

*Lissone, 17/02/2020*  
*Circolare n° 7*

**Oggetto: Legge di Bilancio 2020**

Gentile Cliente,

la L. 27.12.2019 n. 160 (c.d. “legge di bilancio 2020”) è stata pubblicata sul S.O. n. 45 della G.U. 30.12.2019 n. 304 ed è entrata in vigore l’1.1.2020.

Numerose disposizioni prevedono però decorrenze specifiche.

Per quanto riguarda gli immobili, si evidenziano:

- la proroga delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti in relazione agli interventi di riqualificazione energetica e di recupero del patrimonio edilizio, nonché del c.d. “bonus mobili”;

- l’introduzione del c.d. “bonus facciate”;

- l’eliminazione della possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi antisismici (lo sconto sul corrispettivo per gli interventi di riqualificazione energetica permane 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 previsione “a regime” dell’aliquota del 10% della cedolare secca sulle locazioni a canone concordato.

In ambito IVA e di altre imposte indirette si segnalano:

- l’entrata in vigore, dall’1.1.2020, della nuova “imposta sui servizi digitali”;

- l’introduzione delle imposte sul consumo dei manufatti con singolo impiego e sul consumo di bevande dolcificate.

Da ultimo, in materia di tributi locali, va segnalata, l’abolizione, a decorrere dal 2020, della IUC, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI), con riscrittura della disciplina dell’IMU (di fatto, dall’1.1.2020 viene abolita la TASI).

Tra le principali novità in materia di agevolazioni si segnalano:

- l'abrogazione dell'imposta sostitutiva del 20% per le persone fisiche con ricavi e compensi fino a 100.000,00 euro;
- le modifiche al regime forfetario di cui alla L. 190/2014;
- l'introduzione di un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, che sostituisce, di fatto, la proroga dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti.

In materia di reddito di impresa e di lavoro autonomo, si evidenziano:

- 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";
- la riapertura dell'estromissione agevolata degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale;
- la riapertura della rivalutazione dei beni d'impresa;
- il ripristino dell'ACE, dal periodo d'imposta 2019 "solare".

## **1. Nuova detrazione per gli interventi sulle facciate degli edifici (c.d. "bonus facciate")**

È introdotta una nuova detrazione dall'imposta lorda pari al 90% (ripartita in 10 rate annuali) per:

- le spese documentate e sostenute nell'anno 2020;
- relative agli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna (sono ammessi al beneficio esclusivamente gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi) degli edifici ubicati in zona A o B ai sensi del DM 2.4.68 n. 1444.

Considerato che la norma dispone, genericamente, che l'agevolazione consista in una detrazione dall'imposta lorda, la stessa dovrebbe riguardare sia l'IRPEF che l'IRES.

### Interventi agevolati

La nuova agevolazione riguarda soltanto gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi. Rientrano tra gli interventi agevolati quelli di:

- sola pulitura;
- sola tinteggiatura esterna (sono inclusi, quindi, detti interventi di manutenzione ordinaria).

### Assenza di limite massimo di spesa

Con riguardo alle spese sostenute nell'anno 2020 per i suddetti interventi, la detrazione compete nella misura del 90%. La norma non prevede un limite di spesa massimo.

## **2. Interventi di riqualificazione energetica degli edifici**

È prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2020 la detrazione IRPEF/IRES spettante in relazione agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti di cui ai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006.

In generale, quindi, la detrazione spetta nella misura del 65% per le spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2020.

Si ricorda al riguardo che, dall'1.1.2018, per alcune tipologie di interventi l'aliquota della detrazione spettante è del 50%.

### **3. Interventi di recupero del patrimonio edilizio**

È prorogata, con riferimento alle spese sostenute fino al 31.12.2020, la detrazione IRPEF del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000,00 euro per unità immobiliare.

### **4. Bonus mobili**

Viene prorogato, con riferimento alle spese sostenute nel 2020, il c.d. "bonus mobili" (art. 16 co. 2 del DL 63/2013).

A tal fine, rilevano gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati dall'1.1.2019.

### **5. Cessione e sconto del corrispettivo per gli interventi sugli immobili**

Dall'1.1.2020:

- viene eliminata la possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi antisismici;
- lo sconto sul corrispettivo per gli interventi di riqualificazione energetica permane 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;
- viene soppressa la cessione della detrazione IRPEF derivante dall'esecuzione dagli interventi di recupero edilizio dai quali si ottiene un risparmio energetico, di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR.

### **6. Spese di iscrizione a scuole di musica dei ragazzi**

Dall'1.1.2020, 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 co. 1 del TUIR).

#### Limite massimo di reddito e di spesa

La detrazione spetta:

- ai contribuenti con reddito complessivo non superiore a 36.000,00 euro;
- 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).

### **7. Spese veterinarie – Aumento dell’importo massimo detraibile**

Dall’1.1.2020 la detrazione Irpef del 19% per le spese veterinarie prevista dall’art. 15 co. 1 lett. C-bis del Tuir si applica fino all’importo massimo di 500,00 euro (in luogo dei precedenti 387,34 euro), per la parte eccedente 129,11 euro.

### **8. Detrazioni Irpef 19% - Parametrazione al reddito complessivo**

Dall’1.1.2020, salvo alcune eccezioni, le detrazioni previste dall’art. 15 del TUIR (sono escluse le detrazioni spettanti ai sensi di altre disposizioni) spettano:

- per l’intero importo della spesa sostenuta nel caso in cui il reddito complessivo non ecceda i 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.

Rientrano nei nuovi limiti, ad esempio, le detrazioni relative a:

- spese veterinarie;
- spese universitarie;
- spese per la pratica sportiva dei ragazzi.

#### Oneri esclusi dalla parametrazione al reddito complessivo

Sono esclusi dalla parametrazione (la detrazione compete, quindi, per l’intero importo a prescindere dall’ammontare del reddito complessivo):

- gli oneri di cui al co. 1 lett. a) e b) e co. 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 co. 1 lett. c) dell’art. 15 del TUIR.

#### Reddito complessivo

A questi fini, 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 co. 3-bis del TUIR.

Si deve, invece, tenere conto:

- del reddito assoggettato al regime forfetario per gli autonomi ex L. 190/2014 (art. 1 co. 75 della L. 190/2014);
- dei redditi dei fabbricati assoggettati alla “cedolare secca sulle locazioni” (ai sensi dell’art. 3 co. 7 del DLgs. 23/2011).

## **9. Detrazioni Irpef 19% - Modalità di pagamento tracciabile**

Dal 1° gennaio 2020, le spese detraibili nella misura del 19% (articolo 15 de Tuir) dovranno essere effettuate attraverso strumenti di pagamento tracciabili (bonifico bancario o postale, carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari), pena la perdita del beneficio stesso.

Le spese, di cui all'art. 15 del Tuir, interessate sono:

- spese sanitarie;
- interessi per mutui ipotecari per acquisto immobili;
- spese d'istruzione;
- spese funebri;
- spese per l'assistenza personale;
- spese per attività sportive per ragazzi;
- spese per intermediazione immobiliare;
- spese per canoni di locazione sostenute da studenti universitari fuori sede;
- erogazioni liberali;
- spese veterinarie;
- premi per assicurazione sulla vita e contro gli infortuni;
- spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico.

Le spese per le quali invece rimane possibile utilizzare il contante, senza preclusione alla detrazione sono:

- spese sostenute per l'acquisto di medicinali e dispositivi medici;
- prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al SSN.

## **10. Cedolare secca**

Viene portata "a regime" l'aliquota del 10% della cedolare secca sulle locazioni a canone concordato.

Cedolare secca sulle locazioni commerciali

La legge di bilancio 2020 non ha prorogato la cedolare secca del 21% sulle locazioni di immobili commerciali (negozi e botteghe classificati C/1 aventi superficie non superiore a 600 mq) introdotta, limitatamente ai contratti stipulati nel 2019, dalla legge di bilancio 2019.

## **11. Progressiva riduzione dei limiti all'utilizzo del contante**

Dal 1° gennaio 2020 si abbassa il limite entro cui utilizzare il contante, attualmente fissata a 3.000 euro. Le nuove soglie, oltre le quali si applica il divieto al trasferimento del contante fra soggetti diversi, sono:

- 3 mila euro fino al 30 giugno 2020;
- 2 mila euro dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021;
- mille euro dal 1° gennaio 2022.

Le violazioni riscontrate nel primo arco temporale saranno sanzionate con un minimo di 2 mila euro, quelle commesse a partire dal 2022, con mille euro.

## **12. Sport bonus**

Viene prorogato al 2020 il credito d'imposta per le erogazioni liberali destinate a interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche.

## **13. Come cambia il regime forfetario**

Le principali novità sono:

1. cancellata la disposizione che introduceva, da quest'anno, la tassazione sostitutiva al 20% per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi/compensi superiori a 65.000 ed entro i 100.000 euro;
2. nuova condizione di accesso, rappresentata dal limite di 20mila euro lordi di spese sostenute per lavoro accessorio, per lavoro dipendente e per compensi erogati a collaboratori, anche a progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e quelle per prestazioni di lavoro rese dall'imprenditore o dai suoi familiari;
3. ripristinata la causa di esclusione, anch'essa cancellata dalla scorsa manovra finanziaria, per i contribuenti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati superiori a 30mila euro. La verifica di tale parametro non va effettuata se, in quello stesso anno, il rapporto di lavoro è cessato, sempre che, come precisato dalla prassi amministrativa (vedi circolare 10/2016, par. 2.3), non sia stato percepito un reddito di pensione; quest'ultimo, infatti, essendo assimilato al reddito di lavoro dipendente rientra nel conteggio ai fini del raggiungimento del limite;
4. la concorrenza del reddito forfetario ai fini del calcolo delle detrazioni e deduzioni.

