



CIRCOLARE PER LA CLIENTELA

- La Legge di bilancio per il 2020 -

15 Gennaio 2020

La Legge di bilancio 2020

Indice:

Nuova deducibilità dell'IMU	1
Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali	2
Credito d'imposta per ricerca e sviluppo e innovazione	4
Reintroduzione dell'Ace	5
Credito d'imposta per la partecipazione di PMI a fiere internazionali	5
Fringe benefits per auto aziendali	5
Rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni	6
Rivalutazione dei beni d'impresa	6
Le altre novità	7

La **Legge 27 dicembre 2019 n. 160** – *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022* (c.d. "Legge di Bilancio 2020") è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2019 e le disposizioni nella stessa contenute, salvo specifiche deroghe, sono entrate in vigore il 1° gennaio 2020. Il testo di Legge prevede oltre alla riproposizione, con alcune innovazioni, di diverse disposizioni fiscali già presenti nel sistema tributario nazionale, numerose novità di carattere fiscale riferite alle imposte dirette, indirette e ai tributi locali. Nel quadro complessivo delle modifiche previste dal testo di Legge vanno segnalate la reintroduzione dell'agevolazione dell'ACE, di fatto mai abrogata, nonché le modifiche al credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali e a quello per le attività di ricerca, sviluppo e innovazione. Vi sono poi tutta una serie di novità che, per ragioni di spazio, sono esposte in forma tabellare.

1. Nuova deducibilità dell'IMU

La *Legge di Bilancio 2020* riformula nuovamente la disciplina dell'IMU intervenendo in materia di deducibilità della stessa rispetto agli immobili strumentali, già recentemente riscritta dal D.L. n. 34 del 30.04.2019 (cosiddetto "D.L. Crescita").

Nello specifico, l'art. 1, c. 4, sostituisce integralmente l'art. 3 del "D.L. Crescita", prevedendo che per il **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018**, la **deducibilità dell'IMU per i beni immobili strumentali dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo sale al 50%**.

Il successivo comma 5 conferma che tale disposizione si applica anche all'imposta municipale immobiliare (IMI) e imposta immobiliare semplice (IMIS) previste rispettivamente dalle Province Autonome di Bolzano e Trento.

Infine, i commi da 772 e 773 della *Legge di Bilancio 2020* modificano nuovamente le percentuali di deducibilità dell'IMU degli stessi immobili aggiornate dal "D.L. Crescita" per i periodi d'imposta successivi al 31.12.2019, prevedendo che:

- per i periodi d'imposta 2020 e 2021 la percentuale di deducibilità si innalza al 60%;

- **a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 diventi a regime l'integrale deducibilità dell'IMU.**

Si segnala che, tenuto conto dello specifico richiamo normativo ai beni immobili strumentali, permane indeducibile l'IMU afferente agli immobili patrimonio e agli immobili merce.

Infine, si ricorda che l'IMU risulta deducibile ai fini delle imposte dirette secondo il "*principio di cassa*", mentre resta esclusa la sua deduzione ai fini IRAP.

2. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

L'articolo 1, commi da 184 a 197, della *Legge di Bilancio 2020* introduce un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi in luogo dei cosiddetti super e iper ammortamenti, dai quali vengono mutuati i principali requisiti e condizioni di accesso al beneficio fiscale. L'agevolazione si sostanzia, pertanto, in un credito d'imposta correlato alla natura dell'investimento ed all'entità degli stesso, utilizzabile in compensazione di tributi e contributi mediante Modello F24.

I soggetti beneficiari

Possono beneficiare del credito d'imposta le imprese residenti nel territorio dello Stato indipendentemente:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza;
- dalla dimensione;
- dal regime di determinazione del reddito.

Risultano, invece, escluse dalla nuova agevolazione, ai sensi del comma 186 della *Legge di Bilancio 2020*, le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa o di altre procedure concorsuali previste dalla legge fallimentare.

In ogni modo, l'ammissione al credito d'imposta risulta subordinata:

- al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

I beni agevolabili

Al pari di quanto previsto dalla vecchia disciplina dei super e iper ammortamenti, il credito d'imposta spetta agli investimenti in beni:

- materiali e immateriali (quest'ultimi qualora interconnessi a beni "4.0");
- strumentali;
- nuovi;
- situati in strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Restano, pertanto, esclusi i beni merce, i beni materiali di consumo, nonché i veicoli e gli altri mezzi di trasporto diversi dagli autocari, i fabbricati e le costruzioni e i beni per il quale il D.M. 31.12.88 stabilisce un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%.

