Art. 1 commi 632-633)</i>	26
<i>Tassazione buoni pasto (Art. 1 comma 677)</i>	27
<i>Web tax (Art. 1 comma 678)</i>	27
<i>Estromissione beni (Art. 1 comma 690)</i>	29
<i>Regime forfetario (art. 1 commi 691-692)</i>	32
<i>Rivalutazione dei beni (art. 1 commi 696-703)</i>	35
<i>Riallineamento fiscale per i soggetti IAS/IFRS (art. 1 comma 704)</i>	37

<i>Differimento deduzione svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni (art. 1 comma 712)</i>	38
<i>Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (art. 1 comma 713)</i>	40
<i>Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali (art. 1 commi 714 - 715)</i>	40
<i>Maggiorazione IRES concessionari autostradali (Art. 1 commi 716-718)</i>	41
<i>Attività di formazione universitaria ai fini IRES (Art. 1 comma 721)</i>	41
Novità fiscali in materia IVA e imposte locali	43
<i>Sterilizzazione clausole IVA e accise (Art. 1 commi 2-3)</i>	43
<i>IVA per locazioni imbarcazioni da diporto (Art. 1 commi 725-726)</i>	43
<i>Modifiche imposte locali IMU-TASI (Art. 1 commi 738 e ss)</i>	44
<i>Riforma riscossione enti locali (Art. 1 commi 784-815)</i>	45
<i>Canone unico enti locali (Art. 1 commi 885-916)</i>	46
Altre imposte e tasse	47
<i>Esenzione canone RAI contribuenti anziani (Art. 1 comma 355)</i>	47
<i>Campione d'Italia (Art. 1 commi 559-580)</i>	47
<i>Accise sul gasolio commerciale (Art. 1 comma 630)</i>	49
<i>Plastic tax (Art. 1 commi 634-658)</i>	49
<i>Accise e imposte sui tabacchi (Art. 1 commi 659 e ss)</i>	51
<i>Sugar tax (Art. 1 commi 661-676)</i>	52
<i>IVAFE e IVIE (Art. 1 commi 710-711)</i>	52
<i>Imposta di fabbricazione su biomassa di canapa</i>	53
<i>PREU e prelievo sulle vincite (Art. 1 commi 731 e ss)</i>	53

Premessa

In questa circolare sono riepilogate e commentate le principali disposizioni di natura fiscale di interesse per imprese, professionisti e soggetti privati, previste dalla Legge di Stabilità 2020 (Legge n. 160 del 27.12.2019 in GU n. 304 del 30-12-2019 - Suppl. Ord. n. 45), in vigore dal 1 gennaio 2020.

Il principale intervento riguarda la sterilizzazione della clausola di salvaguardia IVA e accise, per circa 23 miliardi, che evita l'aumento dell'Iva e delle accise dal 1° gennaio 2020. E' inoltre previsto il taglio del cuneo fiscale dal 1° luglio 2020 a favore dei lavoratori dipendenti che guadagnano fino a 35 mila euro l'anno, per complessivi 3 miliardi nel 2020 e 5 miliardi nel 2021. Lo sgravio fiscale, la cui regolamentazione è demandata ad un decreto attuativo, si aggiungerà al bonus Renzi da 80 euro al mese e, per ora, riguarda solo il reddito dei lavoratori dipendenti, non comprendendo la riduzione del costo del lavoro per le imprese.

Per le persone fisiche, oltre alla rimodulazione delle detrazioni Irpef, viene riproposta anche per il 2020 la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni detenute al di fuori del reddito d'impresa con un'imposta sostitutiva uniformata al 11%.

Sul fronte delle imposte sostitutive si ha la riduzione, a regime, dal 15 al 10% della cedolare secca sui contratti di locazione di immobili ad uso abitativo a canone concordato nei comuni ad alta densità abitativa; non viene invece prorogata la cedolare secca sui negozi che resta in vigore, quindi, sino al 31.12.2019.

Per le cessioni infra quinquennali dei fabbricati, l'imposta sostitutiva da pagare al notaio è aumentata dal 20% al 26%.

Per quanto riguarda gli immobili si segnala, oltre proroga di un anno delle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di efficienza energetica, di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di

mobili e di grandi elettrodomestici e la proroga del bonus verde (sempre al 36%), l'introduzione del nuovo bonus facciate con detrazione particolarmente vantaggiosa al 90%. Nessuna modifica fino al 2021 anche per il sismabonus (che può arrivare sino al 85%) e lo sconto "ecobonus" sui lavori in condominio (che può arrivare al 75%), mentre è prevista l'eliminazione della possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi antisismici e per gli interventi di riqualificazione energetica, salvo casi residuali.

Per professionisti e imprese, si segnala la riscrittura del regime di tassazione forfetaria per i soggetti di piccole dimensioni con una restrizione delle condizioni di accesso, mentre viene abrogata la flat tax al 20% per i titolari di P IVA individuali, imprenditori e professionisti con ricavi compresi fra 65mila e 100mila euro. In particolare, il regime forfettario ex L. 190/2014 viene confermato con due nuovi vincoli: i compensi da lavoro dipendente cumulati non dovranno superare la soglia dei 30 mila euro e le spese per il personale dipendente o per i collaboratori non dovranno essere superiori a 20mila euro.

Con particolare riguardo al reddito d'impresa, la Manovra ha definitivamente abrogato la cosiddetta "Mini Ires", di fatto mai entrata in vigore, reintroducendo l'agevolazione Ace (che detassa gli incrementi di patrimonio a seguito di utili trattenuti e di conferimenti in denaro dei soci).

Viene inoltre riproposta la rivalutazione dei beni d'impresa nel bilancio 2019, con aliquote ridotte rispetto al passato (dal 16% al 12% per i beni ammortizzabili e dal 12% al 10% per quelli non ammortizzabili) e con possibilità di versamento rateale.

Riaperto anche il termine per l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale.

La Legge di Bilancio modifica alcune misure agevolative introdotte a supporto del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese di cui al "Piano Industria 4.0"; il nuovo assetto delle agevolazioni 4.0 è finalizzato ad incrementare la platea delle imprese beneficiarie a favore delle Pmi, sfruttando lo strumento del credito d'imposta, articolato su più finalità: i) investimenti in beni strumentali, attraverso il nuovo credito d'imposta sostitutivo di super e

iper ammortamento; ii) R&S e innovazione, attraverso la riforma della disciplina del credito d'imposta R&S e iii) formazione, attraverso la proroga con modifiche del credito d'imposta formazione 4.0.

In particolare viene trasformato in credito d'imposta l'iper e il superammortamento che, per gli investimenti del 2020 sarà del 6% per i beni "super", elevato tra il 20 e il 40% per i beni ex iperammortizzabili.

Il credito d'imposta (12% sull'intera spesa) per investimenti in ricerca e sviluppo viene confermato per il 2020 seppure modificato con estensione all'innovazione tecnologica e altre attività innovative come il design. Confermato anche il credito d'imposta per la formazione, eliminato però l'obbligo di stipulare i contratti collettivi aziendali e territoriali che disciplinino lo svolgimento dell'attività formativa.

Sempre in ambito di reddito d'impresa e lavoro autonomo si evidenzia l'aumento della percentuale di deducibilità IRPEF/IRES dell'IMU relativa agli immobili strumentali, con previsione di deducibilità integrale dal periodo di imposta 2022 "solare".

Si segnala, poi, l'entrata in vigore dal 2020 della nuova "web tax" sui servizi digitali e di una Robin tax del 3,5% per i concessionari del trasporto: autostrade, porti, aeroporti e ferrovie.

E' prevista, inoltre la rimodulazione dei fringe benefit sulle auto aziendali in base alle emissioni nocive dei veicoli, ma con una stretta meno dura rispetto al primo testo normativo e una revisione dei fringe benefit per buoni pasto che spinge per l'utilizzo di quelli in formato elettronico rispetto a quelli cartacei.

Sotto il profilo delle imposte indirette sui consumi si segnala in particolare l'introduzione delle cosiddette tasse ambientali: la *plastic tax* e la *sugar tax*, seppure ridimensionate rispetto al disegno originario e con decorrenza posticipata, rispettivamente, a luglio e ottobre 2020.

Sul fronte delle imposte locali, la Manovra prevede l'unificazione dell'IMU e della TASI, ma soprattutto rafforza i poteri di riscossione degli enti locali, introducendo anche per i tributi di loro competenza il meccanismo dell'accertamento «esecutivo» che riduce i tempi e semplifica le procedure per pignoramenti e confische in caso di mancati pagamenti.

Per quanto riguarda le imposte patrimoniali, rileva l'estensione di IVIE e IVAFE anche a persone fisiche imprenditori e lavoratori autonomi, enti non commerciali (tra cui anche i trust e le fondazioni), società semplici ed enti alle stesse equiparati.

Novità in materia di Irpef per le persone fisiche

Cedolare secca sulle locazioni (art. 1 comma 6)

La Manovra interviene a modificare la disciplina della cedolare secca sulle locazioni.

Da un lato, modificando l'art. 3 del DLgs. 23/2011, è stata portata al 10% la cedolare secca sulle locazioni "a canone concordato" che, in assenza di un intervento normativo, sarebbe tornata al 15%. A regime, quindi, la misura dell'aliquota della cedolare secca da applicare ai canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo a canone concordato nei comuni ad alta densità abitativa si riduce dal 15 al 10 per cento.

Non vi sono novità positive per quanto concerne le locazioni commerciali. Non è infatti stato esteso il campo di applicazione della cedolare secca sugli immobili commerciali, introdotta dalla legge di bilancio 2019 (art. 1, c. 56 legge n. 145/2018), che trova applicazione esclusivamente agli immobili C/1 entro i 600 metri quadrati e limitatamente ai contratti sottoscritti nel 2019 e che, dunque, cessa la propria efficacia dal 1° gennaio 2020.

Inoltre, non è stata estesa alle locazioni commerciali la disposizione che consente (per gli immobili abitativi) di non dichiarare i canoni di locazione non percepiti senza attendere la conclusione del procedimento di convalida di sfratto per morosità, attestando il mancato incasso attraverso l'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento.

Proroga bonus edilizi, per efficienza energetica, acquisto mobili e bonus verde (art. 1 comma 175)

Prevista la proroga per l'anno 2020 delle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di efficienza energetica, di ristrutturazione edilizia, per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici e per il bonus verde.