Pertanto, alla luce delle novità ora introdotte, dal 2020, per applicare il regime forfetario, è richiesta la contemporanea presenza di **due requisiti di accesso**, da verificare rispetto all'anno precedente:

- 1 -ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65mila euro;
- 2- ammontare complessivo delle spese per lavoro accessorio, lavoratori dipendenti, collaboratori, utili agli associati in partecipazione, prestazioni di lavoro dell'imprenditore o dei suoi familiari, non superiore a 20mila euro lordi.

Invece, il nuovo elenco delle **esclusioni** comprende:

A. chi si avvale di regimi speciali ai fini dell'Iva o regimi forfetari di determinazione del reddito;

B. i non residenti in Italia, tranne quelli che, residenti in un altro Stato Ue o aderente allo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, producono nel nostro Paese almeno il 75% del proprio reddito complessivo ("non residenti Schumacker");

C. coloro che effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi;

D. chi partecipa a società di persone, associazioni o imprese familiari oppure detiene il controllo, diretto o indiretto, di Srl o di associazioni in partecipazione che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'esercente attività d'impresa, arti o professioni;

E. chi esercita l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro (o di soggetti a essi direttamente o indirettamente riconducibili) con cui sono in essere rapporti di lavoro o lo erano nei due precedenti periodi d'imposta, fatta eccezione per coloro che iniziano un'attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

F. chi nell'anno precedente ha percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati superiori a 30mila euro non ragguagliati ad anno, a meno che il rapporto di lavoro sia cessato nell'anno precedente.

Sono state introdotte due novità importanti, quali il **regime premiale** per incentivare l'applicazione delle disposizioni in materia di fatturazione elettronica, adempimento dal quale i contribuenti forfetari sono esonerati (**articolo 1**, comma 3, Dlgs N. 127/2015). È, infatti, previsto che per questi ultimi, nel caso in cui vi aderiscano e abbandonino completamente la modalità cartacea mostrando un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento (**articolo 43**, comma 1, Dpr N. 600/1973) è ridotto di un anno, da cinque a quattro.

La seconda novità, nasce dalle disposizioni contenute nei commi da 184 a 197 della legge di bilancio, con i quali, in luogo della proroga per le discipline dell'iper e del super ammortamento, è stato istituito un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni nuovi strumentali all'esercizio d'impresa. È, infatti, previsto che possono accedere al *bonus* tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, a prescindere, tra l'altro, dal regime fiscale di determinazione del reddito (**comma 186**). Pertanto, quelle in regime forfetario, che per le particolari modalità di determinazione del reddito non potevano fruire della maggiorazione delle quote di ammortamento

riconosciuta dalle precedenti discipline agevolative, potranno invece fruire del nuovo credito d'imposta. Inoltre, il *bonus* per i beni materiali non ad alto valore tecnologico spetta anche per gli investimenti fatti da esercenti arti e professioni (**comma 194**).

#### **14. Deducibilità dell'IMU dall'IRPEF e dall'IRES - Novità della L. 160/2019**

La legge di bilancio interviene in maniera duplice sulla disciplina della deducibilità IRPEF/IRES dell'IMU relativa agli immobili strumentali.

Nello specifico:

- Per l'anno 2019 "solare" in base all'art. 1 co. 4-5 conferma **la deducibilità nella misura del 50%**;
- per gli anni 2020-2021 **deducibilità al 60%** come previsto dall'art. 1 co. 772-773;
- dal 2022, **deducibilità al 100%** a regime come previsto dall'art.1 co. 772-773.

Anche nel nuovo contesto normativo, rimane esclusa la deducibilità IRAP dell'IMU e restano fermi i consueti criteri di deducibilità dell'IMU, visto l'esplicito riferimento normativo agli immobili strumentali, l'IMU relativa agli **immobili patrimoniali e merce rimane indeducibile**.

Inoltre, in base a quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. 14 maggio 2014 n. 10, risposta 8.2), per i soggetti titolari di **reddito di impresa**, costituisce costo **deducibile** l'IMU di competenza di un certo periodo di imposta, a condizione che l'imposta sia **pagata dal contribuente**.

Diversamente, per i soggetti titolari di redditi di **lavoro autonomo**, in assenza di una specifica disposizione, si applica il principio generale dell'art. 54 comma 1 del TUIR che dispone la deducibilità per cassa dei componenti negativi di reddito di lavoro autonomo; pertanto, l'IMU è **deducibile nell'anno in cui avviene il relativo pagamento**, anche se tardivo.

#### **15. Novità in materia dei reati tributari**

Le novità principali previste dalla Legge di Bilancio 2020, in merito ai reati tributari sono le seguenti:

- inasprite le pene per alcuni reati tributari,
- ridotte le soglie di punibilità,
- introdotta la confisca per sproporzione per alcuni delitti tributari.

- introdotta la responsabilità amministrativa della società,
- Possibilità di evitare i reati di dichiarazioni fraudolente regolarizzando le violazioni ma prima che inizi qualunque controllo.

Sono queste in estrema sintesi le novità al regime penale tributario introdotte dal decreto legge 124/19 convertito con modificazioni nella legge 157/19.

Vediamo in dettaglio le novità appena introdotte:

**Dichiarazione infedele:** La condotta illecita riguarda chiunque indica in una dichiarazione annuale dei redditi o Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, con imposta evasa ora superiore a 100mila euro (e non più a 150mila euro) e ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, superiore al 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a euro due milioni (in passato tre milioni).

La nuova sanzione sarà della reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi (e non più da uno a tre anni).

La causa di non punibilità in ipotesi di valutazioni errate discordanti entro il 10% rispetto a quelle ritenute corrette riguarderà ora le valutazioni "complessivamente" considerate e non più "singolarmente".

**Dichiarazioni fraudolente:** La dichiarazione fraudolenta si realizza con due differenti metodologie illecite: l'utilizzo di documenti per operazioni inesistenti, e altri artifici.

Nel primo caso (avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti) la pena in futuro sarà particolarmente severa: reclusione da quattro a otto anni. Viene tuttavia introdotta un'attenuante (reclusione da 18 mesi a sei anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100mila euro. Analoghe sanzioni colpiscono coloro che hanno emesso le false fatture.

Per l'altra fattispecie di dichiarazione fraudolenta (mediante operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione) la nuova pena è rappresentata dalla reclusione da tre a otto anni (in passato da 18 mesi a sei anni)

**Omessa presentazione:** In futuro la reclusione sarà da due a cinque anni - in luogo della precedente da 18 mesi a quattro anni - per le ipotesi di omessa presentazione delle dichiarazioni Iva, redditi e 770 in presenza di imposta evasa o di ritenute non versate superiore a 50mila euro.

**Occultamento:** Sarà punito con la reclusione da tre a sette anni e non più da 18 mesi a sei anni, chiunque occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

**Omessi versamenti e indebite compensazioni:** I reati di omesso versamento Iva e delle ritenute, nonché le indebite compensazioni (non spettanti e inesistenti) non subiscono modifiche. La precisazione si rende necessaria in quanto

nel decreto legge 124/19 erano state abbassate le soglie di punibilità poi ripristinate in sede di conversione in legge.

Le nuove norme, disciplinando situazioni peggiorative trovano applicazione solo per il futuro (violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della legge di conversione)

### **Causa di non punibilità**

In sede di conversione viene estesa la causa di non punibilità attualmente prevista per l'infedele ed omessa dichiarazione (regolarizzazione con ravvedimento operoso ma prima che l'autore del reato abbia avuto conoscenza di controlli o procedimenti penali) anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture e con altri artifici.

Resta singolare l'esclusione dello speculare reato di emissione di fatture false e, soprattutto, sarà interessante conoscere l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate la quale, sinora, ha ritenuto, in modo del tutto discutibile, non suscettibile di ravvedimento l'utilizzo di false fatture nonostante l'espressa previsione normativa e alcune pronunce giurisprudenziali in tal senso.

### **Confisca per sproporzione**

In sede di conversione sono ridotte le ipotesi per le quali sarà possibile eseguire la confisca per sproporzione (e il precedente sequestro): vengono esclusi i delitti di omessa presentazione della dichiarazione redditi, IVA e 770, infedele dichiarazione dei redditi e IVA, indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti e occultamento o distruzione di scritture contabili.

La misura viene invece confermata per i reati di utilizzo ed emissione di fatture false (superiore a 200.000 euro), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (se l'imposta evasa supera i 100.000 euro) e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

### **Estensione della responsabilità amministrativa**

La versione iniziale del D.L. n. 124/2019 estendeva la responsabilità amministrativa di cui al D.Lgs. n. 231/2001 al solo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di falsi documenti per imponibili superiori a 100.000 euro.

Con le modifiche approvate dalla Camera, tale responsabilità viene estesa anche ai reati di emissione di fatture false (a prescindere dall'imponibile), dichiarazione fraudolenta con utilizzo di fatture false (anche per imponibili inferiori a 100.000 euro) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, occultamento o distruzione di scritture contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

## **16. Rivalutazione beni d'impresa**

La legge di Bilancio 2020 ripropone le disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa e di affrancamento del saldo attivo di rivalutazione. Rispetto ai

precedenti provvedimenti si riduce l'aliquota dell'imposta sostitutiva che sarà pari al 12 per cento per i beni ammortizzabili e al 10 per cento per quelli non ammortizzabili.

Sarà inoltre possibile effettuare il pagamento delle imposte sostitutive dovute in forma rateizzata, con un numero di rate variabile da tre a sei a seconda dell'entità dell'imposta dovuta.