Conformemente a quanto già previsto per i super e iper ammortamenti, in relazione agli investimenti in beni di cui all'Allegato A e B della Legge n. 232/2016, le imprese sono tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispetti albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato da cui risulti che le caratteristiche tecniche dei beni sono ricomprese tra gli Allegati A e B e che gli stessi sono interconnessi al sistema aziendale. Per i beni di valore inferiore a 300.000 euro, in luogo della perizia risulta sufficiente una mera dichiarazione da parte del legale rappresentante.

L'ambito temporale

La nuova agevolazione riguarda gli investimenti effettuati a decorrere dall'**1.1.2020 al 31.12.2020** o nel termine "lungo" del 30.06.2021 a condizione che entro la data del 31.12.2020:

- l'ordine d'acquisto sia stato accettato dal venditore;
- sia stato eseguito il pagamento a titolo di acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Trattasi, pertanto, di una disposizione a carattere transitorio che in assenza di proroghe cesserà i propri effetti spirato l'arco temporale di utilizzo dei beni acquistati nel corso del 2020 (o nel termine "lungo"). Questo aspetto non appare di particolare lungimiranza, perché non consente un adeguato tax planning alle imprese.

Si segnala che il nuovo credito d'imposta non si applica ai beni acquistati nel termine "lungo" del 30.06.2020 e 31.12.2020 introdotto rispettivamente dal D.L. n. 341/2019 e dalla precedente *Legge di Bilancio 2019* per i beni soggetti all'agevolazione del super e iper ammortamento, per i quali si continuano ad applicare le rispettive disposizioni e connesse agevolazioni.

Modalità di acquisizione

Pur in assenza di specifica disposizione in merito alla modalità di effettuazione degli investimenti, si ritiene che la nuova agevolazione dovrebbe spettare, analogamente a quanto previsto dal super e iper ammortamento, ai beni:

- acquistati a titolo di proprietà;
- in leasing;
- realizzati in economia;
- realizzati mediante appalto.

Misura dell'agevolazione

Il comma 187, riprendendo quanto previsto dalle previgenti disposizioni in materia di investimenti agevolabili, prevede tre differenti agevolazioni a seconda della natura dei beni oggetto di investimento:

- beni che potevano beneficiare dei super-ammortamenti;
- beni ad alto contenuto tecnologico "4.0" che potevano beneficiare degli iper-ammortamenti (beni di cui all'Allegato A alla Legge n. 232/2016);
- beni immateriali interconnessi a beni ad alto contenuto tecnologico "4.0" (beni di cui all'Allegato B alla Legge n. 232/2016).

Di seguito, per ciascuna tipologia di investimento, viene riepilogata la misura e i relativi limiti dell'agevolazione:

Tipologia investimento	Limite agevolabile	Credito d'imposta
Beni strumentali nuovi	Tetto massimo dei costi ammissibili pari a 2 milioni di euro	Credito d'imposta del 6%
Beni materiali ad alto contenuto tecnologico (di cui all'Allegato A alla Legge n. 232/2016)	Tetto massimo dei costi ammissibili pari a 10 milioni di euro	• Credito d'imposta del 40% per investimenti fino a 2,5 milioni di euro • Credito d'imposta del 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro
Beni immateriali interconnessi (di cui all'Allegato B alla Legge n. 232/2016)	Tetto massimo dei costi ammissibili pari a 700 mila euro	Credito d'imposta del 15%

Tale credito risulta utilizzabile a decorrere dall'anno successivo di entrata in funzione dei beni materiali "ordinari" o di avvenuta interconnessione per i beni "4.0".

Si segnala che il credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il Modello F24, spetta nei seguenti termini:

- per i beni materiali (sia "ordinari" che "4.0") in **5 quote annuali di pari importo**;
- per i soli investimenti in beni immateriali in **3 quote annuali di pari importo**.

Inoltre, non risulta soggetto agli ordinari limiti di compensazione previsti per i crediti da quadro RU del Modello Redditi (pari ad € 250.000) e del limite generale annuale di compensazione nel Modello F24 (pari ad € 700.000). Tuttavia, non può risultare oggetto di cessione o trasferimento, neppure all'interno del consolidato fiscale.

Il credito risulta cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, qualora tale cumulo non porti al superamento del costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dei beni materiali e immateriali agevolabili.

Diversamente da quanto previsto per i super e iper ammortamenti, il comma 193 della *Legge di Bilancio* introduce un "periodo di sorveglianza" in merito alla disponibilità e utilizzo del bene, ovvero prevede che in caso di cessione del bene o destinazione dello stesso a strutture produttive situate all'estero (anche se appartenenti al medesimo soggetto) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto. Pertanto, salvo eventuali investimenti sostitutivi in beni dalle medesime o superiori caratteristiche, al fine di non attivare la *recapture* dell'eventuale credito d'imposta già utilizzato, occorrerà mantenere i beni agevolati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo all'effettuazione dell'investimento.