I bonus sono confermati nelle attuali misure e con gli stessi limiti previsti nel 2019, salvo le seguenti modifiche che riguardano gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici:

- riduzione della detrazione al 50% per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2019, relative agli interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A;

- esclusione dalla detrazione per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente;

- applicazione della detrazione nella misura del 65% per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con sistemi di termoregolazione evoluti, impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, o per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

Inoltre, viene eliminata la possibilità di optare per la cessione della detrazione Irpef per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio con risparmio energetico ex art. 16 bis comma 1 lett h Tuir, così come viene cancellata la norma (art. 10 del decreto Crescita) che aveva introdotto la possibilità di chiedere l'anticipazione con lo sconto in fattura del sismabonus, e delle detrazioni sugli interventi di riqualificazione energetica con riferimento ai piccoli interventi, come la sostituzione di caldaie e infissi; per questi ultimi permane tale possibilità per i soli interventi di ristrutturazione importante di primo livello sulle parti comuni degli edifici condominiali per importi pari o superiori a 200.000,00 euro.

Esenzione IRPEF coltivatori diretti e IAP (art. 1 comma 183)

Si estende al 2020 l'esenzione ai fini IRPEF (già prevista per il triennio 2017-2019 dalla legge di Bilancio 2017) dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori

agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP)¹. Per l'anno 2021, gli stessi redditi concorrono alla base imponibile IRPEF nella misura del 50%.

Dal trattamento di favore restano esclusi i soci delle società di persone, poiché per tali soggetti il reddito dei terreni rientra nella categoria del reddito d'impresa.

Bonus facciate (art. 1 commi 219-223)

La legge di bilancio per il 2020, oltre a prorogare anche al 2020 gli esistenti bonus immobiliari, ha previsto una nuova ipotesi di detrazione, meglio nota come “bonus facciate”, che si va ad aggiungere, quindi, a quelli esistenti relativi agli interventi di recupero (art. 16-bis del TUIR) e di riqualificazione energetica degli edifici esistenti (commi 344-349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013).

Sotto il profilo soggettivo, considerato che la norma stabilisce genericamente che l'agevolazione consiste in una detrazione dall'imposta lorda, il bonus dovrebbe interessare sia i soggetti IRPEF che quelli IRES. Si attende al riguardo un chiarimento ufficiale dell'Amministrazione che confermi che, in presenza degli altri requisiti

¹ L'esenzione dei redditi dei terreni era già stata prevista dall'art. 1, comma 44, della legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016) che esentava, in via transitoria, con riferimento agli anni di imposta 2017, 2018 e 2019 i redditi a favore delle persone fisiche - in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale - che producevano redditi dominicali e agrari. L'agevolazione prevista disponeva per il citato triennio la non concorrenza di tali redditi dalla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle relative addizionali. Il beneficio è riservato ai seguenti soggetti: coltivatori diretti; imprenditori agricoli professionali (IAP); società semplici che attribuiscono per trasparenza ai soci persone fisiche - in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale - redditi fondiari, come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E/2017, paragrafo 9. Risultano invece esclusi i soci delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice che optano per la determinazione del reddito su base catastale, ai sensi dell'art. 1, comma 1093, legge n. 296/2006, poiché il reddito loro attribuito mantiene la natura di reddito d'impresa, qualificato tale in capo alle società dal D.M. n. 213/2007.

fissati dalla norma, la detrazione possa applicarsi non solo agli immobili residenziali anche gli immobili strumentali delle imprese.

Il nuovo sconto fiscale, nella misura pari al 90 per cento è introdotto per tutti gli interventi di rifacimento delle facciate e riguarda le spese documentate e sostenute nell'anno 2020 per gli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del D.M. 2 aprile 1968, n. 1444 (zone territoriali omogenee)². Ove gli edifici non siano ubicati nelle zone indicate A o B, in alternativa è sempre possibile beneficiare della detrazione per interventi di riqualificazione energetica (65% minimo).

L'agevolazione dovrebbe competere anche per lavori eseguiti nel 2019 ma pagati nel 2020 dato che la norma non prevede una data a partire dalla quale devono essere iniziati i lavori di rifacimento.

Ed inoltre, considerata la formula generica della legge, la detrazione del 90% dovrebbe spettare anche se le facciate non riguardano i condomini (ad esempio, le ville private e le villette a schiera), a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile³.

² Le zone A o B di cui all'art. 2 del DM 2 aprile 1968 n. 1444 sono così definite:

- "zona A: le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi;
- zona B: le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A: si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad 1,5 mc/mq"

³ La norma non fornisce una definizione puntuale di facciata. Con tale termine si intende generalmente il prospetto esterno di un fabbricato, corrispondente a ciascuno dei lati del suo perimetro. La Cassazione, con la sentenza del 30 gennaio 1998 n. 945, ha precisato che la facciata di un edificio "rientra nella categoria dei muri maestri e, al pari di questi, costituisce una delle strutture essenziali ai fini dell'esistenza stessa dello stabile unitariamente

Nell'ipotesi in cui i lavori di rifacimento della facciata, ove non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna, riguardino interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, gli interventi devono soddisfare i requisiti tecnici fissati dal Ministro dello Sviluppo economico (D.M. 26 giugno 2015, D.M. 26 gennaio 2010, Tabella 2).

Sono ammessi al beneficio esclusivamente gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi.

Al bonus facciate si applicano le regole e modalità operative sulla detrazione per interventi di recupero edilizio, come definite dal DM 18.2.98 n. 41, come ad esempio quelle relative alle modalità di pagamento. La detrazione che spetta al 90% delle spese sostenute senza alcun limite massimo di spesa, è quindi ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Detrazioni IRPEF (art. 1 commi 346-347, comma 361 e commi 629 e ss)

La Manovra interviene sulle detrazioni Iref previste dall'art. 15 Tuir che ora vengono parametrize al reddito complessivo.

In particolare, ai sensi dei nuovi commi da 3-bis a 3-quater dell'art. 15 del TUIR, dall'1.1.2020, le detrazioni IRPEF spettano per l'intero importo della spesa sostenuta nel caso in cui il reddito complessivo non ecceda 120.000,00 euro; per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000,00 euro, qualora il reddito complessivo superi i 120.000,00 euro. Le detrazioni non spettano se il reddito complessivo supera i 240.000,00 euro.

considerato, sicché, nell'ipotesi della condominialità del fabbricato, ai sensi dell'art. 1117, n. 1, c.c., ricade necessariamente fra le parti oggetto di comunione fra i proprietari delle diverse porzioni dello stesso e resta destinata indifferenziatamente al servizio di tutte tali porzioni”.

Le spese interessate dalle modifiche sono, ad esempio, i compensi a mediatori immobiliari per l'acquisto abitazione principale, le spese veterinarie, funebri, quelle universitarie, premi per assicurazioni vita e invalidità ecc. Sono invece espressamente esclusi dalla parametrizzazione e per questi la detrazione compete, quindi, per l'intero importo a prescindere dall'ammontare del reddito complessivo:

- gli oneri di cui al comma 1 lett. a) e b) e comma 1-ter dell'art. 15 del TUIR (interessi passivi su prestiti e mutui agrari, interessi passivi di mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale ed interessi per mutui ipotecari per la costruzione e ristrutturazione dell'abitazione principale);
- le spese sanitarie di cui al comma 1 lett. c) dell'art. 15 del TUIR.

Ai fini della parametrizzazione degli oneri deducibili, il reddito complessivo (determinato ai sensi dell'art. 8 del TUIR) è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'art. 10 comma 3-bis del TUIR. Si deve, invece, tenere conto del reddito assoggettato al regime forfetario per gli autonomi ex L. 190/2014 (art. 1 comma 75 della L. 190/2014); dei redditi dei fabbricati assoggettati alla "cedolare secca sulle locazioni" (ai sensi dell'art. 3 comma 7 del DLgs. 23/2011).

A decorrere dall'1.1.2020, al fine di beneficiare della detrazione IRPEF del 19% (sono escluse le detrazioni con percentuali diverse) degli oneri indicati nell'art. 15 del TUIR e in altre disposizioni normative, il pagamento deve avvenire mediante bonifico bancario o postale o ulteriori sistemi "tracciabili", diversi da quello in contanti, previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97, tra cui carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari. Tale disposizione non si applica alle detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici e alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al SSN.

Dal 1° gennaio 2020, cambia anche la detrazione IRPEF per le spese veterinarie che sono detraibili, nella misura del 19%, fino all'importo di 500 euro (in luogo dei precedenti 387,34 euro), limitatamente alla parte che eccede 129,11 euro.

Dall'1.1.2021, spetta la detrazione IRPEF nella misura del 19% per le spese di iscrizione annuale e l'abbonamento di ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni a conservatori di musica, istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM) legalmente riconosciute ai sensi della L. 21.12.99 n. 508, scuole di musica iscritte nei registri regionali, cori, bande e scuole di musica riconosciuti da una Pubblica Amministrazione, per lo studio e la pratica della musica (nuova lett. e-quater all'art. 15 comma 1 del TUIR). La detrazione spetta ai contribuenti con reddito complessivo non superiore a 36.000,00 euro e per un importo delle spese non superiore a 1.000,00 euro, anche se tali spese sono state sostenute per i familiari fiscalmente a carico (ad esempio figli).

Rivalutazione delle partecipazioni e terreni (art. 1 commi 693-694)

Viene prorogata la facoltà di rideterminare i valori delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni (sia agricoli sia edificabili) posseduti da privati non imprenditori, sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione che il valore così rideterminato sia assoggettato a un'imposta sostitutiva.

Termini e modalità della rideterminazione del valore fiscale dei beni sono allineati a quelli dei precedenti provvedimenti: possesso al 1° gennaio 2020, perizia giurata e versamento dell'imposta (o della prima rata) entro il 30 giugno 2020.

Le modifiche riguardano il valore delle aliquote per la determinazione dell'imposta sostitutiva, ricondotte ad un'unica aliquota all'11% applicabile alla rideterminazione di valore delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni, nonché le modalità di versamento che sono ora parametrize all'importo complessivo delle imposte da versare.

Le imposte sostitutive possono, infatti, essere versate:

- per importi complessivi fino a 3.000.000 di euro, in un massimo di 3 rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, le

altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi;

- per importi complessivi superiori a 3.000.000 di euro, in un massimo di 6 rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo, le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

Tassazione plusvalenze immobiliari (art. 1 comma 695)

La legge di bilancio incrementa inoltre dal 20 al 26% l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari che i privati che cedono immobili posseduti da meno di 5 anni (e non utilizzati per la maggior parte del periodo come abitazione principale) possono scegliere di applicare versando l'importo direttamente al notaio. L'aumento scatta dal 1° gennaio 2020 e dunque riguarderà gli atti di compravendita stipulati da tale data.

Novità fiscali per professionisti e imprese in materia di imposte dirette

Deducibilità IMU (Art. 1 commi 4-5 e 772-773)

La Legge di bilancio modifica le norme introdotte dal decreto Crescita (D.L. n. 34/2019) in materia di deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali⁴ fissandone la deducibilità dal reddito di impresa e dal reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni per l'anno 2019 nella misura del 50%.