### **Ambito oggettivo e soggettivo**

La rivalutazione può essere eseguita con riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018 e deve risultare dal bilancio 2019, con esclusione di quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa iscritti nelle rimanenze.

Sul piano soggettivo, possono beneficiare dell'agevolazione le società di capitali, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, le società di persone e gli imprenditori individuali (anche se in contabilità semplificata) e gli enti non commerciali limitatamente ai beni riconducibili alla sfera commerciale.

Possono formare oggetto di rivalutazione i beni materiali e immateriali, con esclusione dei c.d. "beni merce", nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.

Come chiarito nella circolare n. 14/E del 27 aprile 2017, rientrano nel perimetro dei beni rivalutabili gli immobili, i beni mobili registrati, gli impianti, i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali, nonché le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni rappresentati da diritti giuridicamente tutelati (brevetti, licenze, marchi e simili). La rivalutazione è applicabile anche ai beni completamente ammortizzati e alle immobilizzazioni in corso, risultanti dall'attivo dello stato patrimoniale.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti a una stessa categoria omogenea con applicazione di un unico criterio all'interno della medesima categoria. Una volta completata l'operazione la stessa deve essere rilevata nell'inventario e descritta nella nota integrativa del bilancio.

### **Le novità della rivalutazione**

Rispetto ai precedenti provvedimenti, l'ultimo dei quali rappresentato dall'art. 1, comma 940 e seguenti della legge n. 145/2018, per le rivalutazioni che verranno eseguite nel bilancio 2019 le aliquote dell'imposta sostitutiva sono ridotte in modo significativo, scendendo:

- dal 16 al 12 per cento relativamente ai beni ammortizzabili;
- dal 12 al 10 per cento per i beni ammortizzabili.

Contestualmente alla rivalutazione dei beni d'impresa viene altresì riproposta una disposizione che consente di affrancare il saldo attivo iscritto in contabilità a fronte della rilevazione contabile dei maggiori valori.

Tale facoltà non riguarda i soggetti IRPEF in contabilità semplificata.

L'aliquota dell'imposta prevista per l'affrancamento è pari al 10% in continuità con quella prevista dai precedenti provvedimenti di rivalutazione.

Un ulteriore elemento di novità rispetto alle precedenti rivalutazioni è costituito dalle modalità di versamento delle imposte sostitutive dovute per la rivalutazione e per l'eventuale affrancamento del saldo attivo che, per la prima volta, potranno essere versate in forma rateale.

In particolare:

a) per importi complessivi fino a 3 milioni di euro è prevista la possibilità di effettuare i versamenti in un numero 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;

b) se l'imposta sostitutiva dovuta eccede i 3 milioni di euro, il versamento può essere eseguito 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 rate 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.

### **Effetto della rivalutazione:**

L'effetto della rivalutazione ai fini fiscali è riconosciuto a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata effettuata (ad esempio, dal 2022 per quanto concerne le maggiori quote di ammortamento), mentre in caso di cessione o destinazione a finalità estranee all'impresa (plusvalenze/minusvalenze), il maggior valore fiscale è riconosciuto a decorrere dal quarto anno (ossia dal 2023 per i soggetti solari).

Fanno eccezione i beni immobili, per i quali è previsto che i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2021.

### **17. Credito d'imposta per formazione 4.0**

Le novità della legge di bilancio 2020 in merito al credito d'imposta per la formazione 4.0 sono principalmente le seguenti:

- lo svolgimento delle attività di formazione non deve essere più espressamente disciplinato attraverso i contratti collettivi aziendali o territoriali. Lo ha stabilito la legge di Bilancio 2020 (l. n. 160/2019, articolo 1, commi 210-217), che nel prorogare l'agevolazione anche per le spese di formazione del personale sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, ne ha rivisto la disciplina dettata dall'articolo 1, commi da 46 a 56, della legge di Bilancio 2018 (l. n. 205/2017), eliminando il vincolo dell'accordo sindacale aziendale o territoriale, che secondo le associazioni imprenditoriali ha rappresentato il principale ostacolo per l'accesso al beneficio fiscale.

- la misura del beneficio potrà arrivare al 60% se l'attività di formazione riguarda dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati.

- le attività di formazione possono essere commissionate anche agli Istituti tecnici superiori.

Tutte queste novità hanno reso più semplice la possibilità di fruire del bonus formazione 4.0 nel 2020.

Per tutti gli altri aspetti non modificati continuano ad applicarsi, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 maggio 2018 (e nella circolare n. 412088 del 3 dicembre 2018).

Ai sensi del suddetto decreto 4 maggio 2018, danno diritto al credito d'imposta le attività di formazione finalizzate all'acquisizione e al consolidamento di competenze e conoscenze nelle seguenti tecnologie:

1. big data e analisi dei dati;
2. cloud e fog computing;
3. cyber security;
4. simulazione e sistemi cyber-fisici;
5. prototipazione rapida;
6. sistemi di visualizzazione,
7. realtà virtuale (Rv) e realtà aumentata (Ra);
8. robotica avanzata e collaborativa;
9. interfaccia uomo macchina;
10. manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
11. internet delle cose e delle macchine;
12. integrazione digitale dei processi aziendali.

L'attività formativa:

- deve essere destinata al personale dipendente dell'impresa beneficiaria. Per personale dipendente si intende il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato ed apprendisti;

- deve interessare uno o più dei seguenti ambiti aziendali: vendita e marketing; informatica e tecniche; tecnologie di produzione.

Sono ammissibili sia le attività formative organizzate direttamente dall'impresa con proprio personale docente o con personale docente esterno assistito da un "tutor" interno sia le attività formative la cui organizzazione e realizzazione sia appaltata dall'impresa a soggetti esterni. In quest'ultimo caso, sono agevolabili le attività commissionate:

- a soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la regione o provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;

- a università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate;

- a soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali;

- a soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla disciplina europea;

- agli Istituti tecnici superiori (novità 2020).

Secondo quanto stabilito nella circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 412088 del 3 dicembre 2018, le lezioni possono essere svolte in modalità e-learning ovvero on line, a condizione che le imprese adottino strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative. In particolare:

- devono essere predisposti almeno 4 momenti di verifica (consistenti nella proposizione di quesiti a risposta multipla) per ogni ora di corso, durante i quali deve essere proposto un quesito, selezionato in maniera casuale dal sistema all'interno di un set di domande non minore di 3. In caso di risposta errata da parte dell'utente, lo stesso dovrà rivedere la parte di corso cui il quesito faceva riferimento e rispondere a un ulteriore quesito, differente nel contenuto rispetto al precedente, che gli verrà proposto in un momento diverso e imprevedibile. Soltanto una volta fornita la risposta corretta, la fruizione del corso può continuare;

- deve essere previsto un momento di verifica finale in cui il discente risponda in modo esatto ad almeno un quesito sui due che devono essere proposti per ognuna delle ore di lezione in cui il corso si articola.

Possono fruire del credito d'imposta tutte le imprese, escluse le imprese in difficoltà ai sensi dell'articolo 2, punto 18), del regolamento (UE) n. 651/2014 e, come specificato dalla legge di Bilancio 2020, le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001.

Secondo quanto previsto dal decreto 4 maggio 2018, sono ammesse sia le imprese residenti in Italia che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di im-

prese non residenti e, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, è irrilevante l'attività economica esercitata (sono ammesse anche le imprese dei settori pesca, acquacoltura e produzione primaria di prodotti agricoli), la natura giuridica, le dimensioni, il regime contabile nonché le modalità di determinazione del reddito ai fini fiscali.

Il bonus spetta anche agli enti non commerciali che esercitano attività commerciali, in relazione al personale dipendente impiegato anche non esclusivamente in tali attività.

### Spese ammissibili e misura del credito d'imposta:

Il credito d'imposta si calcola sulle spese sostenute nel periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 (2020, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare) relative al personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione agevolabili, limitatamente al costo aziendale riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione (per costo aziendale si intende la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del TFR, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile, nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede).

Sono agevolabili anche le spese relative al personale dipendente che partecipi alle attività formative con il ruolo di docente o tutor. In questo caso, però, le spese ammissibili non possono eccedere il 30% della retribuzione complessiva annua del dipendente.

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2020, il credito d'imposta spetta nella misura del 50% delle spese ammissibili per le piccole imprese, del 40% per le medie e del 30% per le grandi, nel limite massimo annuale di:

- 300.000 euro per le piccole imprese;
- 250.000 euro per le medie e grandi imprese.

### Maxi bonus:

Fermi restando i limiti massimi annuali, la misura del bonus, per tutte le imprese, passa al 60% qualora i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 17 ottobre 2017.

Ai sensi di tale decreto, la prima categoria comprende i soggetti che soddisfano uno dei seguenti requisiti:

a) non hanno un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, ovvero coloro che negli ultimi 6 mesi non hanno prestato attività lavorativa riconducibile a un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi nonché coloro che

negli ultimi 6 mesi hanno svolto attività lavorativa in forma autonoma o parasubordinata dalla quale derivi un reddito che corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del TUIR;

b) hanno un'età compresa tra i 15 e i 24 anni;

c) non hanno conseguito un diploma di istruzione secondaria superiore o una qualifica o un diploma di istruzione e formazione professionale rientranti nel terzo livello della classificazione internazionale sui livelli di istruzione, nonché coloro che hanno conseguito una delle suddette qualificazioni da non più di 2 anni e non hanno avuto un primo impiego regolarmente retribuito come definito alla lettera a);

d) hanno compiuto 50 anni di età;

e) hanno compiuto 25 anni di età e che sostengono da soli il nucleo familiare in quanto hanno una o più persone a carico ai sensi dell'articolo 12 del TUIR;

f) sono occupati nei settori e nelle professioni caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna, annualmente individuati con decreto ministeriale, e che appartengono al genere sottorappresentato;

g) appartengono alle minoranze linguistiche storicamente insediate sul territorio italiano e a quelle minoranze che risultino ufficialmente riconosciute in Italia sulla base di specifici provvedimenti e che dimostrino la necessità di migliorare le proprie competenze linguistiche e professionali o la propria esperienza lavorativa per aumentare le prospettive di accesso a un'occupazione stabile.