Infine, si segnala che:

- la fattura e gli altri documenti relativi all'acquisto dei beni agevolabili dovranno riportare l'espresso riferimento alla specifica disposizione, ovvero "*Bene agevolabile ai sensi dell'art. 1 co. 185 della Legge di Bilancio 2020*";
- la società che effettua l'investimento risulta tenuta ad effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico con il solo fine di consentire al Ministero di monitorare e valutare l'andamento e la diffusione delle misure agevolative legate a Industria 4.0. Un apposito DM illustrerà modalità, contenuti e termini della comunicazione, la quale tuttavia, non dovrebbe inquadrarsi come istanza preventiva per la fruizione dell'agevolazione.

3. Credito d'imposta per ricerca e sviluppo e innovazione

La *Legge di Bilancio 2020*, ai commi 198-209, ha introdotto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, tre nuovi crediti d'imposta per:

- ricerca e sviluppo
- innovazioni tecnologiche
- altre attività innovative

in sostituzione dell'agevolazione precedentemente prevista dall'art. 3 del D.L. 145/2013 (Bonus R&S), originariamente destinata a cessare di produrre effetti a partire dal 2021 che, invece, perderà efficacia già a partire dal 2020.

Si evidenzia fin d'ora che l'orizzonte temporale di intervento della nuova agevolazione è, attualmente, circoscritto ad un anno e tale previsione non incentiva la pianificazione temporale degli investimenti; inoltre, la diversità fra i vari crediti d'imposta potrebbe generare una certa confusione tra gli operatori; pertanto si attendono chiarimenti operativi con il decreto attuativo da emanare entro marzo 2020.

Nello specifico, è stata prevista l'introduzione di crediti d'imposta, assunti al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, ragguagliati ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi, in misura pari al:

- **12%** della base di calcolo e nel limite massimo di 3 milioni di euro, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, ossia per le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico (**comma 200 e 203**);
- **6%** e nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, per le attività di innovazione tecnologica (diverse da quelle indicate nel comma 200), finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati; se, invece, le attività sono destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito è riconosciuto in misura pari al **10%**, sempre nel limite massimo di 1,5 milioni di euro (**commi 201 e 203**).
- **6%** e nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, per le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafo, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari (**commi 202 e 203**).

In particolare, la disposizione di cui al comma 201 ha precisato che 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'eco-compatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi*".

Non sono, invece, considerate attività di innovazione tecnologica agevolabili le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti o le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da altri simili presenti sullo stesso mercato concorrenziale per elementi estetici o secondari, né le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, sono considerate ammissibili, in varia misura e in presenza di talune condizioni, le spese per il personale nella misura del **150%** del loro ammontare, le quote di ammortamento o i canoni di locazione finanziaria o semplice nella misura del 30% delle spese per il personale, le spese per contratti di ricerca extra-muros, le spese per servizi di consulenza nel limite del 20% delle spese per il personale, nonché le spese per materiali e forniture nella misura del 30% delle spese per il personale o delle spese per i contratti di ricerca.

Il credito d'imposta sarà utilizzabile in compensazione in **tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dai commi 204 e 205. Esso non concorre alla formazione del reddito d'impresa ai fini IRES e IRAP.

Sarà, inoltre, necessario effettuare una specifica comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico al fine di consentire a quest'ultimo di effettuare attività di monitoraggio della diffusione delle misure agevolative con modalità ancora da determinare con apposito decreto.

Infine, secondo quanto previsto dai commi 205 e 206, continua a essere richiesto che l'effettivo sostenimento dei costi sia oggetto di certificazione e che le imprese beneficiarie predispongano o acquisiscano una relazione

tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione.

4. Reintroduzione dell'ACE

Il comma 287 dell'articolo 1 reintroduce, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari"), l'incentivo alla patrimonializzazione delle imprese previsto dall'articolo 1 del D.L. 201/2011 (c.d. "**Aiuto alla Crescita Economica**" o "**ACE**"), di fatto abrogando l'articolo 1, c. 1080 della L. n. 145/2018 che ne aveva sancito lo scorso anno la soppressione.

Contestualmente viene prevista l'abrogazione della c.d. "mini IRES" (art. 2, co. 1 - 8 del D.L. n. 34/2019), agevolazione anch'essa legata alla capitalizzazione delle imprese che, di fatto, non ha mai trovato applicazione concreta.

Viene ridotta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio prevista dall'art. 1, c. 3 del D.L. n. 201/2011, che passa dalla misura dell'1,5% originariamente prevista per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2018 e successivi alla **misura dell'1,3%**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari").