Per il solo anno 2019, anche la deducibilità dell'IMI per la provincia autonoma di Bolzano e dell'IMIS della provincia autonoma di Trento è fissata nella misura del 50%.

E' altresì previsto che, in via transitoria, la deduzione si applica nella misura del 60% per gli anni 2020 e 2021 (ovvero per i periodi d'imposta successivi a quello in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020), mentre l'intera deducibilità ha effetto a decorrere dal 2022, ovvero dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Trasformazione super e iperammortamento in credito d'imposta (Art. 1 commi 184-197)

Con un emendamento dell'ultimo momento, la Manovra ridefinisce la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal piano "Industria 4.0" prevedendo un credito d'imposta per beni strumentali nuovi al posto di super e iper-ammortamenti che, si ricorda, consistono nella maggiorazione del costo ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing.

⁴ L'art. 3 del decreto Crescita aveva progressivamente incrementato la percentuale deducibile dal reddito d'impresa e dal reddito professionale dell'IMU dovuta sui beni strumentali, sino a prevedere la totale deducibilità dell'imposta a regime, ovvero a decorrere dal 2023.

In particolare, alle imprese che dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020 (ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato⁵ potrà essere riconosciuto un credito d'imposta.

Potranno invece continuare a beneficiare degli attuali super e iper-ammortamenti gli investimenti effettuati nel 2020 per i quali viene versato l'acconto del 20% entro il 31 dicembre 2019 (effettuazione degli investimenti entro il 30 giugno 2020 per i super, entro il 31 dicembre 2020 per gli iper).

Il nuovo credito d'imposta è definito in misura diversa a seconda della tipologia di beni agevolabili.

- ✓ per gli investimenti aventi a oggetto beni materiali strumentali nuovi, diversi da quelli "4.0" che erano oggetto di superammortamento, il credito d'imposta (riconosciuto non solo alle imprese, ma anche agli esercenti arti e professioni) è fissato nella misura del 6% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro⁶

⁵ Sono oggetto dell'agevolazione gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, con esclusione di: veicoli e altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del TUIR; beni per i quali il DM 31 dicembre 1988 stabilisce aliquote inferiori al 6,5%; fabbricati e costruzioni; beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015; beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti (quest'ultima esclusione rappresenta una novità rispetto all'attuale disciplina). Il credito d'imposta sostituisce gli iper-ammortamenti per gli investimenti relativi a beni compresi nell'Allegato A e B alla L. 232/2016.

⁶ In sostituzione degli attuali super-ammortamenti che prevedono una maggiorazione del 30%, con tetto massimo agli investimenti pari a 2,5 milioni di euro

- ✓ per gli investimenti relativi a beni che erano oggetto di iperammortamenti (compresi nell'Allegato A alla L. 232/2016), il credito d'imposta è invece riconosciuto, solo alle imprese, nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro e nella misura del 20% tra i 2,5 milioni di euro e i 10 milioni di euro⁷. In tal caso resta necessaria la perizia, ma per beni di valore superiore a 300.000 euro (rispetto agli attuali 500.000 euro).
- ✓ per gli investimenti relativi a beni compresi nell'Allegato B alla L. 232/2016, che potevano beneficiare della maggiorazione correlata agli iperammortamenti, il credito d'imposta sarebbe riconosciuto nella misura del 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro⁸.

Il nuovo credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24⁹ in 5 quote annuali di pari importo (ridotte a 3 per gli investimenti in beni immateriali agevolabili), a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni ovvero a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione per i beni 4.0.; sono vietati la cessione e il trasferimento del credito d'imposta anche all'interno del consolidato fiscale.

Sotto il profilo soggettivo l'ambito applicativo è esteso a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato incluse stabili organizzazioni

⁷ In sostituzione degli attuali iperammortamenti che prevedono il riconoscimento di una maggiorazione del costo su cui calcolare l'ammortamento fiscale con diversi scaglioni (170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro), ma con un tetto massimo agli investimenti pari a 20 milioni di euro.

⁸ Tale misura sostituisce la maggiorazione del 40% per i beni immateriali - attualmente riconosciuta soltanto ai soggetti che beneficiano dell'iperammortamento - che, nella versione in vigore, non prevede alcun tetto massimo agli investimenti.

⁹ La compensazione del credito d'imposta non soggiace ai limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007, di cui all'articolo 34 L. 388/2000 e di cui all'articolo 31 D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010

di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito, escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, in fallimento, o soggette ad altre procedure come liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale e che siano destinatarie di sanzioni interdittive per accertata responsabilità amministrativa ex art. 9 D Lgs 231/2001.

I soggetti beneficiari devono rispettare le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e soggiacere al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

I soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. Inoltre, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni agevolative della legge di bilancio 2020. In relazione agli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B della L. 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. Viene altresì prevista una comunicazione da effettuare al Ministero dello Sviluppo economico "al solo fine di consentire al Ministero (...) di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative", le cui disposizioni attuative saranno oggetto di un prossimo decreto.

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo e innovazione (Art. 1 commi 198 - 209)

Viene introdotta una riforma del credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo "credito d'imposta R&S", con l'estensione dell'incentivo ad attività di innovazione tecnologica, anche finalizzata al raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, e di design ed ideazione estetica per i settori del Made in Italy.

Viene conseguentemente abrogata, dall'1.01.2020, la disciplina del credito d'imposta R&S, introdotta dall'articolo 3 D.L. 145/2013 e in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, un anno prima dell'ultima scadenza come prorogata dalla Legge di Bilancio 2017¹⁰. Tale normativa previgente continuerà dunque ad applicarsi, con le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2019 (L. 145/2018) con riferimento ai crediti R&S maturati nel periodo d'imposta 2019.

Il nuovo credito d'imposta presenta i seguenti principali aspetti di novità rispetto alla precedente: i) ampliamento dell'ambito applicativo oggettivo; ii) modalità di determinazione della base di calcolo del credito d'imposta fondato sui volumi di spesa e non più sul loro incremento rispetto a periodi precedenti; iii) modulazione di intensità e limiti di spesa in funzione della tipologia di attività ammissibile; iiii) fruibilità del credito d'imposta in 3 quote annuali di pari importo; iiiii) previsione dell'obbligo di comunicazione al Mise.

Il nuovo credito d'imposta, spettante per il periodo d'imposta successivo al 31.12.2019, vale a dire il 2020 per i soggetti "solari", imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dalla natura giuridica, dalla dimensione, dal regime di determinazione del reddito (inclusi,

¹⁰ Al fine di stimolare la spesa privata in Ricerca e Sviluppo per innovare processi e prodotti e garantire la competitività futura delle imprese, il DL 145/2013 aveva introdotto un credito d'imposta del 50% su spese incrementalmente in Ricerca e Sviluppo, riconosciuto fino a un massimo annuale di 20 milioni di €/anno per beneficiario e computato su una base fissa data dalla media delle spese in Ricerca e Sviluppo negli anni 2012-2014. Le spese agevolabili erano quelle relative a ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale: costi per personale altamente qualificato e tecnico, contratti di ricerca con università, enti di ricerca, imprese, start up e PMI innovative, quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio, competenze tecniche e privative industriali, sostenute nel periodo 2017-2020. Beneficiari i soggetti titolari di reddito d'impresa (imprese, enti non commerciali, consorzi e reti d'impresa), indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, incluse imprese residenti all'estero.

quindi, i soggetti in regime forfetario), varia a seconda della tipologia di investimenti agevolabili.

Le intensità del credito d'imposta e i limiti di spese ammissibili sono dunque modulati in funzione dell'ambito applicativo oggettivo, ovvero delle categorie di attività svolte:

- per le attività di ricerca e sviluppo agevolabili, in misura pari al 12% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 3 milioni di euro;
- per le attività di innovazione tecnologica¹¹, il credito d'imposta spetta, per espressa disposizione, separatamente rispetto a quello relativo alle attività di ricerca e sviluppo, in misura pari al 6% della relativa base di calcolo, ovvero pari al 10% in caso di obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro;
- per le attività di design e ideazione estetica, in misura pari al 6% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro.

¹¹ Sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili le attività (diverse da quelle di ricerca e sviluppo) finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi. Non sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari; le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente; le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti. Con un DM da pubblicarsi entro il 1° marzo, saranno definiti i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni.

Il credito, utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 del TUIR. Esso non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

L'utilizzo del credito è subordinato al rispetto di alcuni obblighi documentali: certificazione della documentazione; relazione tecnica e comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico.

Credito d'imposta per la formazione 4.0 - Proroga con modifiche (art. 1 commi 210 - 217)

Viene prevista la proroga della disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 di cui all'art. 1 commi 46 - 56 della L. 205/2017 e al DM 4.5.2018, alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (2020 per i soggetti "solari"), con alcune modifiche alla disciplina agevolativa.

Soggetti beneficiari sono tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato che rispettino alcune condizioni: rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore; corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori; l'impresa non deve essere destinataria di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 comma 2 del DLgs. 231/2000.

La misura dell'agevolazione varia in base alla dimensione:

per le piccole imprese (occupati < 50; fatturato/totale di bilancio ≤ 10 milioni di euro) l'agevolazione spetta in misura pari al 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.

per le medie imprese (occupati < 250; fatturato ≤ 50 milioni di euro e/o, totale di bilancio ≤ 43 milioni di euro), l'agevolazione spetta in

misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000,00 euro (in luogo del precedente limite di 300.000,00 euro).

per le grandi imprese, l'agevolazione spetta in misura pari al 30% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000,00 euro (in luogo del precedente limite di 200.000,00 euro).

Sono ammissibili al credito d'imposta anche le attività commissionate agli Istituti tecnici superiori.

Fermi restando i sopra indicati limiti massimi annuali, la misura del credito d'imposta è aumentata, per tutti, al 60% nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal DM 17.10.2017.

Si segnala l'eliminazione dell'obbligo di disciplinare in maniera dettagliata le attività di formazione nei contratti collettivi aziendali o territoriali depositati presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente. Occorre effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico, secondo le disposizioni che saranno oggetto di un prossimo decreto.

Agevolazioni fiscali per attività vivaistiche, di coltivazioni arboree e oleoturismo (Art. 1 commi 225, 509 e 513-514)

La legge di bilancio introduce delle agevolazioni per i settori del vivaismo, delle coltivazioni arboree e dell'oleoturismo.

