



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le principali novità fiscali della Legge di Bilancio 2020

(Circolare n. 1 del 10 gennaio 2020)

Indice

1. Premessa	3
2. Sterilizzazione delle clausole di salvaguardia sull’IVA e sulle accise	3
3. Detrazioni IRPEF	4
4. Detrazioni per recupero edilizio e per riqualificazione energetica	6
5. Determinazione del reddito di lavoro dipendente	8
6. Regimi forfetari e sostitutivi per gli autonomi	9
7. Cedolare secca sulle locazioni immobiliari	10
8. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari	11
9. Reintroduzione dell’ACE	11
10. Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi	12
11. Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e per attività innovative	14
12. Credito di imposta per formazione 4.0 del personale	22
13. Riapertura dell’estromissione agevolata degli immobili dell’impresa individuale	24
14. Riapertura con novità della rivalutazione dei beni d’impresa	25
15. Riapertura con novità della rideterminazione del costo di terreni e partecipazioni	25
16. “Nuova” IMU	26
17. Deducibilità dell’IMU dalle imposte sui redditi	33
18. Imposta sui servizi digitali	33
19. Estensione degli accertamenti esecutivi ai tributi locali	34
20. Altre novità fiscali	35

1. Premessa

Le **principali novità fiscali** recate dalla **L. 27.12.2019 n. 160** (c.d. "Legge di Bilancio 2020") riguardano le seguenti tematiche:

- la sterilizzazione delle clausole di salvaguardia che prevedono l'aumento delle aliquote IVA e delle aliquote delle accise su benzina e gasolio per autotrazione;
- le detrazioni IRPEF;
- le detrazioni per il recupero edilizio e la riqualificazione energetica;
- la determinazione del reddito di lavoro dipendente;
- i regimi forfetari e sostitutivi per gli autonomi;
- la "cedolare secca" sulle locazioni immobiliari;
- l'incremento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari;
- la reintroduzione dell'ACE;
- il nuovo credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi che sostituisce di fatto super-ammortamento e iper-ammortamento, di cui non è stata disposta la proroga;
- il nuovo credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo (che sostituisce il credito di imposta previgente) ed in attività innovative;
- la proroga, con modifiche, del credito d'imposta per la formazione 4.0 del personale;
- la riapertura dell'estromissione agevolata degli immobili relativi all'impresa individuale;
- la riapertura della rivalutazione dei beni d'impresa;
- la riapertura della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate;
- il "compattamento" dell'IMU e della TASI nella "nuova" IMU;
- la deducibilità dell'IMU dal reddito di impresa e dal reddito di lavoro autonomo;
- l'imposta sui servizi digitali;
- l'estensione della natura esecutiva degli avvisi di accertamenti all'ambito dei tributi locali.

Le novità entrano in vigore dall'1.1.2020, salvo che per le disposizioni per le quali è espressamente prevista una diversa decorrenza dei relativi effetti.

Si ricorda che l'art. 1 co. 7 della L. 160/2019 dispone **anche** uno stanziamento di **3 miliardi di euro per il 2020 e di 5 miliardi di euro a decorrere dal 2021** finalizzato a finanziare interventi "**per la riduzione del cuneo fiscale sui lavoratori dipendenti**".

L'attuazione di tale riduzione (che potrebbe estrinsecarsi nell'aumento della detrazione IRPEF per redditi di lavoro dipendente a favore dei lavoratori con reddito complessivo entro determinate soglie quantitative) viene però demandata dalla legge di bilancio 2020 a futuri provvedimenti normativi.

2. Sterilizzazione delle clausole di salvaguardia sull'IVA e sulle accise

L'art. 1 co. 3 della L. 160/2019 scongiura gli aumenti delle aliquote IVA altrimenti previsti a legisla-

zione vigente e **conferma** dunque **per il 2020** l'applicazione della aliquota ordinaria del **22%** e dell'aliquota ridotta del **10%**.

Gli aumenti sono tuttavia soltanto rinviati (salvo futuri interventi volti a scongiurarli), posto che viene previsto che:

- l'attuale aliquota del 22% aumenti al 25% nel 2021 e al 26,5% a decorrere dal 2022;
- l'attuale aliquota del 10% aumenti al 12% a decorrere dal 2021.

A sua volta, l'art. 1 co. 2 della L. 160/2019 **sterilizza anche la clausola di salvaguardia relativa alle accise** sulla benzina e sul gasolio per autotrazione, evitando in tal modo l'aumento delle relative aliquote.