5. Credito d'imposta per la partecipazione di PMI a fiere internazionali

L'art. 1 co. 300 della *Legge di Bilancio 2020* sostituisce il testo normativo di cui all'art. 49 c. 1 del D.L. n. 34/2019 convertito, prorogando al biennio 2020/2021 il **credito d'imposta per le PMI che partecipano a fiere internazionali** che si svolgono sia all'estero che in Italia.

Pertanto, con riferimento all'ambito soggettivo ed in attesa di ulteriori chiarimenti, l'agevolazione spetta alle PMI ossia alle imprese esistenti alla data del 1.01.2019 che abbiano:

- un numero di dipendenti inferiore alle 250 unità;
- un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro ovvero un totale di bilancio (stato patrimoniale) non superiore a 43 milioni di euro.

Per quanto attiene le spese agevolabili il c. 2 dell'art. 49 del suddetto Decreto fa riferimento ai costi sostenuti per la partecipazione a fiere internazionali quali **l'affitto e l'allestimento di spazi espositivi nonché le attività pubblicitarie di promozione e comunicazione connesse**.

Per il sostenimento di dette spese, viene riconosciuto un credito d'imposta pari al **30%**, fino ad un massimo di euro **60.000,00**, dei costi sostenuti. Inoltre è stabilito che il credito viene riconosciuto:

- fino ad esaurimento dell'importo massimo pari ad euro **10 milioni** per l'anno 2020;
- fino ad esaurimento dell'importo massimo pari ad euro **5 milioni** per l'anno 2021;
- nel rispetto delle condizioni degli aiuti "de minimis".

Ai fini del riconoscimento, il credito d'imposta in questione è oggetto di un'apposita istanza e può essere utilizzato esclusivamente in compensazione mediante modello F24 (anche in un'unica soluzione).

Il meccanismo di assegnazione avviene secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande.

Le disposizioni applicative dell'agevolazione sono rimesse ad un decreto ministeriale (non ancora emanato) che riguarderà in particolare:

- le tipologie di spese ammesse al beneficio, nell'ambito di quelle presenti al c. 2 dell'art. 49 del D.L. n. 34/2019;
- la procedura per l'ammissione al beneficio, che avviene secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande, nel rispetto dei limiti previsti al c. 1 dell'art. 49 del D.L. n. 34/2019;
- l'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore per cui è ammesso il credito di imposta;
- le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta, ai sensi dell'art. 1 c. 6 del D.L. n. 40/2010.

6. Fringe benefits per auto aziendali

L'art. 1 co. 632 - 633 della *Legge di Bilancio 2020* sostituisce il testo normativo di cui all'art. 51 co. 4 lett. a) del TUIR con riferimento alla determinazione dei fringe benefits **per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti**. La novità si applica ai contratti stipulati solo **a partire dal 1° luglio 2020**. Pertanto, con riferimento ai contratti sottoscritti

fino al 30 giugno 2020 rimane in vigore il vecchio testo normativo secondo cui per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente costituisce fringe benefit il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15 mila Km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto o corrisposto dal dipendente.

La nuova versione dell'art. 51 c. 4 lett. a) del TUIR parametrizza, invece, la percentuale di determinazione del fringe benefit al livello di emissioni di anidride carbonica ovvero per i veicoli:

- con valori di emissione di CO₂ non superiori a 60 g/km, si assume il 25% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15 mila Km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto al dipendente;
- con valori di emissione di CO₂ superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km, la percentuale è pari al 30%;
- con valori di emissione di CO₂ superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la percentuale è pari al 40% per l'anno 2020 e al 50% a decorrere dal 2021;
- con valori di emissione di CO₂ superiore a 190 g/km, la percentuale è pari al 50% per l'anno 2020 e al 60% a decorrere dal 2021.

7. Rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni

L'articolo 1, commi 693-694 della *Legge di bilancio 2020* ha nuovamente riaperto i termini per la rivalutazione delle partecipazioni in società non quotate (qualificate e non) e dei terreni detenuti non in regime di impresa da parte di persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti alla data del 1.01.2020.

Il termine entro il quale provvedere alla redazione ed all'asseverazione della perizia di stima e al versamento dell'imposta sostitutiva è fissato al **30.06.2020**. Resta, inoltre, aperta la possibilità di optare per il versamento rateale dell'imposta sostitutiva. In questo caso, la prima rata dovrà essere versata entro il 30.06.2020 e le successive entro il 30.06.2021 e 30.06.2022, maggiorate degli interessi del **3%** annuo.

La proroga in argomento prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica dell'**11%**, sia relativamente alla rivalutazione dei terreni, che delle partecipazioni.