Viene previsto un regime forfettario per la determinazione del reddito per le attività dirette alla commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura; per gli imprenditori agricoli florovivaistici di cui all'art. n. 2135 c.c., il reddito imponibile è determinato in misura del 10% del volume di affari; per gli altri imprenditori agricoli florovivaistici, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA il coefficiente di redditività del 5%.

Viene introdotta una maggiore deduzione fiscale delle spese sostenute per gli investimenti in nuovi impianti di colture arboree pluriennali, sulla falsariga delle agevolazioni già previste in passato per

l'acquisto di beni materiali strumentali nuovi (c.d. "superammortamenti"). Viene infatti previsto che, ai soli fini della determinazione della quota deducibile negli esercizi 2020, 2021 e 2022, a norma dell'art. 108 comma 1 del TUIR, secondo cui "le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio", le spese sostenute per gli investimenti in nuovi impianti di colture arboree pluriennali (quali la vite, l'olivo, i frutti maggiori, gli agrumi, i frutti minori, i piccoli frutti, i frutti tropicali e subtropicali e le piante forestali) sono incrementate del 20% con esclusione dei costi relativi all'acquisto di terreni.

Da ultimo, il regime forfetario previsto per l'agriturismo viene esteso all'oleoturismo, fatta eccezione per i soggetti IRES (società di capitali ed enti commerciali). In particolare, dall'1.1.2020, alle attività di oleoturismo sono estese le disposizioni di cui ai commi 502-505 dell'art. 1 della L. 205/2017 che prevede l'applicazione di un metodo forfetario per la determinazione ai fini delle imposte sui redditi, determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di tale attività, al netto dell'IVA, il coefficiente di redditività del 25%.

Abrogazione mini Ires e ritorno dell'ACE (Art. 1 commi 287 e 315)

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, e quindi dal 2019, per i soggetti "solari", è reintrodotta l'Ace, (art. 1 D.L. n. 201/2011), con l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio¹²

¹² In sintesi, l'incremento del capitale netto del capitale proprio corrisponde alla differenza tra: a) gli elementi positivi, quali utili accantonati a riserva e conferimenti in denaro, compresa la rinuncia incondizionata dei soci alla restituzione dei crediti e la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale; b) gli elementi negativi, quale la riduzione del patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo, compresa la riduzione conseguente l'acquisto di azioni proprie.

fissata all'1,3%; contemporaneamente viene abrogata la complessa e meno efficace Mini-Ires, che era stata introdotta dalla legge di Bilancio 2019, poi modificata dal decreto legge 34/2019 e che, di fatto, non risulta mai entrata in vigore.

Si applicano le norme sull'Ace (soggetti ammessi al beneficio, sistema di calcolo, utilizzo a riduzione del reddito, riporto delle eccedenze ecc.) previste dal decreto attuativo 3 agosto 2017 e le interpretazioni di prassi emanate in passato dall'Agenzia delle Entrate, salvo che il coefficiente di remunerazione viene ulteriormente ridotto all'1,3%, depotenziando ulteriormente i benefici.

La reintroduzione dell'Ace, sia i soggetti Ires che Irpef, senza soluzione di continuità rispetto al pregresso, permette di tenere conto dei precedenti incrementi netti del capitale proprio effettuati dal 2011 e fino al 2018, con termine di raffronto che resta al 31 dicembre 2010¹³. Posto quindi che il coefficiente si applica su tutto l'incremento netto del capitale proprio, e non solo sulla parte registrata nell'anno di riferimento, l'ammontare del reddito detassato è pari a 13.000 euro per

¹³ Per il 2019 per le società di capitali occorrerà valutare, nell'arco temporale che va dal 2011 al 2019 medesimo, la somma algebrica di conferimenti e versamenti dei soci, rinunce ai crediti operate da parte dei soci stessi e accantonamenti di utili a riserva (con segno più) e di riduzioni per distribuzione di riserve ai soci, per investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni e per l'effetto delle clausole antielusive ex art. 10 del DM 3 agosto 2017 (con segno meno), ed applicare a questa somma algebrica il coefficiente dell'1,3%. Per le società di persone e gli imprenditori individuali in contabilità ordinaria (l'agevolazione resta preclusa ai soggetti in contabilità semplificata o in regime forfetario), invece, la base ACE risulta dalla somma algebrica di due masse distinte: a) da una parte, la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010, entrambi assunti al lordo dei rispettivi utili d'esercizio; e b) dall'altra parte, la componente dinamica, calcolata con le regole delle società di capitali (quindi, quale differenza tra incrementi per conferimenti dei soci e accantonamenti di utili a riserva e decrementi per distribuzioni ai soci), nell'arco temporale che va dal 2016 al 2019. Si segnala che, per i soggetti IRPEF, gli utili di esercizio sono computati per maturazione, e non all'atto dell'accantonamento come invece accade per le società di capitali, per cui l'utile del 2019 va già computato nella base ACE per il 2019.

ogni milione di incremento netto, fatto che presumibilmente limiterà il beneficio a quei casi in cui le politiche di autofinanziamento dell'impresa sono state negli anni consistenti e sistematiche; il beneficio Ace è tuttavia appetibile anche ai fini Irap, poiché è possibile trasformare l'eccedenza Ace di periodo inutilizzata in credito d'imposta per pagare l'Irap, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo.

La reintroduzione dell'ACE, unitamente al nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, in luogo dei super-ammortamenti, pari al 6% del costo sostenuto, con un limite massimo di costi ammissibili di 2 milioni di euro, può offrire interessanti benefici fiscali per gli investimenti da effettuare nel 2020.

Per i soggetti Ires, infatti, l'acquisizione di un bene in autofinanziamento potrebbe consentire di ottenere un beneficio fiscale aggiuntivo a quello degli ammortamenti pari a circa il 6,3% del costo sostenuto. A titolo esemplificativo, si pensi al caso di una società che incrementi le risorse proprie nel 2020 per un milione di euro, con un beneficio correlato all'ACE che, in termini di detassazione, sarebbe pari a 13.000 euro (l'1,3%), con conseguente risparmio IRES di 3.120 euro; qualora gli stessi fondi derivanti dall'autofinanziamento venissero utilizzati per l'acquisto di un bene strumentale che in passato beneficiava del super-ammortamento, la società potrebbe altresì beneficiare del nuovo credito d'imposta di 60.000 euro, utilizzabile in compensazione di altri tributi e contributi nel modello F24 in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi. Il beneficio complessivo in termini di risparmio d'imposta ammonterebbe, quindi, a 63.120 euro (pari al 6,3% del costo dell'investimento), di cui l'impresa beneficerebbe, a livello finanziario in cinque esercizi.

Tale risparmio potrebbe essere ancora maggiore nel caso di investimenti in beni materiali ex iper-ammortizzabili (inclusi nell'Allegato A alla L. 232/2016), per i quali il nuovo credito d'imposta spetta sino ad un tetto massimo di 10 milioni di euro dei costi ammissibili, in misura pari al 40%, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, e al 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro.

Proroga del credito d'imposta per la partecipazione di PMI a fiere internazionali (art. 1 comma 300)

Viene prorogato al 2020 il credito d'imposta sulle spese sostenute dalle PMI per la partecipazione a fiere internazionali, introdotto dal cosiddetto Decreto Crescita (art. 49 del D.L. n. 34 del 2019), al fine di migliorare il livello e la qualità di internazionalizzazione delle PMI italiane.

Il credito d'imposta spetta alle imprese esistenti alla data dell'1.1.2019, per i periodi d'imposta 2019 e 2020, nella misura del 30% delle spese agevolabili fino ad un massimo di 60.000,00 euro.

Fringe benefit auto aziendali (Art. 1 commi 632-633)

Viene rideterminato il *fringe benefit* per i veicoli di nuova immatricolazione, concessi ai dipendenti in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, allo scopo di disincentivare l'utilizzo di auto inquinanti.

La misura del reddito in natura attribuita al dipendente, sempre stabilita in una percentuale dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di cui alle Tabelle ACI (al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente) viene graduata in base alle emissioni e precisamente:

- 25% per i veicoli aventi valori di emissione di anidride carbonica non superiore a 60g/km.

- 30% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 60g/km ma non a 160g/km;

- 40% per l'anno 2020 e 50% a decorrere dal 2021 per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/km ma non a 190g/km;

- 50% per l'anno 2020 e 60% a decorrere dal 2021, per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiore a 190g/km.

Le novità non riguardano i veicoli già concessi in uso promiscuo, con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020 che, pertanto, rimangono assoggettati all'attuale normativa di cui all'art. 51 comma 4 lett a) tur

per cui continua a costituire fringe benefit il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli importi eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente.

Nessuna modifica per quanto riguarda l'importo deducibile in capo all'impresa per le auto concesse in uso ai dipendenti (70% ai sensi dell'art. 164 lett b bis tuir).

Tassazione buoni pasto (Art. 1 comma 677)

La Legge di bilancio interviene sul regime fiscale dei buoni pasto di cui all'art. 51 comma 2 lett c) Tuir rendendo più conveniente l'utilizzo di quelli in formato elettronico; con decorrenza dal 1 gennaio 2020, in particolare, viene:

- elevata da 7 a 8 euro la quota non sottoposta a imposizione ove siano erogati in formato elettronico
- ridotta da 5,29 a 4 euro la quota che non concorre alla formazione del reddito di lavoro, ove siano erogati in formato diverso da quello elettronico

Per le indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto a favore dei lavoratori addetti a strutture lavorative temporanee oppure ubicate in zone prive di servizi di ristorazione viene mantenuto il limite giornaliero a 5,29 euro.

Web tax (Art. 1 comma 678)

Si modifica radicalmente la disciplina dell'imposta sui servizi digitali introdotta dalla legge di bilancio 2019 (art. 1, commi da 39 a 49 legge n. 145/2018) che entra in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2020 e va a colpire le imprese multinazionali del settore digitale con ricavi pari o superiori a 750 milioni di euro e un ammontare di ricavi derivanti da prestazione di servizi digitali non inferiore a 5,5 milioni di euro, con una tassazione del 3% sui ricavi percepiti a fronte dei servizi digitali erogati in Italia.

La disciplina dell'imposta sui servizi digitali, come modificata dalla Legge di bilancio 2020, sarà applicabile fino a quando entreranno in vigore disposizioni derivanti da accordi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

Con riferimento all'ambito di applicazione la nuova imposta si applica esclusivamente sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi di: veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi; trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia digitale¹⁴.