Anche in questo caso, tuttavia, la sterilizzazione degli aumenti riguarda soltanto il 2020 e, ai sensi dell'art. 1 co. 718 lett. c) della L. 190/2014, restano previsti futuri aumenti delle aliquote delle predette accise tali da determinare maggiori entrate:

- per 1.221 milioni di euro nel 2021;
- per 1.683 milioni di euro nel 2022;
- per 1.954 milioni di euro nel 2023;
- per 2.054 milioni di euro nel 2024;
- per 2.154 milioni di euro a decorrere dal 2025.

3. Detrazioni IRPEF

Le novità in materia di detrazioni IRPEF, al netto di quelle concernenti le detrazioni per il recupero edilizio e la riqualificazione energetica (si veda il successivo § 3), riguardano:

- i criteri di parametrizzazione delle detrazioni al reddito complessivo;
- gli obblighi di tracciabilità delle spese;
- l'aumento dell'importo massimo detraibile per le spese veterinarie;
- l'introduzione della nuova detrazione per oneri relativi all'iscrizione dei minori a scuole di musica.

Parametrizzazione delle detrazioni al reddito complessivo

L'art. 1 co. 629 della L. 160/2019 stabilisce che, ai fini delle detrazioni previste dall'art. 15 del TUIR, fatto salvo quelle previste dalle lett. a), b) e c) del co. 1 e dal co. 1-ter, si può continuare a considerare l'intero ammontare della spesa sostenuta (nei limiti ovviamente degli eventuali tetti di spesa massima ammessa ai fini della detrazione) solo se il reddito complessivo del contribuente non supera 120.000 euro.

Se il reddito complessivo del contribuente si colloca nella fascia tra 120.000 euro e 240.000 euro, la spesa sostenuta può essere considerata solo per la parte corrispondente al seguente rapporto: $(240.000 - \text{reddito complessivo}) / 120.000$.

Se il reddito complessivo supera 240.000 euro, le detrazioni non spettano.

Ai fini della parametrizzazione, il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, ma tenendo conto del reddito assoggettato al regime forfetario per gli autonomi di cui alla L. 190/2014 (si veda il successivo § 5) e, ai sensi dell'art. 3 co. 7 del DLgs. 23/2011, dei redditi assoggettati alla "cedolare secca sulle locazioni".

Sono **escluse dalla parametrizzazione**, oltre che le detrazioni diverse da quelle disciplinate dall'art. 15 del TUIR (come, ad esempio, quelle per il recupero edilizio e la riqualificazione energetica), anche le seguenti detrazioni disciplinate dall'art. 15:

- detrazioni per interessi passivi su prestiti e mutui agrari, su mutui ipotecari per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione dell'abitazione principale;
- detrazioni per spese sanitarie.

Obblighi di tracciabilità delle spese

L'art. 1 co. 679 della L. 160/2019 stabilisce che, salvo le detrazioni espressamente escluse dal successivo co. 680, al fine di beneficiare delle detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR e in altre disposizioni normative, il pagamento delle spese deve avvenire mediante bonifico bancario o postale, oppure mediante altri sistemi "tracciabili", diversi da quello in contanti, tra cui le carte di debito e di credito, quelle prepagate, nonché gli assegni bancari o circolari.

Le **uniche detrazioni escluse dall'obbligo** di tracciabilità delle relative spese sono quelle spettanti:

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

Aumento dell'importo massimo detraibile per "spese veterinarie"

L'art. 1 co. 679 della L. 160/2019 aumenta da 387,34 euro a 500 euro l'importo massimo di spese veterinarie, di cui all'art. 15 co. 1 lett. c-*bis*) del TUIR, che, per la parte eccedente 129,11 euro, risultano detraibili dall'IRPEF nella misura del 19%.

Nuova detrazione per "spese di iscrizione a scuola di musica dei minori"

L'art. 1 co. 346 della L. 160/2019 introduce, **con decorrenza 2021**, una nuova detrazione per oneri. Ai sensi della nuova lett. e-*quater*) dell'art. 15 co. 1 del TUIR, diviene possibile detrarre dall'IRPEF lorda il 19% delle spese sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento di minori di età compresa tra 5 e 18 anni a conservatori di musica, istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica legalmente riconosciute ai sensi della L. 508/99, 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.

La detrazione spetta su un importo di spese **massimo di 1.000 euro** ed è comunque **limitata** ai contribuenti con **reddito complessivo non superiore a 36.000 euro**.

4. Detrazioni per recupero edilizio e riqualificazione energetica

L'art. 1 co. 175 della L. 160/2019 proroga al 2020:

- la maggiore misura del 50%, rispetto a quella a regime del 36%, applicabile in relazione alle detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR;
- le detrazioni IRPEF/IRES per la riqualificazione energetica degli edifici, di cui all'art. 14 del DL 63/2013;
- la detrazione IRPEF per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici (c.d. "bonus mobili"), di cui al co. 2 dell'art. 16 del DL 63/2013.