Infine, nel caso in cui il contribuente abbia già beneficiato dell'agevolazione e intenda avvalersi di un'ulteriore rivalutazione delle partecipazioni o dei terreni posseduti:

- non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione;
- potrà scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rivalutazione.

8. Rivalutazione dei beni d'impresa

Con l'articolo 1, c. 696 - 704 della *Legge di bilancio 2020* viene riproposta la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa nel bilancio successivo a quello in corso al 31.12.2018 (bilancio al 31.12.2019, per i soggetti "solari").

I beni rivalutabili, che devono risultare dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2018, sono i seguenti:

- beni materiali (compresi gli immobili) e immateriali, esclusi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa;
- partecipazioni in società controllate o collegate, purché costituenti immobilizzazioni finanziarie.

La rivalutazione deve riguardare obbligatoriamente tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, da individuarsi nel bilancio in cui si effettua la rivalutazione secondo il D.M. n. 162/2001.

Sui maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della rivalutazione dovrà essere versata un'imposta sostitutiva in misura pari al:

- **12%** per i beni ammortizzabili;
- **10%** per i beni non ammortizzabili.

Si segnala, dunque, una significativa riduzione delle aliquote rispetto il passato, in quanto le ultime leggi di rivalutazione prevedevano coefficienti fissati, rispettivamente, nella misura del 16% e del 12%.

Un'ulteriore differenza rispetto gli anni precedenti è data dalla possibilità di versare l'imposta sostitutiva in più soluzioni, ossia:

- per importi complessivi sino a **3 milioni di euro**, in un massimo di tre rate annuali di pari importo;
- per importi complessivi oltre i **3 milioni di euro**, in un massimo di sei rate di pari importo da corrispondere in tre anni, 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.

I maggiori valori iscritti in bilancio sono riconosciuti ai fini fiscali:

- in linea generale, a decorrere dal **terzo esercizio successivo a quello nel quale la rivalutazione è eseguita** (2022 per i soggetti solari);
- ai soli fini della determinazione delle plusvalenze, dall'inizio del **quarto esercizio successivo** (01.01.2023 per i soggetti solari).

La riserva di rivalutazione iscritta in contropartita al bene rivalutato è in sospensione di imposta e potrà essere affrancata mediante il versamento di una imposta sostitutiva del **10%**.

9. Le altre novità

Argomento	Le altre novità introdotte dalla L. n. 160/2019
DETRAZIONE FISCALE PER INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA (Comma 175)	Viene disposta la proroga della detrazione IRPEF/IRES in relazione alle spese sostenute fino al 31.12.2020 in relazione agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti di cui ai co. 344 – 349 dell'art. 1 della L. n. 296/2006. In generale spetta una detrazione nella misura del 65% per le spese sostenute dal 6.06.2013 al 31.12.2020, salvo per alcuni interventi per cui spetta una detrazione nella misura del 50%.
DETRAZIONE FISCALE PER RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA E ACQUISTO DI MOBILI (Comma 175)	Viene disposta altresì la proroga della detrazione IRPEF del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis c. 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000,00 euro per unità immobiliare. Rimangono ferme le ulteriori disposizioni contenute nel citato art. 16-bis del TUIR. Viene inoltre prorogato, con riferimento alle spese sostenute nel 2020, il c.d. "bonus mobili"¹. A tal fine, rilevano gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati dal 1° gennaio 2019.
MODIFICA ALLA DISCIPLINA DEGLI INCENTIVI PER GLI INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE E EFFICIENZA ENERGETICA (Comma 176)	Vengono disposti dal 1° gennaio 2020: • l'eliminazione della possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi antisismici; • la permanenza dello sconto sul corrispettivo per gli interventi di riqualificazione energetica, 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; • la soppressione della cessione della detrazione IRPEF derivante dall'esecuzione dagli interventi di recupero edilizio da cui si ottiene un risparmio energetico di cui all'art. 16-bis c. 1 lett. h) del TUIR.
CREDITO D'IMPOSTA FORMAZIONE 4.0 (Commi da 210 a 217)	Nel prorogare al 2020 il credito d'imposta alle imprese che effettuano spese di formazione 4.0 introdotto dalla Legge di Bilancio 2018, vengono introdotte alcune novità. In particolare, oltre a richiamare i requisiti di regolarità contributiva, assistenziale e sicurezza previsti per il credito da investimenti in beni strumentali nuovi, si rimodula la determinazione dell'agevolazione. Fermo restando la misura del credito in funzione della dimensione dell'impresa, sono stati infatti innalzati i limiti massimi del beneficio fiscale. Il credito d'imposta spetta pertanto al 50% delle spese nel limite massimo di euro 300 mila per le piccole imprese e del 40% e 30% rispettivamente per le medie e grandi imprese, entro un limite massimo di euro 250 mila per ciascuna. Si segnala che, in caso di formazione effettuata a favore di lavoratori svantaggiati, l'aliquota risulta