Appartengono alla categoria di "lavoratori molto svantaggiati" qualunque lavoratore che:

- è privo da almeno 24 mesi di impiego regolarmente retribuito, come definito alla lettera a);

- è privo da almeno 12 mesi di impiego regolarmente retribuito, come definito alla lettera a), e appartiene a una delle categorie di cui alle lettere da b) a g).

### Adempimenti:

Per il 2020, a seguito delle modifiche disposte dalla legge di Bilancio 2020, lo svolgimento delle attività formative nelle "tecnologie 4.0" non deve essere espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali.

Rimangono fermi tutti gli altri adempimenti. In particolare, come stabilito dal decreto 4 maggio 2018:

- è necessario conservare: una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte; i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno; l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia;

- i costi devono essere certificati dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali e tale certificazione deve essere allegata al bilancio. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti devono comunque adempiere a tale obbligo di certificazione attraverso specifico incarico conferito a un revisore legale dei conti o a una società di revisione, iscritti nella sezione A del registro di cui al D.Lgs. n. 39/2010 (per le spese sostenute per tale attività di certificazione contabile, è riconosciuto un credito di imposta di importo non superiore al minore tra il costo effettivamente sostenuto e 5.000 euro, fermi restando i limiti massimi annuali).

Inoltre, secondo quanto disposto dalla legge di Bilancio 2020, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta dovranno effettuare una comunicazione 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 della misura agevolativa (il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione saranno definiti con apposito decreto ministeriale).

#### Modalità di utilizzo:

Il credito d'imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, mediante F24 da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono sostenute le spese ammissibili (previo adempimento da parte dell'impresa degli obblighi di certificazione previsti).

Nel 2020, ai sensi di quanto disposto dalla legge di Bilancio 2020:

- l'effettiva fruizione del credito d'imposta è subordinata alla condizione che l'impresa non sia destinataria di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001, e risulti in regola con le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e con gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori;

- il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

#### **18. Estromissione immobili strumentali imprese individuali- art. 1, comma 690**

La Legge di Bilancio 2020 ripropone la procedura di estromissione agevolata per i beni posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2019.

I beni strumentali per natura e per destinazione potranno essere estromessi dal regime di impresa, dal 1° gennaio 2020 al 31 maggio 2020, con applicazione di un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze dell'8%.

##### 11.1 Soggetti interessati

Esclusivamente imprenditori individuali che:

- risultano in attività alla data del 31 ottobre 2019;

- alla stessa data i beni da assoggettare all'agevolazione risultano posseduti dall'imprenditore.

Le medesime condizioni devono sussistere alla data del 1° gennaio 2020.

Possono fruire dell'agevolazione gli imprenditori individuali in stato di liquidazione, gli imprenditori che applicano il regime di vantaggio ovvero il regime forfetario e l'erede o il donatario che proseguano l'attività (nel caso di eredità o donazione).

Non può avvalersi dell'agevolazione l'imprenditore individuale che ha concesso l'azienda in affitto o in usufrutto anteriormente al 1° gennaio 2020, in quanto per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a cessare l'attività d'impresa, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art. 67, comma 1, lettera h), TUIR. In tale ipotesi, tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni relativi all'impresa e, in caso di successiva cessione dell'azienda stessa, concorreranno alla formazione dell'eventuale plusvalenza realizzata.

## **18.2 Beni agevolati**

L'agevolazione riguarda i beni immobili strumentali per natura o destinazione.

Non possono rientrare nell'ambito dell'agevolazione i beni ad uso promiscuo e i beni in leasing, così come i beni merce e patrimoniali.

Gli immobili oggetto dell'agevolazione:

- devono essere posseduti al 31/10/2019 e a tale data presentare il requisito della strumentalità;
- devono risultare posseduti e strumentali anche alla data dell'01/01/2020.

Si considerano immobili strumentali per natura i beni che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di un'utilizzazione diversa senza radicali trasformazioni.

Rientrano in tale categoria i beni censiti in catasto nelle categorie B, C, D, E o nella categoria A/10 (la cui destinazione risulti da titolo edilizio). In questo caso la strumentalità del bene non viene meno nemmeno nel caso di locazione dell'immobile.

Si considerano immobili strumentali per destinazione i terreni e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore.

Per tale tipologia di immobili non assume alcun rilievo la categoria catastale di appartenenza: può darsi, quindi, che un immobile ad uso abitativo possa essere

assoggettato all'agevolazione nel caso in cui abbia concreta destinazione strumentale rispetto allo svolgimento dell'attività d'impresa. Rientrano nella definizione di immobili strumentali per destinazione, inoltre, i beni che abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività imprenditoriale.

In questo caso, però, la locazione dell'immobile a terzi esclude il vincolo esclusivo di strumentalità, che invece può essere comunque riconosciuto con riferimento ai beni strumentali per natura.

Il regime agevolato si applica nel caso in cui gli immobili strumentali siano indicati nell'inventario di cui all'art. 2217 c.c. oppure, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro IVA acquisti. Questo requisito non è richiesto per i beni acquistati prima del 1° gennaio 1992.

### **18.3 Regime di tassazione**

Il beneficio fiscale è rappresentato:

- dall'assoggettamento della plusvalenza derivante dall'estromissione ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP pari all'8%;
- dalla possibilità di determinare la plusvalenza assumendo in luogo del valore normale dell'immobile il suo valore catastale o un valore intermedio.

Si possono configurare le seguenti fattispecie:

- l'imprenditore individuale può estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa adottando il valore normale del bene. Alla plusvalenza data dalla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e il valore normale dell'immobile si applica l'imposta sostitutiva dell'8%;

- l'imprenditore individuale può estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa adottando il valore catastale del bene. Alla plusvalenza data dalla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e il valore catastale dell'immobile si applica l'imposta sostitutiva dell'8%;

- l'imprenditore può estromettere un bene attestandosi su un valore intermedio.

Il valore fiscalmente riconosciuto di un bene viene determinato assumendo il valore dello stesso nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2019.

Se dal confronto tra valore di estromissione e costo fiscalmente riconosciuto non emerge alcuna plusvalenza tassabile, l'estromissione agevolata resta comunque fattibile, anche se con imponibile pari a zero (circolare 26/E/2016).

## Imposte indirette

Ai fini Iva l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'Iva secondo le regole ordinarie (art. 2, c. 2, n. 5 Dpr 633/72).

L'estromissione non è soggetta a imposte di registro, ipotecaria e catastale.

## Adempimenti

L'operazione deve avvenire tra l'01/01/2020 e il 31/05/2020.

L'estromissione si considera esercitata con indicazione in contabilità del bene estromesso e dell'imposta sostitutiva, nonché l'indicazione nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta 2020 (modello Redditi 2021).

Gli effetti dell'estromissione decorrono dall'01/01/2019.

L'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30/11/2020 e per il rimanente 40% entro il 16/06/2021.

## **19. Imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (c.d. "plastic tax") - art. 1, comma 634-658**

La Legge di Bilancio istituisce l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI) che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari, anche sotto forma di fogli, pellicole o strisce.

Caratteristiche dei manufatti con singolo impiego (MACSI):

- sono realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica;
- non sono ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati. A titolo esemplificativo, rientrano nella predetta definizione le bottiglie, le buste e le vaschette per alimenti in polietilene oppure i contenitori in tetrapak utilizzati per prodotti alimentari liquidi (es. latte, bibite e vini) .
- i dispositivi, realizzati con l'impiego, anche parziale, delle predette materie plastiche, che consentono la chiusura, la commercializzazione o la presentazione dei medesimi MACSI o dei manufatti costituiti interamente da materiali diversi dalle stesse materie plastiche;
- i prodotti semilavorati realizzati con l'impiego, anche parziale, delle predette materie plastiche, impiegati nella produzione di MACSI.

Beni esclusi dall'applicazione dell'imposta

Sono esclusi dall'applicazione dell'imposta:

- i compostabili in conformità alla norma UNI EN 13432:2002;
- i dispositivi medici;

- i MACSI adibiti al contenimento e alla protezione dei medicinali.

#### Soggetti passivi

Sono obbligati al pagamento dell'imposta:

- per i MACSI realizzati nel territorio nazionale, il fabbricante;
- per MACSI provenienti da altri Paese UE, il soggetto che li acquista nell'esercizio della sua
  - attività economica, o che li ceda, se i MACSI siano acquistati da un consumatore finale;
  - per i MACSI provenienti da Paesi extra-UE, l'importatore.

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

#### Insorgenza dell'obbligazione tributaria ed esigibilità dell'imposta

L'imposta diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei MACSI nel territorio nazionale che si verifica:

- per i MACSI ivi realizzati, all'atto della loro cessione ad altri soggetti nazionali;
- per i MACSI provenienti da altri Stati membri dell'UE, all'atto dell'acquisto nel territorio nazionale nell'esercizio dell'attività economica o all'atto della cessione effettuata nei confronti di un consumatore privato;
- per i MACSI provenienti da Paesi extra-UE, all'atto della loro importazione definitiva nel territorio nazionale. L'imposta non è dovuta<sup>10</sup> per i MACSI ceduti direttamente dal fabbricante per il consumo in altri Stati membri dell'UE ovvero esportati dallo stesso soggetto.