¹⁴ Sono esclusi i seguenti servizi: a) la fornitura diretta di beni e servizi nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale; b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario; c) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento; d) la messa a disposizione di una interfaccia digitale utilizzata per gestire: 1) i sistemi dei regolamenti interbancari previsti dal testo unico di cui al DLgs. 385/93 o di regolamento o di consegna di strumenti finanziari; 2) le piattaforme di negoziazione degli internalizzatori sistematici di cui all'art. 1 co. 5-octies lett. c) del DLgs. 58/98; 3) le attività di consultazione di investimenti partecipativi e, se facilitano la concessione di prestiti, i servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo; 4) le sedi di negoziazione all'ingrosso, di cui all'art. 61 co. 1 lett. e) del DLgs. 58/98; 5) le controparti centrali di cui all'art. 1 co. 1 lett. w-quinquies) del DLgs. 58/98; 6) i depositari centrali di cui all'art. 1 co. 1 lett. w-septies) del DLgs. 58/98; 7) gli altri sistemi di collegamento la cui attività è soggetta ad autorizzazione e l'esecuzione delle prestazioni di servizi soggetta alla sorveglianza di un'autorità di regolamentazione al fine di assicurare la sicurezza, la qualità e la trasparenza delle transazioni riguardanti strumenti finanziari, prodotti di risparmio o altre attività finanziarie; 8) la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi indicati nel punto precedente; 9) lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa. Sono comunque esclusi i servizi

Sotto il profilo soggettivo, l'imposta si applica, quando il prestatore del servizio è uno dei soggetti individuati dal comma 36 dell'art. 1 della L. 145/2018, ovvero un soggetto esercente attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, realizza congiuntamente: i) un ammontare non inferiore a 750 milioni di euro di ricavi complessivi, ovunque realizzati e da qualunque attività derivanti; ii) un ammontare non inferiore a 5,5 milioni di euro di ricavi derivanti da servizi digitali rilevanti ai fini dell'imposta e realizzati in Italia. Contemporaneamente l'utente del servizio deve essere un soggetto che si considera localizzato in Italia nell'anno solare in cui il servizio è tassabile, ai sensi del comma 40 dell'art. 1 della L. 145/2018.

L'imposta, dovuta nella misura del 3%, si applica sull'ammontare dei ricavi realizzati nel territorio dal soggetto passivo nel corso dell'anno solare, assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette; l'imponibile è dato dal prodotto dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la "percentuale rappresentativa" della parte di tali servizi collegata al territorio italiano, calcolata in base all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o di altro sistema di geolocalizzazione.

Il versamento dell'imposta va effettuato entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello con riferimento al quale l'imposta dovuta è stata calcolata, e così la dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti dovrà essere presentata entro il 31 marzo dello stesso anno. L'assolvimento di tali obblighi (dichiarazione e versamento dell'imposta) avverrà tramite nomina di un rappresentante fiscale.

Estromissione beni (Art. 1 comma 690)

La legge di Bilancio 2020 prevede ancora una volta la possibilità, per gli imprenditori individuali, di estromettere, a condizioni agevolate, gli immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa. Si tratta

"infragrupo", ossia i servizi resi a soggetti che, ai sensi dell'art. 2359 c.c., si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante.

dell'ennesima riapertura dei termini per l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale secondo la disciplina contenuta nell'art. 1 comma 121 della L. 208/2015.

Tale norma prevede che sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'operazione è dovuta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura dell'8% e che, ai fini della determinazione di tali plusvalenze è possibile assumere, in luogo del valore normale, il valore catastale dell'immobile.

L'ambito applicativo della disposizione che ha riaperto i termini dell'estromissione agevolata è circoscritto sia dal punto di vista soggettivo, sia dal punto di vista oggettivo. Sono applicabili i chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia n. 26 del 1.06.2016.

La possibilità è infatti limitata agli imprenditori individuali che possiedono e utilizzano nell'attività d'impresa immobili considerati strumentali per natura e per destinazione. Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali. L'opportunità riguarda sia gli imprenditori individuali in contabilità ordinaria, ma anche i semplificati che determinano il reddito d'impresa ai sensi dell'art. 66 TUIR.

L'imprenditore individuale deve poi essere in attività alla data del 1° gennaio 2020, cioè alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio, in modo da porre materialmente in essere l'operazione agevolata. Per contro, l'agevolazione non compete all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31.10.2019, abbia cessato la propria attività d'impresa prima dell'1.1.2020, in quanto in quel caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera privata si è già verificato.

Non è stata prevista, invece, la riapertura dei termini dell'assegnazione agevolata degli immobili per le società, seppure tale misura risulti di grande interesse per tali soggetti e sia da tempo attesa.

La disposizione subordina la possibilità dell'estromissione agevolata alla circostanza che i beni immobili oggetto dell'operazione siano posseduti alla data del 31 ottobre 2019.

L'estromissione deve essere effettuata entro il 31.5.2020 anche mediante comportamento concludente (es. annotazione nelle scritture contabili) e i relativi effetti retroagiscono all'1.1.2020, con la conseguenza che l'immobile si considera detenuto dalla persona nella sfera non imprenditoriale per l'intero anno 2020 "solare".

L'utilizzo dei beni immobili nell'ambito dell'attività d'impresa esercitata deve risultare dalle scritture contabili, quindi dal libro degli inventari, dal libro dei beni ammortizzabili o da un prospetto contenente l'indicazione dei beni estromessi e delle relative quote di ammortamento.

L'operazione risulta tassata ai fini delle imposte sui redditi con l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'8% che si applica sulla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto e il valore normale del bene, determinato con l'applicazione del criterio catastale. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva sono effettuati in misura pari al 60% entro il 30 novembre 2020 e per il rimanente 40% entro 30 giugno 2021.

Secondo la circolare n. 26/2016 dell'Agenzia delle Entrate, l'estromissione agevolata può essere effettuata anche nell'ipotesi in cui, non emergendo alcuna differenza tra il valore normale (o il valore catastale) dell'immobile estromesso ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, manchi di fatto la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva.

Per poter valutare la convenienza dell'operazione, un fattore rilevante è il trattamento IVA dell'operazione.

Nel caso in cui l'operazione sia esente da IVA, ad esempio in quanto l'immobile non è stato costruito dall'imprenditore individuale che lo estromette, l'operazione risulterà ancora più conveniente in quanto l'imprenditore individuale, che fa entrare il bene immobile nella sua sfera privata, non risulterà inciso dall'Iva che non si applica. Analogamente, nell'ipotesi in cui il fabbricato oggetto di estromissione da parte dell'imprenditore, sia stato precedentemente acquistato da un privato, non vi sarà aggravio di Iva in quanto l'estromissione sarà un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Per contro qualora l'operazione di estromissione risultasse soggetta ad Iva, ad esempio nel caso in cui l'imprenditore individuale avesse costruito il fabbricato e l'estromissione fosse effettuata non oltre i cinque anni dalla fine dei lavori, si avrebbe un rilevante aggravio dell'imposizione, dato che sarebbe comunque necessario versare l'iva ancorché non incassata, oltretutto calcolata ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, senza possibilità di fare riferimento, come ai fini delle imposte sui redditi, al valore catastale.

Un ulteriore fattore da valutare riguarda l'eventuale applicazione del meccanismo della rettifica alla detrazione previsto dall'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972; ciò rileva ad esempio nel caso in cui l'immobile oggetto di estromissione sia stato oggetto di lavori di ristrutturazione che hanno comportato una detrazione l'Iva. In tali casi, scatta la rettifica della detrazione con l'obbligo di riversare l'IVA precedentemente detratta, nella misura di tanti decimi quanti sono quelli mancanti al compimento di un decennio, con riguardo alla data di esecuzione dei lavori che hanno determinato la detrazione dell'imposta e la data oggetto di estromissione agevolata. Se, quindi i lavori fossero stati effettuati di recente, l'imprenditore dovrebbe riversare quasi integralmente l'IVA precedentemente detratta con un onere che potrebbe addirittura annullare la convenienza della estromissione.

Regime forfetario (art. 1 commi 691-692)

La legge di bilancio 2020, da un lato modifica il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 e, dall'altro, abroga l'imposta sostitutiva del 20% per ricavi e compensi fino a 100.000,00 euro (art. 1 comma 17-22 della L. 145/2018), regime quest'ultimo che avrebbe dovuto entrare in vigore dal 1 gennaio 2020.

Le modifiche al regime forfetario riguardano soprattutto i requisiti di accesso e permanenza, con l'introduzione del limite al sostenimento di spese per lavoratori e collaboratori di ammontare non superiore, nell'anno precedente, a 20.000,00 euro e l'introduzione, tra le cause ostative, del limite al possesso di redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati di ammontare non superiore, nell'anno precedente, a 30.000,00 euro.

E' anche prevista la riduzione dei termini di accertamento in caso di adesione spontanea alla fatturazione elettronica (relativamente all'intero fatturato annuo), nonché il concorso del reddito soggetto ad imposta sostitutiva ai fini della valutazione dei requisiti reddituali per la fruibilità o la determinazione di deduzioni, detrazioni o altri benefici, anche non di natura fiscale.

A seguito di tali modifiche, dal 1° gennaio 2020 sono ammessi al regime forfetario i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, contemporaneamente nell'anno precedente:

a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000;

b) hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, per lavoratori dipendenti, collaboratori anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e le spese per prestazioni di lavoro svolte dall'imprenditore o dai suoi familiari. Il nuovo limite è calcolato sulla base dell'ammontare complessivo lordo di spesa sostenuta "nell'anno precedente" per cui, per accedere o permanere nel regime nel 2020, occorre considerare le spese sostenute nel 2019.

Inoltre, pur essendo confermate le attuali cause di esclusione¹⁵, se ne aggiunge un'altra ovvero l'aver percepito, nell'anno precedente,

¹⁵ Rappresentano cause di esclusione: l'utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito (lett. a); la residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo) (lett. b); compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi (lett. c); esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività: partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR), controllo, diretto o indiretto, di srl o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (lett. d); esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o

redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, eccedenti l'importo di 30.000 euro. La verifica di tale soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato nel corso dell'anno; al riguardo rilevano esclusivamente le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario¹⁶.

Tale nuovo vincolo comporterà che molti contribuenti che nel 2019 hanno applicato il regime forfetario non lo potranno più fare il prossimo anno se sono pensionati o dipendenti¹⁷.

Secondo le nuove disposizioni, non è incompatibile lo svolgimento contestuale di un'attività autonoma in regime forfetario e di un rapporto di lavoro dipendente, a condizione che: i) l'attività autonoma non sia svolta in prevalenza nei confronti del medesimo datore di lavoro (o di soggetti a questo riconducibili); ii) i redditi di lavoro dipendente (o a questi assimilati) siano non superiori a 30.000,00 euro.

erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni (lett. d-bis).