¹ Art. 16 c. 2 del D.L. n. 63/2013 convertito.

	innalzata al 60% a prescindere dalla dimensione dell'impresa, Con riferimento, invece, alla modalità di utilizzo del credito, può essere fruito dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese esclusivamente in compensazione mediante Modello F24. Infine viene meno l'obbligo di disciplinare lo svolgimento delle attività di formazione nei contratti collettivi, tuttavia viene introdotta la comunicazione ai soli fini informativi al Ministero dello Sviluppo Economico al pari di quanto previsto per il nuovo credito d'imposta da investimento in beni strumentali.
RIMODULAZIONE ONERI DETRAIBILI IN BASE AL REDDITO (Commi 629 e 692)	Le detrazioni previste dall'art. 15 del TUIR 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. Se il reddito complessivo supera i 240.000,00 euro le detrazioni non spettano. La detrazione compete, invece, per l'intero importo a prescindere dall'ammontare del reddito complessivo: • per gli oneri di cui al co. 1 lett. a) e b) e co. 1-ter dell'art. 15 del TUIR ovvero 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 co. 1 lett. c) dell'art. 15 del TUIR.
IMPOSTA SUL CONSUMO DEI MANUFATTI IN PLASTICA CON SINGOLO IMPIEGO (c.d. "PLASTIC TAX") (Commi da 634 a 658)	Viene istituita l'imposta sul consumo di manufatti aventi funzione di contenimento, protezione o consegna di merci e prodotti alimentari, realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche monouso (Macsi) (c.d. "plastic tax"). L'imposta si applica nella misura di 0,45 euro per ogni Kg di materia plastica contenuta nel manufatto e l'accertamento viene effettuato sulla base delle dichiarazioni trimestrali, che devono contenere tutti gli elementi necessari alla determinazione dell'imposta. Il soggetto obbligato e il momento di esigibilità dell'imposta variano a seconda del luogo di produzione o di provenienza del manufatto: • se questo è realizzato in Italia, l'imposta grava sul fabbricante e sarà esigibile al momento della cessione ad altri soggetti nazionali; • se il manufatto proviene da altri Stati UE, l'onere ricade sul cessionario all'atto dell'acquisto nell'esercizio della propria attività o sul cedente all'atto della cessione a privati; • se il manufatto proviene da Paesi extra-UE, l'imposta grava sull'importatore all'atto dell'importazione definitiva in Italia. <u>L'imposta entrerà in vigore soltanto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione</u>, entro maggio 2020, <u>del decreto attuativo</u> che definirà i confini operativi dell'imposta.
IMPOSTA SUL CONSUMO DI BEVANDE CON ZUCCHERI AGGIUNTI (c.d. "SUGAR TAX") (Commi da 661 a 676)	La c.d. "sugar tax" è un'imposta sul consumo di bevande analcoliche e succhi di frutta contenenti edulcoranti aggiunti, di importo pari a 10,00 euro per ettolitro sui prodotti finiti, e 0,25 euro per kg sui prodotti da consumarsi previa diluizione (come gli sciroppi), con effetti dal primo giorno del secondo mese successivo dalla pubblicazione del decreto del MEF da emanarsi entro agosto 2020, che definirà i confini applicativi dell'imposta. I soggetti obbligati al pagamento devono essere registrati presso l'Agenzia delle Dogane. Il pagamento avverrà mensilmente su base dichiarativa in dogana, con applicazione di sanzioni pari al 30% dell'imposta dovuta in caso di