#### Misura dell'imposta

L'imposta è fissata nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica contenuta nei MACSI.

#### Modalità e termini di versamento dell'imposta

Per i MACSI realizzati nel territorio nazionale o provenienti da altri Stati membri dell'UE, l'accertamento dell'imposta dovuta è effettuato in base a dichiarazioni trimestrali, che devono essere presentate all'Agenzie delle Dogane e dei monopoli entro la fine del mese successivo al trimestre solare a cui essa si riferisce.

Esclusivamente mediante modello F24 con possibilità di compensazione con altre imposte e contributi.

L'imposta non va versata, qualora il suo importo sia inferiore o pari a 10 euro. In questo caso non si deve presentare neanche la dichiarazione.

Per i MACSI provenienti da Paesi extra-UE, l'imposta è accertata e riscossa dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli con le modalità previste per i diritti di confine.

## Sanzioni

Si applica la sanzione amministrativa:

- dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore a 500,00 euro, in caso di mancato pagamento dell'imposta;
- del 30% dell'imposta dovuta, non inferiore a 250,00 euro, in caso di ritardato pagamento dell'imposta;
- da 500,00 a 5.000,00 euro, in caso di tardiva presentazione della dichiarazione e per ogni altra violazione delle disposizioni previste nonché delle relative modalità di applicazione.

## Credito d'imposta

Per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili secondo lo standard EN 13432:2002, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 10% delle spese sostenute dall'1.1.2020 al 31.12.2020. Il credito d'imposta:

- spetta fino a un importo massimo di 20.000,00 euro per ciascun beneficiario;
- è utilizzabile nel limite complessivo di 30 milioni di euro per l'anno 2021, esclusivamente in compensazione.

## Disposizioni attuative e decorrenza

La definizione delle modalità attuative è demandata ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli da pubblicare, entro il mese di maggio dell'anno 2020, nella Gazzetta Ufficiale. Le disposizioni avranno effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del provvedimento (dall'1.7.2020, ipotizzando la pubblicazione del provvedimento nel maggio 2020).

## **20. Imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate (c.d. "sugar tax") - art. 1 comma 661 - 676**

### **Ambito soggettivo**

L'imposta colpisce il consumo delle bevande analcoliche edulcorate. Si tratta di prodotti finiti o prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'UE (succhi di frutta, compresi i mosti di uva, o di ortaggi e legumi, nonché le acque minerali e le acque gassate) e ottenuti con l'aggiunta di sostanze edulcoranti di origine naturale o sintetica il cui contenuto complessivo, determinato con riferimento al potere edulcorante di ciascuna sostanza, sia superiore a 5 grammi per litro nel caso di prodotti finiti e 125 grammi per chilogrammo nel caso di prodotti da diluire.

Insorgenza dell'obbligazione tributaria, esigibilità dell'imposta e soggetti obbligati

L'obbligazione tributaria sorge e diviene esigibile:

- all'atto della cessione, anche a titolo gratuito, di bevande edulcorate da parte del fabbricante nazionale o del soggetto nazionale che provvede al condizionamento, ai consumatori nazionali o a ditte nazionali che ne effettuano la rivendita (in tal caso, il fabbricante nazionale o il soggetto che provvede al condizionamento sono tenuti al pagamento);
- all'atto del ricevimento di bevande edulcorate da parte del soggetto acquirente, per i prodotti provenienti da Paesi UE (in tal caso, l'acquirente è tenuto al pagamento);
- all'atto dell'importazione definitiva nel territorio dello Stato per le bevande edulcorate importate da Paesi non UE (in tal caso, l'importatore è tenuto al pagamento).

L'imposta non si applica alle bevande edulcorate cedute dal fabbricante nazionale in altri Paesi UE o destinate ad essere esportate.

Misura dell'imposta

L'imposta è fissata nella misura di:

- 10,00 euro per ettolitro, per i prodotti finiti;
- 0,25 euro per chilogrammo, per i prodotti predisposti ad essere utilizzati **previa diluizione**.

### **Modalità e termini di versamento dell'imposta**

Ai fini dell'adempimento in esame, il fabbricante nazionale o il soggetto tenuto al condizionamento, nonché il soggetto acquirente nel caso di prodotti provenienti dall'UE sono registrati presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con attribuzione di un codice identificativo. Per gli stessi soggetti, l'imposta dovuta, determinata sulla base degli elementi indicati nella dichiarazione mensile che il soggetto obbligato deve presentare, ai fini dell'accertamento, è versata entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa (ovvero entro il mese successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce). Per le bevande edulcorate provenienti da Paesi non appartenenti all'UE, l'imposta è accertata e riscossa dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con le modalità previste per i diritti di confine.

### **Sanzioni**

Si applica la sanzione amministrativa:

- dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore a 500,00 euro, in caso di mancato pagamento dell'imposta;

- del 30% dell'imposta dovuta, non inferiore a 250,00 euro, in caso di ritardato pagamento dell'imposta;
- da 500,00 a 5.000,00 euro, in caso di tardiva presentazione della dichiarazione e per ogni altra violazione delle disposizioni previste nonché delle relative modalità di applicazione.

#### Disposizioni attuative e decorrenza

La definizione delle modalità attuative è demandata ad un apposito decreto del MEF, da pubblicare in G.U. entro il mese di agosto 2020. La disciplina ha effetto dal primo giorno del secondo mese successivo alla pubblicazione del suddetto decreto (dall'1.10.2020, ipotizzando la pubblicazione del decreto nell'agosto 2020).

### **21. Credito Di Imposta Per La Partecipazione Di Pmi A Fiere Internazionali - Art. 1, Comma 300**

Proroga di un anno del credito d'imposta per fiere internazionali. Previsto dal decreto

Crescita per il solo anno 2019, il bonus troverà applicazione anche nel 2020.

#### **A chi è rivolto**

Il credito di imposta è riconosciuto alle MICRO e PMI italiane esistenti alla data del 1° gennaio 2019 per la partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero.

#### **Spese agevolabili**

Per espressa previsione normativa, il beneficio coprirà le spese sostenute per:

- l'affitto degli spazi espositivi;
  - l'allestimento degli spazi espositivi;
  - le attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione, connesse alla partecipazione a
- manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero.

#### **Periodo di validità**

Periodi d'imposta 2019 e 2020.

Conseguentemente alla proroga, l'emendamento rivede anche le risorse stanziare per l'attuazione della misura. In particolare, con la correzione approvata, lo stanziamento previsto è pari a 10 milioni di euro per l'anno 2020 e 5 milioni di euro per l'anno 2021 (mentre in base al Decreto Crescita, al credito d'imposta sono destinate risorse pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020).

#### **Misura del contributo**

Resta invariata invece la misura dell'agevolazione, pari al 30% delle spese ritenute ammissibili, fino ad un massimo di 60.000 euro.

Rimane anche confermato che il credito d'imposta è concesso nel rispetto del regime "de minimis".

### **Attuazione**

La concreta operatività del credito di imposta dipende all'emanazione di un apposito decreto da parte del Ministro dello sviluppo economico, che avrebbe dovuto essere adottato entro il 29 giugno 2019 (60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto Crescita, avvenuta il 1° maggio 2019), che dovrà definire nel dettaglio:

- le tipologie di spese ammesse al beneficio;
- le procedure per l'ammissione al beneficio, che avverrà secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande;
- l'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore, che si svolgono in Italia o all'estero, per cui è ammesso il credito di imposta;
- le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta. Qualora l'Agenzi delle entrate accerti, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'eventuale indebita fruizione, totale o parziale, del credito d'imposta, la stessa ne darà comunicazione al Ministero dello sviluppo economico che provvederà al recupero del relativo importo, maggiorato di sanzioni e interessi.

## **22. Contrasto alle indebite compensazioni**

Il DL 26.10.2019 n. 124 (c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020") convertito nella L. 19.12.2019 n. 157 prevede che la compensazione del credito annuale o trimestrale IVA, dei crediti relativi a imposte sui redditi, addizionali, imposte sostitutive e IRAP per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Queste disposizioni si applicano con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2019. Si tratta quindi dei crediti emergenti dalle dichiarazioni dei redditi e IRAP che verranno presentate nel 2020 per il 2019.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i crediti derivanti da agevolazioni (indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi) non sono soggetti alla nuova disciplina.

Dal 2020 viene inoltre esteso ai soggetti non titolari di partita IVA che intendono effettuare la compensazione dei crediti relativi a imposte sui redditi, addizionali, imposte sostitutive e IRAP, e di tutti i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Viene inoltre previsto l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la compensazione dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta, compresi i rimborsi relativi al mod. 730 e il c.d. "bonus Renzi".

## **SCARTO DEI MODELLI F24**

L'Agenzia delle Entrate, se ravvisa profili di rischio dalla stessa individuati, può bloccare preventivamente i modelli F24 che contengono compensazioni e disporne lo scarto.

Se il modello F24 viene bloccato e scartato, il pagamento si considera non eseguito.

Con l'art. 4 co. 5 - 8 del DL 124/2019 convertito si prevede una sanzione pari al 5% dell'importo per importi fino a 5.000,00 euro, oppure pari a 250,00 euro per importi superiori a 5.000,00 euro, a carico del contribuente il cui modello F24 sia stato scartato.

La sanzione viene contestata mediante cartella di pagamento, con diretta iscrizione a ruolo. Se il contribuente paga la sanzione entro 30 giorni dall'apposita comunicazione preventiva inviata dall'Agenzia delle Entrate, l'iscrizione a ruolo non viene eseguita.

In ogni caso, il contribuente può far presente all'Agenzia delle Entrate elementi valutati erroneamente o non considerati.