¹⁶ E' stato precisato che dopo la cessazione del rapporto lavorativo, non devono essere percepiti redditi di pensione i quali, in quanto assimilati al reddito di lavoro dipendente, assumono rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della citata soglia; e che dopo la cessazione del rapporto lavorativo, non dev'essere intrapreso un nuovo rapporto di lavoro, ancora in essere al 31.12 dell'anno precedente (circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2016 n. 10, § 2.3).

¹⁷ Secondo le disposizioni di cui al comma 72 dell'articolo 1 della legge 190/2014, nel caso di passaggio dal regime forfetario a quello ordinario ricavi e compensi maturati nel 2019 che verranno incassati nel 2020 saranno sottoposti al regime dell'anno in cui si manifestano e cioè quando vengono incassati; la norma non brilla per chiarezza ma sembra che questi compensi non possano usufruire della detrazione forfetaria, come chiarito con circolare n. 10/2016. Le spese sostenute nell'anno di applicazione del forfetario non possono essere in nessun caso dedotte nell'anno successivo.

Aderendo in via volontaria alla fatturazione elettronica, il contribuente “forfettario” beneficia di un minor termine di decadenza dall’accertamento che viene ridotto di un anno, ciò che conferma che i forfettari non devono emettere fattura elettronica.

Infine, viene precisato che nell'ammontare del reddito, ai fini della spettanza delle detrazioni e deduzioni anche di natura non tributaria, si tiene comunque conto anche del reddito rientrante nel forfait.

Rivalutazione dei beni (art. 1 commi 696-703)

Viene prevista ancora una volta, a favore di imprese ed enti che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d’impresa e delle partecipazioni, secondo le disposizioni di cui all’art. 5 della Legge 448/2001 e successive modifiche ed integrazioni.

Sono rivalutabili i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019¹⁸, in deroga alle disposizioni di legge vigenti in materia, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Tale riedizione della rivalutazione si caratterizza per una sensibile riduzione delle aliquote di imposta sostitutiva, anche in adeguamento alla riduzione dell'Ires al 24% dal 2017: per i beni strumentali ammortizzabili (immobili, impianti, macchinari, beni immateriali) la rivalutazione si effettua pagando il 12% (contro il 16% della versione precedente) mentre per i beni non ammortizzabili (come i terreni e le partecipazioni) l'imposta è il 10% (contro il 12%). Resta ferma al 10% l'imposta per affrancare la riserva in sospensione di imposta.

¹⁸ Sono rivalutabili i beni materiali e immateriali, con esclusione dei beni “merce”, nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni, che risultano dal bilancio dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2018; la rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2020 (si tratta del bilancio al 31 dicembre 2019, per i soggetti “solari”).

Nessuna modifica circa il differimento temporale per la deduzione di ammortamenti e calcolo delle plusvalenze. Gli effetti fiscali, quindi decorrono:

- dal terzo esercizio successivo (ovvero, dal 2022, per i soggetti "solari"), con riferimento alla deducibilità dei maggiori ammortamenti, al plafond delle spese di manutenzione e alla valorizzazione dei beni ai fini della disciplina delle società non operative;

- dall'inizio del quarto esercizio successivo (ovvero, dal 1° gennaio 2023, per i soggetti "solari"), con riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze.

Novità invece per il versamento dilazionato delle imposte. È infatti ammessa la possibilità di versamenti rateali delle imposte sostitutive dovute sia per la rivalutazione e per l'eventuale affrancamento del saldo attivo, con un meccanismo di rate che dipende dall'entità delle imposte dovute. In particolare:

- ✓ se l'importo complessivamente dovuto non supera 3 milioni di euro, si può frazionare il pagamento fino a tre rate annuali, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.
- ✓ se gli importi complessivi eccedono i 3 milioni di euro, il versamento può invece essere effettuato in un massimo di sei rate di pari importo, di cui:
 - la prima entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita;
 - la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo;
 - le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata

di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

Il riferimento agli "importi complessivi" pare indicare che, per impostare il piano di rateazione, occorre riferirsi alla somma degli importi dovuti per l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione e per l'eventuale imposta sostitutiva per l'affrancamento della riserva.

Si segnala che la norma non prevede espressamente la corresponsione di interessi sulle rate successive alla prima, diversamente, ad esempio, dalla rivalutazione dei beni d'impresa perfezionata ai sensi del DL 185/2008, che prevedeva che fossero dovuti sulle rate successive alla prima gli interessi legali. Non è quindi da escludersi la rateizzazione senza interessi ciò che aumenterebbe l'appeal della misura.

Riallineamento fiscale per i soggetti IAS/IFRS (art. 1 comma 704)

La Legge di Bilancio prevede una riapertura dei termini per il riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti a bilancio relativi alle divergenze fra valori contabili e fiscali presenti nel bilancio in corso al 31.12.2018 per i soggetti IAS/IFRS, secondo le disposizioni di cui all'art. 14, legge n. 342/2000 (c.d. riallineamento)¹⁹.

Le modalità sono le stesse previste per la rivalutazione dei beni d'impresa, sia per quanto riguarda l'imposta sostitutiva dovuta che per

¹⁹ Si tratta dei disallineamenti che possono derivare, ad esempio, dalla valorizzazione al fair value di determinati asset quali immobili e altri beni materiali strumentali e beni immateriali o da precedenti operazioni straordinarie neutrali per le quali non si è optato per l'affrancamento a pagamento ex art. 176, comma 2-ter del TUIR o ex art. 15, comma 10 del DL 185/2018. Il riallineamento è ammesso con riguardo ai beni materiali (immobili, mobili iscritti in pubblici registri, impianti, macchinari, attrezzature industriali e commerciali) e immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili) e alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'art. 85, comma 3-bis del TUIR.

gli effetti del riconoscimento fiscale dei maggiori valori, fatta eccezione per i maggiori valori degli immobili, riconosciuti dal periodo d'imposta in corso all'1.12.2021.

Si rileva come la misura in esame presenti scarso appeal e ciò anche a causa del previsto differimento degli effetti fiscali; occorre inoltre segnalare come il riallineamento, pur non comportando incrementi delle poste del netto patrimoniale dell'impresa, in quanto istituito volto al riconoscimento fiscale di valori già espressi in bilancio, richiede tuttavia che un'apposita riserva sia "vincolata" in regime di sospensione d'imposta per un ammontare corrispondente ai valori da riallineare. Tale riserva è affrancabile con un'imposta sostitutiva di IRES, IRAP e di eventuali addizionali del 10%.

Differimento deduzione svalutazioni e perdite su crediti per banche e assicurazioni (art. 1 comma 712)

Viene modificato il regime transitorio previsto dall'art. 16 comma 3 - 4 e 8 - 9 del DL 83/2015 in ordine alla deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni.

Si ricorda come ai fini Ires, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015, per i soggetti "solari"), l'art. 106 comma 3 del TUIR dispone l'integrale deducibilità, nell'esercizio di imputazione a Conto economico: delle svalutazioni e delle perdite sui crediti (al netto delle rivalutazioni) vantati dagli intermediari finanziari verso la propria clientela (iscritti in bilancio a tale titolo), nonché dalle assicurazioni verso gli assicurati e delle perdite sugli stessi crediti derivanti da cessione a titolo oneroso, con una specifica disciplina transitoria²⁰.

²⁰ In via transitoria, per il primo periodo di applicazione della nuova disciplina (2015, per i soggetti "solari"), le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela, iscritti in bilancio a tale titolo (al netto delle rivalutazioni), diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso, sono risultate deducibili nel limite del 75% del loro ammontare. L'eccedenza rispetto a tale limite, nonché le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela, iscritti in bilancio a tale titolo (al netto delle rivalutazioni), diverse da quelle realizzate mediante

Analogamente, per quanto riguarda la disciplina IRAP, dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2015, gli artt. 6 e 7 del DLgs. 446/9730 sanciscono l'integrale deducibilità, nell'esercizio di imputazione a Conto economico in capo agli intermediari finanziari e alle altre società finanziarie, delle rettifiche e delle riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo; in capo alle imprese di assicurazione, delle perdite, delle svalutazioni e delle riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti degli assicurati iscritti in bilancio a tale titolo con una disciplina transitoria analoga a quella Ires²¹.

In particolare, ora, la legge di bilancio 2020 modifica tali disciplina prevedendo che la percentuale di deducibilità, pari al 12%, dello stock di svalutazioni e perdite su crediti per gli enti creditizi e finanziari, originariamente stabilita per il periodo d'imposta in corso al 31

cessione a titolo oneroso, iscritte in bilancio fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2014, e non ancora dedotte in base alla precedente disciplina, erano deducibili per: • il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2016; • l'8% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017; • il 12% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024; • il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025; • il 10% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2026.

²¹ In via transitoria, per il primo periodo di applicazione della nuova disciplina (2015, per i soggetti "solari"), le predette rettifiche, perdite, svalutazioni e riprese di valore nette sono risultate deducibili nel limite del 75% del loro ammontare. L'eccedenza rispetto a tale limite, nonché le rettifiche, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette relative ai suddetti crediti iscritte in bilancio dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2013, e non ancora dedotte in base alla precedente disciplina, risultavano deducibili per: • il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2016; • l'8% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017; • il 12% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024; • il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025; • il 10% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2026.

dicembre 2019, slitta ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai tre successivi.

Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (art. 1 comma 713)

Viene modificato il regime di deducibilità dei componenti reddituali derivanti dalle perdite attese su crediti vantati nei confronti della clientela, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dell'IFRS 9, introdotto dalla legge di bilancio 2019²². Ai fini IRES e IRAP, i suddetti componenti reddituali sono deducibili: per il 10% del loro ammontare, nel periodo d'imposta di prima adozione dell'IFRS 9 (2018, per i soggetti "solari"); e per il restante 90%, in quote costanti nei nove periodi d'imposta successivi (vale a dire, dal 2019 al 2027, per i soggetti "solari").

Con la legge di bilancio 2020, viene differita al periodo d'imposta in corso al 31.12.2028 (2028, per i soggetti "solari") la deduzione della quota del 10% prevista per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari"). Pertanto, con riferimento a tale periodo d'imposta, non spetta alcuna deduzione. Conseguentemente, ai fini della determinazione degli acconti IRES e IRAP dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari"), non si tiene conto della novità in esame.

Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali (art. 1 commi 714 - 715)

Viene modificato il regime di deducibilità delle quote di ammortamento pregresse relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate (deferred tax assets, DTA) cui si applica la disciplina

²² La disposizione interessa i soggetti che applicano l'art. 106 comma 3 del TUIR, vale a dire: • gli intermediari finanziari, come definiti dal nuovo art. 162-bis comma 1 del TUIR (es. banche e società finanziarie); • le assicurazioni, con riferimento alle svalutazioni dei crediti nei confronti di assicurati.

sulla trasformazione in crediti d'imposta, previsto dall'art. 1 comma 1079 della L. 145/2018²³.