	ritardato pagamento (e non inferiore a 250 euro) e pari al doppio fino al decuplo della stessa in caso di mancato adempimento (non inferiore a 500 euro). I dubbi interpretativi della norma riguardano la corretta individuazione del soggetto obbligato (se il fabbricante o il soggetto che procede al condizionamento); ulteriori difficoltà applicative derivano dalla circostanza che il contenuto complessivo di edulcorante andrà determinato facendo riferimento al "potere edulcorante", da determinare con decreto ancora da emanarsi.
BUONI PASTO PER MENSE AZIENDALI (Comma 677)	Sostituendo l'art. 51 c. 2 lett. c) del TUIR, vengono modificati i limiti di esclusione dal reddito di lavoro dipendente dei buoni pasto, rendendo più conveniente l'utilizzo di quelli in formato elettronico. In particolare, dall'1.01.2020, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le prestazioni sostitutive di mensa sotto forma di "buoni pasto" fino all'importo complessivo giornaliero di: • 4,00 euro per i buoni pasto cartacei (in luogo del precedente limite di 5,29 euro); • 8,00 euro per i buoni pasto elettronici (in luogo del precedente limite di 7,00 euro). Resta tuttavia fermo il principio di cassa allargato per i lavoratori dipendenti, per cui nel caso in cui il dipendente riceva i buoni pasto maturati nel 2019 entro il 12.1.2020, questi si considerano percepiti nel 2019, dovendo fare riferimento quindi ai "vecchi" limiti di esenzione.
IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI (c.d. WEB TAX) (Comma 678)	Viene disposta l'entrata in vigore, a decorrere dall'1.1.2020, della nuova "imposta sui servizi digitali" (c.d. "web tax") già introdotta dalla Legge di bilancio 2019, senza però entrare mai concretamente in vigore. L'imposta si applica nella misura del 3% sui ricavi derivanti da servizi digitali effettuati a favore di utenti localizzati in Italia da parte di imprese o gruppi di imprese che sviluppano un volume complessivo di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni derivanti da servizi digitali realizzati in Italia, con esclusione del servizio elettronico indiretto, cioè quello in cui i mezzi elettronici servono solo ai fini dell'ordine, ma l'oggetto del contratto è un bene materiale. Il versamento dell'imposta è dovuto entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello con riferimento al quale l'imposta dovuta è stata calcolata. Inoltre, i soggetti passivi sono tenuti alla presentazione, entro il 31 marzo dell'anno solare successivo a quello con riferimento al quale la dichiarazione viene presentata, della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti.
ESTROMISSIONE DEGLI IMMOBILI POSSEDUTI DAGLI IMPRENDITORI INDIVIDUALI (Comma 690)	Viene riproposta la possibilità per gli imprenditori individuali di procedere all'estromissione dell'immobile strumentale, seguendo un'impostazione analoga a quella contenuta nell'articolo 1, comma 121 della L. n. 208/2015. Tra gli immobili agevolabili rientrano quelli strumentali per natura e per destinazione, mentre sono esclusi gli immobili merce e quelli che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali. Tale estromissione comporta il realizzo di una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato (articolo 86, comma 3 del Tuir). Il regime agevolativo in questione permette: • l'assoggettamento della plusvalenza ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%;