## **23. Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti**

Il DL 26/10/2019 N. 124 convertito, ha modificato l'art. 17-bis del DLgs 241/97, modificando la disciplina relativa al versamento delle ritenute in caso di appalto o di affidamento di opere o servizi.

La nuova disciplina si applica ai committenti sostituti d'imposta e residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato. Sono quindi esclusi i committenti privati.

La norma si applica ai committenti che affidino ad un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi, che abbiano i seguenti requisiti concorrenti tra loro:

- per un importo complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro;  
L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, qualora il committente affidi il compimento di più opere e servizi alla stessa impresa con diversi contratti, il limite va riferito alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti. Al momento del superamento della soglia, la nuova disciplina si applica a tutti i contratti concessi e ancora in essere;
- Contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- Contratti caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera;
- Attività svolte presso le sedi di attività del committente;
- Attività svolte attraverso l'utilizzo di beni strumentali di proprietà o comunque messi a disposizione dal committente.

L'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice:

- determina e trattiene l'importo delle ritenute fiscali calcolate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera o del servizio per tutta la durata del contratto;

- provvede al versamento delle medesime, con distinte deleghe per ciascun committente nel rispetto del termine ordinario, ma senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie;

Il modello F24 deve essere compilato come segue (Ris. Agenzia delle Entrate 109 del 24/12/2019):

- nel campo “codice fiscale” il codice fiscale dell’appaltatrice o affidataria tenuta al versamento;

- nel campo “codice fiscale del coobbligato” il codice fiscale del committente e nel campo “codice identificativo” il codice 09.

Nei 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il pagamento delle ritenute, l’impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente, e per le imprese subappaltatrici, anche all’impresa appaltatrice:

- i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nella prestazione dell’opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente;

- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, indicandone anche il codice fiscale, impiegati nel mese precedente nell’esecuzione dell’opera o del servizio, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore;

- l’ammontare della retribuzione corrisposta a ciascun lavoratore impiegato nell’esecuzione dell’opera o del servizio affidato dal committente;

- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente per ciascun lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione affidata dal committente.

Il committente deve:

- chiedere all’impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici la copia dei modelli F24 relativi al versamento delle ritenute, al fine di riscontrarne il corretto adempimento;

- sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall’impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l’inadempimento, fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell’opera o del servizio o se inferiore per un importo pari all’ammontare delle ritenute non versate, nel caso in cui non riceva, entro i 5 giorni successivi al termine per il versamento, i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dovute in relazione ai lavoratori impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio, o nel caso in cui li abbia ricevuti ed abbia rilevato un omesso o insufficiente versamento;

- comunicare l’inadempimento riscontrato all’Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni.

L’inadempimento degli obblighi previsti per il committente genera una responsabilità a suo carico solo nel caso in cui si verifichi l’omesso o il parziale versamento delle ritenute da parte dell’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, esponendolo all’obbligo di pagare una somma commisurata alla sanzione irrogata all’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.

L'art. 17-*bis* co. 4 del DLgs. 241/97 dispone che il committente inadempiente sia obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice per la violazione degli obblighi di:

- corretta determinazione delle ritenute;
- corretta esecuzione delle medesime;
- tempestivo versamento delle ritenute senza possibilità di compensazione.

La somma chiesta al committente si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice e non può essere pagata mediante compensazione nel modello F24.

Il nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 prevede che le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici devono versare, senza potersi avvalere della compensazione nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, quanto dovuto per contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori maturati:

- in relazione alle retribuzioni erogate ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati;
- nel corso di durata del contratto.

L'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice disapplica l'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 se nell'ultimo giorno del mese precedente a quello previsto per il versamento delle ritenute soddisfa entrambi i seguenti requisiti:

- risulta in attività da almeno 3 anni, in regola con gli obblighi dichiarativi e ha eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti da tali dichiarazioni;
- non ha iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli Agenti della Riscossione per imposte sui redditi, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50.000,00 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione o piani di rateazione per i quali non sia intervenuta la decadenza.

La norma prevede il rilascio di un certificato da parte dell'Agenzia delle Entrate che attesti il possesso dei richiamati requisiti e che ha validità di 4 mesi dal rilascio.

Lo schema di certificato è stato approvato con Provvedimento 54730 del 6 febbraio 2020.

Il certificato può essere richiesto a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese, dall'impresa o da un suo delegato, ad un qualunque ufficio territoriale appartenente alla Direzione Provinciale di competenza. Per i grandi contribuenti occorre rivolgersi alle Direzioni Regionali.

In caso manchi uno qualunque dei requisiti, l'Agenzia delle Entrate rilascerà un certificato in cui indicherà anche quale requisito abbia impedito il rilascio del certificato. E' facoltà dell'impresa o di un suo delegato segnalare all'ufficio eventuali elementi che ritiene non siano stati considerati. L'ufficio provvederà a verificare, contattando anche gli agenti della riscossione, e, se ricorrono i presupposti,

potrà rilasciare un nuovo certificato.

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall'**1.1.2020**, quindi dalle ritenute operate da tale data, anche con riferimento ai contratti stipulati prima del 1° gennaio.

## **24. Ripristino dell'ace**

La legge di bilancio 2020 ha ripristinato l'ACE, già dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (ovvero, dal 2019 per i soggetti "solari"). L'agevolazione si applica, quindi, senza soluzione di continuità rispetto al 2018.

Con il ritorno dell'Ace viene definitivamente abbandonata la mini Ires: è questa in sintesi la novità alla luce delle modifiche normative introdotte. Si deve ricordare che la rinascita dell'Ace (acronimo di Aiuto alla Crescita Economica) avrà effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e quindi, in sostanza, dal 2019 con il risultato che si applicherà "in regime di continuità temporale" come ben evidenzia la Relazione al Ddl di bilancio 2020.

In sostanza essendo venuta meno la sua abrogazione, che aveva effetto a partire dal 2019, possiamo sostenere che continueremo ad applicarla come abbiamo fatto nell'ultimo modello unico con riferimento al 2018.

Dall'altra parte si evidenzia che la mini Ires, nonostante il tentativo di renderla concretamente utilizzabile con le modifiche introdotte nel 2019, di fatto, non ha avuto e non avrà alcuna concreta applicazione.

### **Il beneficio Ace**

L'Ace è una agevolazione che ha quale obiettivo la capitalizzazione delle imprese e che si concretizza nel consentire una detassazione a fronte della così detta base Ace che è rappresentata dagli incrementi di patrimonio netto rispetto ad un dato storico identificato con il patrimonio netto 2010 senza tener conto dell'utile dell'esercizio.

L'importo che commisura il beneficio, sotto forma di deduzione dal reddito dichiarato, è determinato applicando alla base Ace una percentuale corrispondente al rendimento nozionale del capitale o coefficiente di remunerazione.

L'Ace è applicabile anche per i soggetti che aderiscono al regime del consolidato fiscale e della trasparenza fiscale.

Inoltre, l'eccedenza Ace di periodo può essere trasformata in credito d'imposta utilizzabile per pagare l'Irap.

### **Il nuovo coefficiente**

L'Ace verrà applicata con le consuete regole salvo un cambiamento significativo che incide sull'importo del beneficio, infatti il coefficiente di remunerazione viene ulteriormente ridotto all' 1,3% rispetto all'1,5% del 2018.

Si tratta del dato più basso della storia di questa agevolazione che aveva raggiunto il massimo nel periodo d'imposta 2016 con un coefficiente di remunerazione del 4,75%.

La tabella che segue riporta l'evoluzione del coefficiente Ace:

PERIODO D'IMPOSTA IN CORSO AL:	PERCENTUALE DEL RENDIMENTO NOZIONALE
31 dicembre 2011	3%
31 dicembre 2012	3%
31 dicembre 2013	3%
31 dicembre 2014	4%
31 dicembre 2015	4,5%
31 dicembre 2016	4,75%
31 dicembre 2017	1,6%
31 dicembre 2018	1,5%
<b>31 dicembre 2019</b>	<b>1,3%</b>

In ogni caso la nuova percentuale dell'1,3% sarà applicata per il 2019 con le modalità ordinarie.

In sostanza ritornano applicabili tutte le disposizioni normative e quelle attuative (Dm 14 marzo 2012 e successivamente DM 3 agosto 2017) oltre ai chiarimenti di prassi forniti in passato.

### **Riapertura termini per rideterminare il valore dei terreni e delle partecipazioni societarie**

La possibilità di rideterminare il costo di acquisto di partecipazioni e di terreni è garantita anche per il 2020. La legge di bilancio, infatti, non ha dimenticato di riaprire (per l'ennesima volta) i termini entro i quali provvedere alla rideterminazione del costo di acquisto di terreni e partecipazioni.

Giova fin da subito ricordare che le partecipazioni il cui costo può essere rideterminato, per espressa previsione normativa dell'articolo 2, comma 2, del DL 282/2002 convertito, non possono essere negoziate in mercati regolamentati. La norma riguarda sia le partecipazioni qualificate sia le non qualificate, e si riferisce, in particolare a partecipazioni rappresentate da titoli (ad esempio le azioni), da quote (ad esempio le quote di partecipazione nel capitale di una società a responsabilità limitata), o da diritti che consentano l'acquisto delle predette partecipazioni (tra cui le opzioni, i warrant e le obbligazioni convertibili in azioni). I terreni, invece, possono essere sia edificabili sia con destinazione agricola.

Due sono le fondamentali novità introdotte dai commi 693 e 694 della legge di bilancio 2020 in materia di rideterminazione del costo di acquisto di terreni e partecipazioni. La prima riguarda le tempistiche per la rivalutazione.