La percentuale di deducibilità del 5% dello stock di componenti negativi riferibili alle quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, originariamente stabilita per il 2019, viene slittata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e ai quattro successivi.

Maggiorazione IRES concessionari autostradali (Art. 1 commi 716-718)

Al fine di realizzare interventi volti al miglioramento della rete infrastrutturale e dei trasporti, per i periodi di imposta 2019, 2020 e 2021, l'aliquota IRES, è maggiorata di 3,5 punti percentuali sul reddito derivante da attività svolte sulla base di concessioni autostradali, concessioni di gestione aeroportuale, autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli articoli 16 e 18, legge n. 84/1994 e concessioni ferroviarie.

Attività di formazione universitaria ai fini IRES (Art. 1 comma 721)

Ai soli fini dell'applicazione della norma che prevede l'esclusione da IRES (art. 74, c. 2, lett. a) D.P.R. n. 917/1986) si considera esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici anche l'attività di formazione

²³ Tale disposizione ha stabilito che le quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate cui si applica l'art. 2 comma 55, 56-bis, 56-bis.1 e 56-ter del DL 29.12.2010 n. 225, conv. L. 26.2.2011 n. 10 (c.d. DTA "qualificate") e che risultano non ancora dedotte (ai fini IRES e IRAP) fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, sono deducibili: per il 5% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019; per il 3% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020; per il 10% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2021; per il 12% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027; per il 5% del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2028 e al 31.12.2029.

universitaria posta in essere dalle Università non statali legalmente riconosciute che hanno ottenuto l'autorizzazione a rilasciare titoli di studio universitario aventi valore legale, non costituite sotto forma di società commerciali.

Novità fiscali in materia IVA e imposte locali

Sterilizzazione clausole IVA e accise (Art. 1 commi 2-3)

È prevista la sterilizzazione completa per il 2020 e parziale dal 2021 degli aumenti delle aliquote IVA e accise (c.d. clausole di salvaguardia).

Pertanto, non ci sarà alcun aumento delle aliquote IVA per il 2020. Invece, per gli anni successivi, si prevedono i seguenti aumenti: nel 2020 l'IVA ridotta passa dal 10 al 12% e l'IVA ordinaria dal 22% al 25%, per poi arrivare al 26,5% a decorrere dal 2022.

Inoltre, slitta dal 1° gennaio 2019 al 1° gennaio 2020 la rideterminazione delle accise sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché delle accise sul gasolio usato come carburante, sterilizzando così gli aumenti previsti per l'anno 2020 e riducendoli per gli anni successivi.

IVA per locazioni imbarcazioni da diporto (Art. 1 commi 725-726)

Con norma introdotta a seguito dell'apertura di una procedura di infrazione UE, finalizzata quindi a prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza in ambito IVA, alle operazioni effettuate a partire dal 1° aprile 2020, ai fini dell'art. 7 quater comma 1 lett e) DPR 633/72 il luogo della prestazione dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di imbarcazioni da diporto si considera effettuato al di fuori dell'Unione europea qualora attraverso adeguati mezzi di prova sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio al di fuori della Unione europea.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno individuati le modalità e i mezzi idonei a dimostrare l'effettiva fruizione e l'effettivo utilizzo del servizio al di fuori dell'Unione europea.

Modifiche imposte locali IMU-TASI (Art. 1 commi 738 e ss)

Viene rivista l'imposizione locale sugli immobili, prevedendo l'unificazione delle due imposte locali relative a IMU e TASI.

In particolare, a decorrere dal 2020, viene riscritta la disciplina della "nuova" IMU che continua a sostituire, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute sui redditi fondiari relativi a beni immobili non locati.

Rispetto alla vecchia disciplina rimangono sostanzialmente invariate le norme che regolano il presupposto impositivo, l'ambito soggettivo, la definizione di abitazione principale e relative pertinenze, le modalità di determinazione della base imponibile (salvo qualche differenza) e le fattispecie di immobili esenti (con qualche piccola differenza). Restano altresì invariate le modalità i termini di versamento, salvo introdurre modalità di pagamento telematiche, attraverso la piattaforma di cui all'art. 5 del DLgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale) e le altre modalità previste dallo stesso codice (quali PagoPA).

Le modifiche riguardano le aliquote della "nuova" IMU che ingloba la vecchia Tasi, con un'aliquota base allo 0,86% che può tuttavia essere modificata dai comuni a determinate condizioni; ulteriori aliquote sono definite nell'ambito di una griglia individuata con decreto del MEF²⁴.

²⁴ Sono previste le seguenti aliquote: per l'abitazione principale A/1, A/8 e A/9 e relative pertinenze: aliquota di base 0,5%, con detrazione di 200,00 euro (i Comuni possono deliberare l'aumento dello 0,1% o la diminuzione fino all'azzeramento); per i fabbricati rurali strumentali: aliquota di base dello 0,1% (i Comuni possono diminuirla fino all'azzeramento); per gli immobili merce (si tratta dei fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati): per gli anni 2020 e 2021 l'aliquota di base è fissata allo 0,1% (i Comuni possono deliberare l'aumento fino allo 0,25% o la diminuzione fino all'azzeramento), mentre dall'anno 2022 sono esenti; per i terreni agricoli: aliquota di base dello 0,76% (i Comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento); per gli immobili produttivi del gruppo "D": aliquota di base dello 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% allo Stato, la quota rimanente ai

Riforma riscossione enti locali (Art. 1 commi 784-815)

Viene introdotta una complessiva riforma della riscossione degli enti locali, fermo restando l'attuale assetto dei soggetti abilitati alla riscossione delle entrate locali.

La legge di bilancio, tra le altre cose, interviene sulla disciplina del versamento diretto delle entrate degli enti locali, prevedendo che tutte le somme a qualsiasi titolo riscosse appartenenti agli enti locali affluiscano direttamente alla tesoreria dell'ente; in assenza di regolamentazione da parte degli enti, disciplina puntualmente la dilazione del pagamento delle somme dovute e prevede la gratuità di trascrizioni, iscrizioni e cancellazioni di pignoramenti e ipoteche richiesti dal soggetto che ha emesso l'ingiunzione o l'atto esecutivo

Ma soprattutto introduce, anche per gli enti locali, l'istituto dell'accertamento esecutivo, sulla falsariga di quanto già previsto per le entrate erariali, che consente di emettere un unico atto di accertamento avente i requisiti del titolo esecutivo "ruolo".

In particolare, la Manovra di bilancio 2020 estende ai tributi locali ed alle entrate patrimoniali il sistema degli accertamenti esecutivi in vigore per gli accertamenti imposte sui redditi, IVA e IRAP, con decorrenza dalle annualità ancora accertabili all'1.1.2020.

Da tale data l'avviso di accertamento relativo alle imposte locali sarà quindi un titolo esecutivo e, in caso di inadempienza, le somme verranno affidate al concessionario, o poste in riscossione dal medesimo ente impositore; non sarà, quindi, più necessaria la cartella di pagamento e/o l'ingiunzione fiscale.

La riscossione, in costanza di ricorso, avverrà per la totalità di imposte e interessi richiesti, non per le sanzioni, che possono essere riscosse solo dopo la sentenza di primo grado.

Comuni (i Comuni possono soltanto aumentare l'aliquota sino all'1,06%); per gli altri immobili: aliquota di base dello 0,86% (i Comuni possono deliberare l'aumento sino all'1,06% o la diminuzione fino all'azzeramento). Per questa fattispecie, in sostituzione dell'abrogata maggiorazione TASI, i Comuni possono aumentare l'aliquota massima dell'1,06 sino all'1,14%.

Canone unico enti locali (Art. 1 commi 885-916)

Si istituisce, dal 2021, il “canone unico” patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria, per riunire in una sola forma di prelievo le entrate relative all’occupazione di aree pubbliche e la diffusione di messaggi pubblicitari.

Tale canone è destinato a sostituire la vigente disciplina della tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), dell’imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni (ICPDPA), nonché del canone per l’installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e del canone per l’occupazione delle strade.

Inoltre, si istituisce il canone unico patrimoniale di concessione per l’occupazione nei mercati, che dal 2021 sostituisce la TOSAP, il COSAP e, limitatamente ai casi di occupazioni temporanee, anche la TARI.

Altre imposte e tasse

Esenzione canone RAI contribuenti anziani (Art. 1 comma 355)

A decorrere dall'anno 2020, per i soggetti di età pari o superiore a 75 anni e con un reddito proprio e del coniuge non superiore complessivamente a 8.000 euro annui, non convivente con altri soggetti titolari di un reddito proprio, fatta eccezione per collaboratori domestici, colf e badanti, è abolito il pagamento del canone di abbonamento RAI esclusivamente per l'apparecchio televisivo ubicato nel luogo di residenza. In caso di abuso si applica la sanzione amministrativa, in aggiunta al canone dovuto e agli interessi di mora, d'importo compreso tra 500 e 2.000 euro per ciascuna annualità evasa.

Campione d'Italia (Art. 1 commi 559-580)

Viene istituita un'imposta locale sul consumo di Campione d'Italia (ILCCI) che si applica alle forniture di beni, alle prestazioni di servizi nonché alle importazioni effettuate nel territorio del comune per il consumo finale, compresa l'introduzione di beni provenienti dal territorio dell'Unione europea. Non sono assoggettate a imposta le operazioni *business to business*.

Sono soggetti passivi dell'imposta coloro che nel territorio del Comune effettuano, nell'esercizio di impresa, arti o professioni, forniture di beni e prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali; nonché i consumatori finali che effettuano importazioni nel territorio del Comune; si considera consumatore finale chi effettua acquisti di beni e servizi per finalità diverse dall'esercizio di impresa arti o professioni e chi effettua operazioni escluse dall'applicazione dell'IVA in conformità alla legge federale Svizzera.

Per quanto riguarda la territorialità per l'applicazione dell'imposta, l'operazione si considera effettuata nel territorio di Campione d'Italia per le forniture di beni, se il bene al momento della consegna o della messa a disposizione si trova nel territorio del Comune. Le prestazioni di servizi sono territorialmente rilevanti se sono rese nell'esercizio d'impresa, arti o professioni da soggetti che hanno la sede

dell'attività economica nel territorio del Comune; se rese nell'esercizio d'impresa, arti o professioni da soggetti non aventi sede nel territorio del Comune, i criteri di territorialità sono analoghi a quelli stabiliti dalla legge federale svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto.

Per le prestazioni di servizi relative a immobili ubicati a Campione d'Italia, la base imponibile è costituita dal solo costo del materiale impiegato.