	- la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale. Il pagamento dell'imposta sostitutiva dovrà avvenire: - per il 60% entro il 30.11.2020; - per il restante 40% entro il 30.06.2021. Si segnala, infine, che l'estromissione dovrà avvenire tra l'1.1.2020 e il 31.5.2020, mentre i relativi effetti decorrono dall'1.1.2020.
ESTENSIONE DELL'AMBITO SOGGETTIVO DI IVIE ED IVAFE (Commi 710 – 711)	A partire dall'1.1.2020 le imposte patrimoniali sugli immobili ed attività finanziarie detenute all'estero, oltre che dalle persone fisiche residenti in Italia, dovranno essere versate: - dagli enti non commerciali, tra cui anche i trust e le fondazioni; - dalle società semplici e gli enti alle stesse equiparati (ex articolo 5 del Tuir).
DEDUCIBILITÀ DELLE SVALUTAZIONI E PERDITE SU CREDITI DI BANCHE E ASSICURAZIONI - MODIFICHE AL REGIME TRANSITORIO (Comma 712)	Viene modificato il regime transitorio previsto dall'art. 16, c. 3 - 4 e 8 - 9 del D.L. 83/2015 in ordine alla deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni. In particolare, è previsto che la deduzione ai fini IRES e IRAP della quota del 12% originariamente spettante per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari") sia differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e ai tre successivi (2022, 2023, 2024 e 2025 per i soggetti "solari"). Pertanto nessuna deduzione è riconosciuta con riferimento al 2019.
DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE ATTESE SU CREDITI IN SEDE DI PRIMA APPLICAZIONE DELL'IFRS 9 - MODIFICA AL REGIME TRANSITORIO (Comma 713)	Viene modificato il regime di deducibilità delle perdite su crediti vantati nei confronti della clientela da parte di intermediari finanziari e imprese assicurative, iscritte in bilancio in sede di prima applicazione dell'IFRS 9, ai sensi dell'art. 1, co. 1067 e 1068 della L. 145/2018. In particolare, è previsto che la deduzione ai fini IRES e IRAP della quota del 10% originariamente spettante per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari") sia differita al periodo d'imposta in corso al 31.12.2028 (2028, per i soggetti "solari"). Pertanto nessuna deduzione è riconosciuta con riferimento al 2019.
DEDUCIBILITÀ DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO DELL'AVVIAMENTO E DELLE ALTRE ATTIVITÀ IMMATERIALI - MODIFICA AL REGIME TRANSITORIO (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 (<i>deferred tax assets</i>, DTA) cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta, prevista dall'art. 1, co. 1079 della L. 145/2018. In particolare, la deduzione ai fini IRES e IRAP della quota del 5% originariamente spettante per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari") è differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31.12.2025 e ai quattro successivi (2025, 2026, 2027, 2028 e 2029 per i soggetti "solari"). Pertanto nessuna deduzione è riconosciuta con riferimento al 2019.
ADDIZIONALE IRES SU REDDITI DERIVANTI DALLO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ DI CONCESSIONE (Commi 716 – 718)	Viene introdotta, per i periodi di imposta 2019, 2020 e 2021, un'addizionale IRES del 3,5% 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 della L. 28.1.94, n. 84; • concessioni ferroviarie.
ESENZIONI FISCALI PER UNIVERSITA' NON STATALI (Comma 721)	Viene sancita l'esenzione dal reddito d'impresa dell'attività di formazione universitaria esercitata dalle Università private legalmente riconosciute e non costituite sotto forma di società commerciali. La norma stabilisce, infatti, che ai fini dell'applicazione dell'art. 74 comma 2 del TUIR, si considera esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici non soggetto ad imposta anche l'attività di formazione 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.
UNIFICAZIONE IMU E TASI (Commi da 738 a 782)	Viene abrogata la TASI, il cui ambito di applicazione è sostanzialmente assorbito dalla disciplina dell'IMU. Tenuto conto delle novità in tema di deducibilità dell'IMU introdotte dalla stessa Legge di Bilancio 2020, considerata la previgente integrale deducibilità della TASI ai fini delle imposte dirette e IRAP, l'accorpamento delle due imposte comporterà una penalizzazione in termini di maggior carico fiscale fintantoché l'IMU non diventerà integralmente deducibile (ovvero a decorrere dal periodo d'imposta 2022).
ATTIVITA' DI RISCOSSIONE DEI TRIBUTI DEGLI ENTI LOCALI (Comma 792)	Con riguardo alle attività di riscossione dei tributi delle Regioni, Province e Comuni, viene previsto che gli avvisi di accertamento dei tributi emessi dagli enti locali a partire dal 1.01.2020, anche con riferimento a rapporti già pendenti alla stessa data, nonché i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, entro il termine di presentazione del ricorso, ovvero entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, altrimenti detti avvisi di accertamento acquisteranno efficacia di titolo esecutivo senza la preventiva notifica della cartella di pagamento o dell'ingiunzione fiscale (come già avviene in tema di riscossione di imposte dirette, IRAP e IVA). Gli avvisi di accertamento non sono suscettibili di acquistare efficacia di titolo esecutivo quando sono stati emessi per somme inferiori a 10 euro, mentre per il recupero di importi fino a 10.000 euro, dopo che l'atto è divenuto titolo esecutivo, prima di attivare una procedura esecutiva e cautelare gli enti devono inviare un sollecito di pagamento con cui si avvisa il debitore che il termine indicato nell'atto è scaduto e che, se non si provvede al pagamento entro trenta giorni, saranno attivate le relative procedure.
MODIFICHE DI ACCESSO AL REGIME FORFETTARIO (Comma 692)	Vengono introdotte alcune modifiche alla disciplina del "Regime forfettario" di cui alla L. n. 190/2014. Le novità decorrenti dal 2020 riguardano: • i requisiti di accesso e permanenza, con la reintroduzione del limite circa il sostenimento di spese per lavoro dipendente (ammontare di ricavi o compensi, ragguagliati ad anno non superiori a euro 65.000,00 e sostenimento di spese per lavoratori dipendenti non superiore a 20.000,00 euro lordi annui); • le cause ostative, con la reintroduzione del limite circa il possesso di redditi di lavoro dipendente ed a questo assimilati ovvero ◦ utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito ◦ residenza fiscale all'estero ◦ compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi ◦ possesso di partecipazioni in società di persone, associazioni o imprese familiari ovvero controllo diretto o indiretto di Srl o associazioni in partecipazione che esercitano attività

	economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quella svolta dall'esercente attività d'impresa, arti o professioni ○ esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o 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 ○ possesso, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente o a questi assimilati eccedenti l'importo di euro 30.000,00 (la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato); • la riduzione dei termini di accertamento in caso di esclusiva fatturazione elettronica (riduzione di un anno con riferimento al termine di decadenza dell'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973); • il concorso del reddito soggetto ad imposta sostitutiva ai fini della valutazione dei requisiti reddituali per la fruibilità o la determinazione di benefici di qualsiasi tipo, anche non fiscali.
--	--