Per queste detrazioni, dunque, la **disciplina applicabile nel 2020 rimane tale e quale quella che era applicabile nel 2019**, fatta eccezione soltanto per le modifiche introdotte dai co. 70 e 176 dell'art. 1 della L. 160/2019 in materia di cessione della detrazione e "sconto sul corrispettivo" (modifiche, queste ultime, che riguardano anche alla disciplina delle detrazioni IRPEF/IRES per interventi di riqualificazione antisismica).

L'art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019 introduce **inoltre una nuova detrazione specifica** per gli interventi di riqualificazione delle **facciate degli edifici** (c.d. "bonus facciate").

Modifiche alla disciplina della cessione della detrazione e dello sconto sul corrispettivo

Il co. 176 dell'art. 1 della L. 160/2019 **elimina** la possibilità di **cedere** la **detrazione IRPEF** derivante dall'esecuzione degli **interventi di recupero edilizio da cui si ottiene un risparmio energetico**, di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR.

Questa possibilità era stata introdotta dal co. 3-*ter* dell'art. 10 del DL 34/2019 (ora abrogato) ed è rimasta quindi in vigore appena dal 30.6.2019 al 31.12.2019.

Lo stesso co. 176, unitamente al co. 70, modificano anche la disciplina concernente il c.d. "sconto sul corrispettivo", ossia la possibilità, introdotta anch'essa dal DL 34/2019, di optare, in luogo delle detrazioni fiscali spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 e per gli interventi di riqualificazione antisismica di cui all'art. 16 del DL 63/2013, per uno sconto sul corrispettivo dovuto al fornitore che esegue i lavori.

In particolare:

- con riguardo agli **interventi di riqualificazione energetica** di cui all'art. 14 del DL 63/2013, il co. 70 dell'art. 1 della L. 160/2019 **circoscrive** la possibilità di optare per il meccanismo dello **sconto in fattura** ai soli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al DM 26.6.2015, eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro;
- con riguardo agli **interventi di riqualificazione antisismica** di cui all'art. 16 del DL 63/2013, il co. 176 dell'art. 1 della L. 160/2019 **abroga in toto** la possibilità di optare per il meccanismo dello **sconto in fattura**.

Introduzione del "bonus facciate"

Ferme restando le agevolazioni già previste dalla legislazione vigente in materia edilizia e di riqualificazione energetica, i commi da 219 a 223 dell'art. 1 della L. 160/2019 introducono una detrazione specifica per le spese sostenute nel 2020 relativamente agli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2.4.68 n. 1444.

Gli **interventi che rientrano in questa specifica agevolazione** sono esclusivamente quelli sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi.

Gli interventi possono anche essere di sola pulitura o tinteggiatura esterna.

Nel caso in cui i lavori di rifacimento della facciata non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna ed eventualmente riguardino anche interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, gli interventi devono soddisfare specifici requisiti richiamati dal co. 220 dell'art. 1 della L. 160/2019.

Ai sensi dell'art. 2 del DM 2.4.68 n. 1444:

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

Se gli interventi rientrano nell'ambito oggettivo del "bonus facciate", ma sono eseguiti su immobili che non risultano ubicati nelle predette zone A o B, restano applicabili, a seconda dei casi, le detrazioni per interventi di recupero edilizio previste dall'art. 16-*bis* del TUIR o di riqualificazione energetica previste dall'art. 14 del DL 63/2013.

Il vantaggio però di beneficiare del "bonus facciate" è che la misura della **detrazione** è elevata al **90%** e **non risultano previsti tetti massimi di spesa** ammessi ai fini del calcolo della detrazione spettante, mentre nulla cambia dal punto di vista del recupero finanziario della detrazione, atteso che anche il "bonus facciate" deve essere ripartito in 10 quote annuali di pari importo nelle dichiarazioni dei redditi relative all'anno di sostenimento delle spese e ai nove successivi.

La detrazione dovrebbe valere sia ai fini IRPEF che ai fini IRES.

Al "bonus facciate" si applicano le disposizioni del DM 18.2.98 n. 41, attuative della disciplina della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio.

5. Determinazione del reddito di lavoro dipendente

Le novità in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente introdotte dalla legge di bilancio 2020 riguardano le modalità di computo nel reddito di lavoro del dipendente:

- del *fringe benefit* rappresentato dalla disponibilità in uso promiscuo di un motoveicolo aziendale;
- dei buoni pasto.

Motoveicoli aziendali in uso promiscuo

L'art. 1 co. 632 della L. 160/2019 sostituisce l'art. 51 co. 4 lett. a) del TUIR.

La previgente disciplina prevedeva che un dipendente, assegnatario di un motoveicolo aziendale concesso in uso promiscuo (motocicli, ciclomotori, autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo e autocaravan), dovesse far confluire nel proprio reddito di lavoro un ammontare pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente.