La seconda, invece, attiene alla misura.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul c.d. "*valore di perizia*" previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

### **Decorrenza**

Focalizzando l'attenzione sulle nuove scadenze temporali, si rileva che le partecipazioni e i terreni il cui costo può essere rideterminato sono esclusivamente quelli posseduti alla data del 1° gennaio 2020 (ante riapertura dei termini la data era stata fissata al 1° gennaio 2019).

### **Soggetti beneficiari**

Possono fruire dell'agevolazione:

- persone fisiche,
- società semplici,
- enti non commerciali,
- soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

### **Tempistiche**

A tal fine, occorrerà che entro il 30 giugno 2020:

- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo;
- un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno.

L'imposta si applica sul valore di perizia del bene oggetto di rivalutazione.

Il secondo presupposto per accedere alla rivalutazione attiene alla redazione della perizia giurata redatta da parte dell'esperto abilitato. La perizia deve avere a riferimento il valore del bene (partecipazione o terreni) alla data del 1° gennaio 2020 e deve essere giurata tassativamente entro il termine di scadenza dell'agevolazione (30 giugno prossimo).

### **Imposta sostitutiva**

La novità più rilevante introdotta dal Legislatore è relativa alla misura dell'imposta sostitutiva dovuta in caso di rideterminazione del costo che, si ricorda, è dovuta sull'intero valore di stima (e non solo sulla quota incrementale rispetto al costo originario). Per il 2020, infatti, l'aliquota sarà uniformata sia per le partecipazioni sia per i terreni all'11%. In precedenza, le misure dell'imposta sostitutiva, come individuate dal comma 1053 della Legge di Bilancio 2019, erano due.

Il 10% era l'imposta dovuta per la rideterminazione del costo di acquisto di partecipazioni non qualificate e dei terreni.

Le partecipazioni qualificate, invece, potevano essere rivalutate pagando un'imposta sostitutiva dell'11%.

La nuova Legge di bilancio per il 2020, pertanto, ha allineato l'aliquota, con un incremento dell'imposizione di 1 punto percentuale per le partecipazioni non qualificate e per i terreni.

### **Versamento dell'imposta e rateizzazione**

In merito alle modalità di corresponsione dell'imposta sostitutiva, è confermata la possibilità di fruire della rateazione. Sono previste tre rate annuali la prima delle quali va versata entro il prossimo 30 giugno 2020 e consente di ottenere il perfezionamento della rivalutazione.

Il termine di versamento è perentorio e quindi è opportuno porre attenzione se si dovesse scegliere di compensare l'imposta sostitutiva dovuta con altri crediti fiscali.

Le successive scadono il 30 giugno 2021 e il 30 giugno 2022.

### **La nuova tassazione sui capital gain e la convenienza alla rivalutazione**

Si ricorda che i capital gain realizzati da cessioni di partecipazioni effettuate dal 1° gennaio 2019, quindi anche quelli realizzati nell'anno fiscale 2020, sono tassati al 26% a prescindere dalla natura della partecipazione ceduta.

L'aumento della tassazione sostitutiva rende meno appetibile la rivalutazione rispetto al passato.

Vi è interesse a rivalutare la quota quando la plusvalenza è superiore al 38,46% del prezzo di cessione per le partecipazioni (qualificate e non).

Il comma 695 della legge di Bilancio 2020 incrementa l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito relativa alle plusvalenze realizzate in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni.

### **Rivalutazioni precedenti e trattamento delle precedenti rate**

Se il contribuente che ha già beneficiato dell'agevolazione ed intende avvalersi di un'ulteriore rivalutazione per le partecipazioni o i terreni posseduti, non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione e può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione (circolare 47/2011).

In alternativa, è possibile chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato. L'aumento dell'imposta sostitutiva porrà intuitivi problemi di conguaglio nel caso in cui si dovesse procedere a rideterminare nuovamente il valore di un bene (tipicamente le aree edificabili) già oggetto di rivalutazione in passato ad aliquota ridotta rispetto a quella attuale.

La richiesta di rimborso, in applicazione dell'articolo 38 del Dpr 602/1973, deve essere presentata entro il termine di decadenza di 48 mesi da computarsi a

partire dalla data in cui si effettua il pagamento (in forma integrale ovvero la prima rata) dell'imposta dovuta per la nuova rivalutazione.

## **25. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali**

La legge di bilancio per il 2020 ha introdotto una nuova disciplina relativa all'iper ammortamento passando, sostanzialmente, dalla maggiorazione fiscale del costo di acquisto (disciplina valida fino al 2019) al riconoscimento di un credito d'imposta da utilizzare in compensazione (disciplina in vigore dal primo gennaio 2020).

La legge di bilancio per il 2020, n. 160 del 27 dicembre 2019, al comma 185 e seguenti, dell'articolo 1, ha sensibilmente modificato la norma agevolativa conosciuta come iper ammortamento, andando sostanzialmente a modificare il meccanismo di determinazione dell'agevolazione stessa.

Al posto dell'incremento del costo di acquisto che si traduce a livello dichiarativo in una variazione diminutiva dell'imponibile fiscale, verrà concesso un credito d'imposta in misura differenziata a seconda del tipo di bene strumentale che viene acquisito.

### **Ambito soggettivo**

Da un punto di vista soggettivo i soggetti coinvolti dalla nuova disposizione sono, come nel passato, tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, ivi incluse anche le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Non rileva in alcun modo la forma giuridica che risulta avere l'impresa stessa, né il settore economico di appartenenza, la dimensione e il regime fiscale di determinazione del reddito.

Anticipando che la nuova norma prevede non più la maggiorazione del costo, ma bensì, come si dirà, il riconoscimento di un credito d'imposta, al contrario di quanto avveniva fino al 31 dicembre 2019 in presenza della previgente disciplina, rientrano nella nuova agevolazione anche i soggetti che adottano il così detto regime forfetario.

Mentre, infatti, la "vecchia" norma sull'iper ammortamento prevedeva, come già detto, la maggiorazione del costo e, pertanto, avvenendo la determinazione del reddito dei soggetti in regime forfetario attraverso l'applicazione di una percentuale di redditività applicata sui ricavi, l'agevolazione non poteva trovare applicazione, con l'attuale previsione di un credito d'imposta anche tali soggetti potranno beneficiare del "bonus", salvo, naturalmente, diverse prese di posizioni dell'amministrazione finanziaria che, però, non sarebbero giustificate.

Vengono, invece, esplicitamente esclusi dall'agevolazione le imprese di seguito indicate:

- imprese in stato di liquidazione volontaria,
- imprese in fallimento,

- imprese in liquidazione coatta amministrativa,
- imprese in concordato preventivo senza continuità aziendale,
- imprese in qualsiasi altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 , dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 , o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni,
- imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9 , comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Facendo presente che sono esclusi dall'iper ammortamento, come nelle precedenti versioni della norma in commento, anche gli esercenti arti e professioni, ancorché l'impresa rientri potenzialmente nell'agevolazione in commento, la nuova norma pone l'ulteriore condizione che essa rispetti le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e sia in regola con il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

### **Ambito oggettivo**

L'ambito oggettivo è strutturato nel comma 187 in due categorie:

- i beni strumentali materiali nuovi ed
- i beni strumentali immateriali.

Poi, in modo più analitico, i beni strumentali materiali saranno divisi in due ulteriori sottocategorie:

- beni strumentali nuovi ordinari
- beni "industria 4.0"

Dal punto di vista oggettivo, risultano agevolabili come beni "industria 4.0" i beni che già erano coinvolti dalla precedente norma e quindi si deve trattare di beni strumentali nuovi che siano ricompresi nell'allegato A alla legge 232 del 2016 e che risultino interconnessi, proprio come avveniva nella precedente norma, nonché che siano destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Sono espressamente esclusi dall'agevolazione

- quei beni che, in applicazione delle tabelle di ammortamento di cui al decreto ministeriale del 31 dicembre 1988, risultino avere un'aliquota di ammortamento inferiore al 6,5 per cento; nonché
- i 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 dei rifiuti.

### **Il calcolo dell'agevolazione**

Per quanto riguarda la quantificazione dell'agevolazione, la nuova norma stravolge completamente il meccanismo precedente basato sulla maggiorazione, ai

soli fini fiscali e del processo di ammortamento, del costo di acquisto, passando alla concessione di un credito d'imposta.

La distinzione nell'ambito della categoria dei beni strumentali nuovi in due classi (beni materiali e beni immateriali) va fatta oggetto di una ulteriore divisione in tre comparti a seconda della modalità di fruizione del beneficio fiscale.

Più precisamente la categoria dei beni materiali va suddivisa in beni materiali "ordinari" e beni materiali "industria 4.0".

Tale suddivisione è plasticamente apprezzabile anche dai 3 commi che trattano separatamente il credito d'imposta, commi 188, 189 e 190.

- **beni strumentali nuovi ordinari:** per quanto riguarda i beni strumentali nuovi "ordinari", il credito d'imposta è commisurato al 6% del costo del bene;

- **beni strumentali nuovi "industria 4.0":** in questo caso l'agevolazione è commisurata al valore e il Legislatore ha previsto due fasce:

- o 40 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro,

- o 20 per cento del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro, e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro.

- **beni immateriali:** per i beni immateriali compresi nella Tabella B allegata alla legge 232/2016, il comma 190 della legge di Bilancio 2020 assegna un credito d'imposta nella misura del 15% del costo del bene fino a 700 migliaia di euro.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, ai fini della agevolazione in commento si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

### **Ambito temporale**

La nuova agevolazione per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali è fruibile per tutti gli acquisti eseguiti nel 2020, oppure, fino al 30 giugno 2021, se il bene consegnato entro la data succitata sia stato precedentemente "prenotato" tramite pagamento di acconto nella misura di almeno il 20% entro il 31 dicembre 2020 e si attesti che l'ordine è stata accettato entro la medesima data dal fornitore.