L'imposta è esigibile nel momento in cui il bene è consegnato o spedito, per le forniture di beni e all'atto del pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi, con aliquote in misura pari alle percentuali stabilite dalla legge federale svizzera per l'IVA (7.7%, 3.7% e 2.5%).

La base imponibile dell'imposta è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente delle forniture di beni o al prestatore delle prestazioni di servizi secondo le condizioni contrattuali e dal prezzo di costo dei beni oggetto della fornitura, in caso di forniture di beni a titolo gratuito.

L'imposta si applica alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi effettuate a partire dall'1.1.2020. L'imposta dovuta per le operazioni poste in essere entro il 30.6.2020 è riscossa secondo termini e modalità stabiliti con decreto ministeriale.

La Legge di bilancio prevede poi le seguenti agevolazioni fiscali.

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019, è prevista, per cinque periodi di imposta, una riduzione del 50% di IRPEF/IRES ed IRAP su:

- a) redditi delle persone fisiche che non esercitano attività di impresa iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia alla data del 20.10.2019;
- b) redditi di lavoro autonomo relativi ad attività svolte in studi siti nel Comune di Campione d'Italia alla data del 20.10.2019;
- c) redditi d'impresa realizzati dalle imprese individuali, dalle società di persone e dai soggetti IRES residenti e non residenti, iscritti alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e

Agricoltura di Como e aventi la sede sociale operativa, o un'unità locale, nel comune di Campione d'Italia, alla data del 20.10.2019.

Inoltre, sino al 31 dicembre 2024, alle imprese che effettuano investimenti facenti parte di un progetto di investimento iniziale è attribuito un credito d'imposta nella misura del 50% dei costi individuati come ammissibili.

Da ultimo, a decorrere dal 1° gennaio 2020, Campione d'Italia entra a far parte del territorio italiano ai fini doganali, mentre resta non incluso ai fini IVA; si prevede infatti che dal 2020 il territorio extra-doganale è costituito dal solo territorio del comune di Livigno.

Accise sul gasolio commerciale (Art. 1 comma 630)

Sono esclusi dall'accisa agevolata sul gasolio commerciale, a partire dal 1° ottobre 2020, i veicoli appartenenti alla categoria euro 3 e inferiori. Si prevede inoltre che a partire dal 1° gennaio 2021 l'esclusione riguardi anche i veicoli appartenenti alla categoria euro 4 o inferiori.

Inoltre, vengono rimodulate e innalzate le accise gravanti sui prodotti energetici utilizzati per la produzione di energia elettrica, con un complessivo riordino all'interno del Testo Unico Accise.

Plastic tax (Art. 1 commi 634-658)

Introdotta da luglio 2020 la nuova tassa "di scopo" sul consumo di manufatti che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari, realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche monouso, cosiddetta "plastic tax".

Parallelamente, a favore delle imprese attive nel settore di produzione delle plastiche monouso (denominate Macsi) con funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari, è riconosciuto un credito d'imposta del 10% delle spese sostenute nel 2020 per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti biodegradabili e compostabili. Alle spese in attività di formazione svolte per acquisire o consolidare le conoscenze

connesse all'adeguamento tecnologico, sostenute dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, si applica, in quanto compatibile, la disciplina del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente.

La *Plastic Tax* viene introdotta nel nostro Paese con uno slittamento al primo giorno del secondo mese successivo all'emanazione del decreto attuativo (presumibilmente il 1° luglio 2020) e ridimensionata nella misura originariamente prevista.

La norma impone una tassazione sulle quantità di prodotti di plastica non biodegradabile e monouso, compresi i contenitori in tetrapack, esclusi nella precedente versione della legge. Restano esclusi dall'applicazione i prodotti in plastica compostabile e riciclata e quelli dove la componente di plastica è inferiore al 40%, in conformità alla norma UNI EN 13432:2002, nonché i dispositivi medici classificati dalla Commissione unica sui dispositivi medici, nonché i Macsi adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali.

Come imposta indiretta sulla produzione e sul consumo, l'obbligazione tributaria sorge al momento della produzione, dell'importazione definitiva ovvero dell'introduzione da altri Paesi Ue, e diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo nel territorio italiano.

Il soggetto obbligato ed il momento di esigibilità dell'imposta variano a seconda del luogo di produzione o di provenienza del manufatto

- a) per i Macsi realizzati nel territorio nazionale, il fabbricante²⁵;
- b) per i Macsi provenienti da altri Paesi dell'Unione europea, il soggetto che acquista i Macsi nell'esercizio dell'attività economica

²⁵ L'imposta sarà esigibile al momento della cessione ad altri soggetti nazionali; si pone qui il problema della configurazione del soggetto obbligato e/o delle modalità di riaddebito dell'imposta nei casi in cui il fabbricante non sia il proprietario dei beni prodotti, ma sia un mero terzo produttore.

ovvero il cedente qualora i Macsi siano acquistati da un consumatore privato²⁶;

c) per i Macsi provenienti da Paesi terzi, l'importatore all'atto dell'importazione definitiva sul territorio italiano.

Non è considerato fabbricante il soggetto che produce Macsi utilizzando, come materia prima o semilavorati, altri Macsi sui quali l'imposta sia dovuta da un altro soggetto, senza l'aggiunta di ulteriori materie plastiche.

L'imposta è fissata nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica contenuta nei Macsi e non è versata qualora l'importo dovuto a titolo di imposta sia inferiore o pari a 10 euro; la liquidazione della stessa viene effettuata sulla base di dichiarazioni trimestrali, le quali devono contenere tutti gli elementi necessari a determinare l'ammontare dell'imposta dovuta.

L'imposta non si applica, tuttavia, per le cessioni al consumo in Paesi Ue o extra Ue, per le quali sono attivabili i rimborsi di legge per cui l'imposta è integralmente restituita, rispettivamente al cedente o all'esportatore, purché la stessa sia stata riportata nella documentazione commerciale corredata dalla prova del pagamento.

Accise e imposte sui tabacchi (Art. 1 commi 659 e ss)

Aumentano le accise che gravano sui tabacchi lavorati, in particolare con l'innalzamento dell'importo dell'accisa minima e dell'onere fiscale minimo (quest'ultimo valevole per le sigarette), nonché l'importo dell'aliquota di base su tali prodotti.

Inoltre, si introduce una nuova imposta di consumo gravante sui prodotti accessori al consumo dei tabacchi da fumo, ovvero filtri e cartine, nella misura di 0,0036 euro il pezzo.

²⁶ Il caso del privato consumatore risulta più complesso, attesi gli oneri di identificazione in Italia che un cedente deve porre in essere per ottemperare agli obblighi di legge, ciò che rileva anche per le ipotesi di vendite a distanza o e-commerce.

Sugar tax (Art. 1 commi 661-676)

Viene introdotta un'imposta sul consumo di bevande analcoliche edulcorate. Per edulcorante si intende qualsiasi sostanza, di origine naturale o sintetica, in grado di conferire sapore dolce alle bevande e le "bevande edulcorate" sono prodotti finiti e prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea, condizionati per la vendita, destinati al consumo alimentare umano, ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti e aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2% in volume.

L'imposta è dovuta nella misura di 10 euro per ettolitro nel caso di prodotti finiti e di 0,25 euro per chilogrammo nel caso di prodotti predisposti a essere utilizzati previa diluizione dai seguenti soggetti:

a) dal fabbricante nazionale ovvero il soggetto nazionale che provvede al condizionamento, all'atto della cessione, anche a titolo gratuito, a consumatori nel territorio dello Stato ovvero a ditte nazionali esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita;

b) dall'acquirente, all'atto del ricevimento di bevande edulcorate, per i prodotti provenienti da Paesi appartenenti all'Unione europea;

c) dall'importatore, all'atto dell'importazione definitiva nel territorio dello Stato per le bevande edulcorate importate da Paesi non appartenenti all'Unione europea.

Le nuove disposizioni hanno effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del provvedimento attuativo, previsto entro il mese di agosto 2020 e quindi, presumibilmente dall'ottobre 2020.

IVAFE e IVIE (Art. 1 commi 710-711)

Dal 2020 viene estesa la platea dei soggetti passivi IVIE e IVAFE per gli immobili, i prodotti finanziari, i conti correnti ed i libretti di risparmio detenuti all'estero.

Sino ad ora le imposte patrimoniali in argomento erano dovute solo dalle persone fisiche residenti (anche imprenditori e lavoratori autonomi). A partire dall'1.1.2020, invece, esse saranno dovute anche

dagli enti non commerciali, compresi i trust e le fondazioni, dalle società semplici e i soggetti a queste equiparati (ex art. 5 del TUIR).

Se di norma, tali imposte patrimoniali si liquidano all'interno del quadro RW del modello REDDITI, nei casi di esonero dalla compilazione del quadro RW, quando i beni esteri sono affidati in gestione o in amministrazione ad intermediari residenti (ad esempio, società fiduciarie) ex art. 4 comma 3 del DL 167/90, questi ultimi devono applicare e versare l'imposta dovuta dal contribuente, ricevendo apposita provvista. Nel caso in cui il contribuente non fornisca la provvista, gli intermediari sono tenuti ad effettuare le segnalazioni nominative all'Amministrazione finanziaria attraverso i modelli per i sostituti d'imposta.

Imposta di fabbricazione su biomassa di canapa

A decorrere dal 1° gennaio 2020, la biomassa di canapa (*Cannabis sativa* L.), composta dall'intera pianta di canapa o di sue parti, è sottoposta ad imposta di fabbricazione applicando al prezzo di vendita le aliquote percentuali in misura pari a 12 euro per mille chilogrammi, per ogni punto percentuale (% p/p) di cannabidiolo (CBD) presente nella biomassa.

PREU e prelievo sulle vincite (Art. 1 commi 731 e ss)

A decorrere dal 1° gennaio 2020, le misure del prelievo erariale unico sugli apparecchi sono incrementate e fissate, rispettivamente:

- nel 23,85% sino al 31 dicembre 2020 e nel 24% a decorrere dal 1° gennaio 2021, delle somme giocate per le AWP (slot machine di cui all'art. 110, comma 6, lettera a, R.D. n. 773/1931);

- nel 8,5% sino al 31 dicembre 2020 e nel 8,6%, a decorrere dal 1° gennaio 2021, delle somme giocate per le VLT (video lottery di cui all'art. 110, comma 6, lettera b).

A decorrere dal 1° gennaio 2020, la percentuale delle somme giocate destinata alle vincite (pay-out) è fissata in misura non inferiore al 65% per le AWP e in misura non inferiore all'83% per le VLT.



A decorrere dal 15 gennaio 2020 il prelievo sulle vincite è fissato nel 20% per la quota delle vincite eccedenti il valore di 200 euro.