### **L'utilizzo del credito d'imposta**

L'unica modalità per fruire del credito d'imposta è la cosiddetta compensazione orizzontale, quindi da eseguirsi nel modello F24. Al riguardo il comma 191 afferma che non sono applicabili i limiti di compensazione fissati in € 700.000, né quelli indicati nell'RU (250.000 euro). Non sarà nemmeno applicata la normativa che viene la compensazione in presenza di debiti fiscali.

Il credito d'imposta è compensabile a decorrere dall'esercizio successivo a quello della sua contabilizzazione (che si ha con l'acquisto del bene), e il massimo annuale di detta compensazione è di 5 quote costanti annuali, che si riducono a 3 per gli investimenti in beni immateriali.

Può accadere che acquisendo beni materiali industria 4.0 si abbia l'interconnessione in un periodo d'imposta successivo alla entrata in funzione del bene.

In tal caso, come del resto avveniva nel passato, nel primo periodo di fruibilità della agevolazione si avrà il credito d'imposta del 6% per acquisto di beni strumentali nuovi, poi nel periodo successivo a quello di interconnessione scatterà il maggior credito del 40%, ovviamente decurtandolo di ciò che è già stato fruito quale credito da semplice acquisto di bene strumentale.

Al fine di monitorare il dato nazionale complessivo del credito d'imposta, viene stabilito l'obbligo di una comunicazione al Mise, tramite un modello le cui caratteristiche saranno rese note con decreto attuativo dello stesso Mise.

È importante sottolineare che il credito non potrà essere ceduto nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

### **Il meccanismo del c.d. "recapture"**

Qualora il bene agevolato sia ceduto o delocalizzato entro il secondo esercizio successivo all'acquisto scatta un meccanismo di recupero della agevolazione, fatte salve le regole dell'investimento sostitutivo.

a segnalato che questa previsione, in base al contenuto letterale di cui al comma 193, appare generalizzata quindi destinata a tutti i beni oggetto di agevolazione.

La precisazione è importante poiché nella disciplina vigente al 31 dicembre 2019 il meccanismo del recapture veniva applicato solo ai beni iperammortizzabili e non a quelli superammortizzabili, mentre questa distinzione sembra non più possibile.

La norma appena citata stabilisce che nei due casi previsti (cessione o delocalizzazione) il credito d'imposta viene ricalcolato sottraendo quello relativo al bene ceduto.

Se esso sarà già stato utilizzato in compensazione (cioè la parte che viene sottratta) allora occorre eseguire il versamento (cioè la restituzione all'erario) del maggior importo compensato, **senza sanzioni e senza interessi**.

### **La contabilizzazione**

Il credito d'imposta che viene generato in funzione della esecuzione di un investimento può certamente essere considerato un contributo in conto impianti, in quanto la condizione della sua fruizione è, appunto, l'acquisto del bene strumentale. Quindi l'importo va imputato a conto economico e riscontato sulla base della durata del processo d'ammortamento del bene. L'importo del provento, da indicare alla voce A 5 del Conto economico, non concorre alla formazione del reddito,

né partecipa alla formazione della base imponibile Irap, in forza della previsione di cui al comma 192 della legge di Bilancio 2010.

## **26. Credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione**

Viene introdotto, per il 2020, un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative.

La legge di bilancio ha portato un bonus fiscale per la ricerca e sviluppo con molte innovazioni rispetto al passato. Alcune fanno certamente piacere (si è allargata la casistica degli interventi agevolati) altre un po' meno (si è ridotta la percentuale di aiuto).

Ci sarà bisogno di un decreto attuativo per comprendere bene la portata delle novità ma, è certo, la misura premiale riguarderà più attività rispetto al passato e si calolerà con un meccanismo che, per certi versi, è stato semplificato (scompare il raffronto con medie storiche) e per altri è stato complicato (alcuni costi sono ammissibili solo in determinata proporzione rispetto ad altri).

Grande variabilità della normativa sulle agevolazioni alle imprese italiana

### **Ambito soggettivo**

Come detto, il nuovo bonus fiscale premia la **ricerca e sviluppo**, ma anche la **transizione ecologica, l'innovazione tecnologica 4.0** e le altre **attività innovative** (definizione alquanto generica) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

A poter fruire del beneficio sono, come prima, tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti e indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa.

Come di consueto, sono escluse dall'incentivo i soggetti affetti da determinate "patologie", ora individuate nel seguente elenco:

- stato di liquidazione volontaria,
- fallimento,
- liquidazione coatta amministrativa,
- concordato preventivo senza continuità aziendale,
- altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal Dlgs n. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza)

### **Ambito oggettivo**

Sono considerate ammissibili al beneficio, nel rispetto delle regole di effettività, pertinenza e congruità e in maniera differenziata a seconda del tipo di intervento:

a) le **spese di personale** relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Per i cosiddetti "giovani ricercatori" (età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced) **la base di calcolo del bonus è pari al 150 del costo sostenuto;**

b) le **quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria** o di **locazione semplice** e le altre spese relative ai beni materiali mobili e dei software utilizzati nei progetti di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a);

c) le spese per **contratti di ricerca extra-muros**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta (le spese per i contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca concorrono alla base di calcolo per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare);

d) le **quote di ammortamento** relative all'acquisto da terzi, **anche in licenza d'uso**, di un'invenzione industriale o biotecnologica, una topografia di prodotto a semiconduttori o una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di spesa di 1 milione di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di R&S ammissibili al credito d'imposta.

e) i **servizi di consulenza** e servizi equivalenti inerenti alle attività di R&S ammissibili, nel limite massimo complessivo del 20 per cento delle spese di personale indicate alla lettera a) ovvero delle spese per contratti di ricerca *extra-muros* indicate alla lettera c), senza considerare le maggiorazioni ivi previste;

f) le **spese per materiali, forniture e altri prodotti** analoghi impiegati nei progetti di R&S ammissibili svolte internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30 per cento delle spese di personale sopra indicate ovvero, nel caso di ricerca *extra-muros*, del 30 per cento dei costi dei contratti suindicati. Come detto, dal 2020 sono ammissibili al credito d'imposta generiche attività di "innovazione tecnologica", finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Il riferimento è qui ad 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. Ciò è facile a dirsi ma difficile a farsi, atteso che non sono considerate attività d'in-

novazione tecnologica ammissibili all'agevolazione 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 nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti

### **Come funziona il credito d'imposta**

Il bonus fiscale è riconosciuto:

- per le **attività di ricerca e sviluppo**, in misura pari al **12 per cento** della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 3 milioni, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;

- per le **attività di innovazione tecnologica**, separatamente, in misura pari al **6 per cento** della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;

- per le **attività di innovazione tecnologica 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 d'imposta è riconosciuto in misura pari al **10 per cento** della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

- per le **attività di design e ideazione estetica**, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al **6 per cento** della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

### **La fruizione del credito d'imposta**

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente 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 delle spese sostenute previsti dal comma 205.

Come di consueto, non si applicano i limiti all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244/2007 e di cui all'articolo 34 della legge n. 388/2000 e il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa nonché della base imponibile dell'Irap; non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (articoli 61 e 109 comma 5, del Tuir di cui al Dpr n. 917 del 1986).

Il credito d'imposta non può essere ceduto o trasferito neanche all'interno del consolidato fiscale.

### **La comunicazione al Mi.Se**

Le imprese che si avvalgono di tali misure devono, infatti, effettuare una comunicazione al ministero dello Sviluppo economico al fine di consentire al ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative.

### **La certificazione da parte di un revisore legale dei conti**

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del Registro dei revisori legali e delle società di revisione di cui all'articolo 8 del Dlgs n. 39/2010.

### **La conservazione del fascicolo di R&S e profili di responsabilità**

Le imprese beneficiarie della misura sono tenute a redigere e conservare 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 sotto progetti in corso di realizzazione.

La relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sotto progetto e deve essere **controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del Dpr n. 445/2000**.

Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione anche parziale del credito d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

Ovviamente, qualora, nell'ambito delle verifiche e dei controlli, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa, l'Agenzia delle entrate può richiedere al ministero dello Sviluppo economico di esprimere il proprio parere.

### **Imposta sui servizi digitali (c.d. "web tax")**

A decorrere dall'1.1.2020 è prevista l'applicazione della nuova "imposta sui servizi digitali" (c.d. "web tax").

### **Ambito oggettivo**

L'imposta si applica esclusivamente sui ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

- 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 digitale.

### **Ambito soggettivo**

L'imposta si applica sui ricavi derivanti dai suddetti servizi, quando contemporaneamente:

- il prestatore del servizio è un soggetto esercente attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, realizza congiuntamente:
  - o un ammontare non inferiore a 750 milioni di euro di ricavi complessivi, ovunque realizzati e da qualunque attività derivanti;
  - o 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;
- l'utente del servizio è un soggetto che si considera localizzato in Italia nell'anno solare in cui il servizio è tassabile.

### **Misura e applicazione dell'imposta**

L'imposta è dovuta nella misura del 3% e si applica sull'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo nel corso dell'anno solare.

### **Versamento dell'imposta e obblighi dichiarativi**

Il versamento dell'imposta da parte dei soggetti passivi deve essere effettuato entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello con riferimento al quale l'imposta dovuta è stata calcolata.

I soggetti passivi sono tenuti alla presentazione, entro il 31 marzo dell'anno solare successivo a quello di riferimento, della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti.

Per ogni ulteriore informazione, lo Studio Corno è a vostra disposizione.

Cordiali Saluti

**Prof. Fabio Corno**