La nuova disciplina conferma il medesimo impianto, ma modifica la percentuale fiscalmente rilevante dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, prevedendo altresì percentuali differenziate in funzione della tipologia di veicolo concesso in uso promiscuo al dipendente.

In particolare:

- la **percentuale scende dal 30% al 25%**, per i veicoli di nuova immatricolazione con valori di emissione di CO2 non superiore a 60g/Km;
- la **percentuale resta confermata al 30%**, per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 60g/Km, ma non a 160g/Km;
- la **percentuale sale dal 30% al 50%**, per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/Km, ma non a 190g/Km (limitatamente all'anno **2020** la percentuale sale solo al **40%**);
- la **percentuale sale dal 30% al 60%**, per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 190g/Km (limitatamente all'anno **2020** la percentuale sale solo al **50%**).

Per quanto concerne la **decorrenza** di questa novità, l'art. 1 co. 633 della L. 160/2019 stabilisce che la nuova disciplina si applica solo con riguardo ai veicoli concessi in uso promiscuo con **contratti stipulati dal 1° luglio 2020 in poi**.

Buoni pasto

L'art. 1 co. 677 della L. 160/2019 sostituisce l'art. 51 co. 2 lett. c) del TUIR, in materia di buoni pasto e indennità sostitutive di mensa.

Prima delle modifiche, i buoni pasto e le indennità sostitutive di mensa per gli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o a unità produttive ubicate in zone dove

manchino strutture o servizi di ristorazione, non concorrevano a formare il reddito di lavoro del dipendente beneficiario sino al limite di 5,29 euro al giorno.

La nuova disciplina prevede soglie di esclusione differenziate, a seconda del fatto che i buoni pasto erogati al dipendente siano cartacei o elettronici.

In particolare:

- per i **buoni pasto cartacei**, la soglia di esclusione scende **da 5,29 a 4 euro** giornalieri;
- per i **buoni pasto elettronici**, la soglia di esclusione sale **da 5,29 a 8 euro** giornalieri.

Nelle more di chiarimenti ufficiali, pare corretto ritenere che le nuove soglie si applichino a decorrere dai buoni pasto assegnati ai dipendenti successivamente al 31.12.2019.

Resta invece fissata a **5,29 euro** la soglia di esclusione dalla formazione del reddito di lavoro del dipendente per le **indennità sostitutive di mensa** per gli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o a unità produttive ubicate in zone dove mancano strutture o servizi di ristorazione.

6. Regimi forfetari e sostitutivi per gli autonomi

Per quanto concerne i regimi forfetari e sostitutivi per imprenditori e lavoratori autonomi individuali, l'art. 1 co. 691 e 692 della L. 160/2019:

- **abroga il regime di imposizione sostitutiva al 20%** del reddito di imprenditori e lavoratori autonomi individuali con ricavi o compensi tra 65.001 e 100.000 euro che era stato previsto, con decorrenza 2020, dall'art. 1 co. 17-22 della L. 145/2018 (e che pertanto viene abrogato senza essere mai entrato in vigore);
- reca una serie di **modifiche al regime di determinazione forfetaria e imposizione sostitutiva al 15%** del reddito di imprenditori e lavoratori autonomi individuali con ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro, di cui all'art. 1 co. 54 e ss. della L. 190/2014.

Le modifiche al regime forfettario di cui alla L. 190/2014 riguardano:

- i requisiti di accesso e permanenza nel regime;
- la riduzione dei termini di accertamento in caso di fatturazione elettronica volontaria;
- la rilevanza del reddito di impresa o lavoro autonomo soggetto ad imposizione sostitutiva ai fini della sussistenza dei requisiti reddituali, quando previsti, per poter beneficiare di deduzioni, detrazioni o agevolazioni di qualsiasi tipo, anche di natura non tributaria (si veda anche il precedente § 3).

Requisiti di accesso e di permanenza

L'art. 1 co. 692 lett. a) e d) della L. 160/2019 ripristina, con alcune differenze, due requisiti di accesso e permanenza nel regime forfettario che risultavano già previsti in passato e che erano stati eliminati dalla L. 145/2018.

In primo luogo, viene ripristinato il requisito del **non aver sostenuto**, nell'anno precedente, **spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro**:

- per lavoro accessorio, di cui all'art. 70 del DLgs. 276/2003;
- per lavoratori dipendenti e collaboratori di cui all'art. 50 co. 1 lett. c) e c-bis) del TUIR, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto ai sensi degli artt. 61 e ss. del DLgs. 276/2003, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR;
- per prestazioni di lavoro di cui all'art. 60 del TUIR.

In secondo luogo, viene ripristinata la **causa ostativa dell'aver percepito**, nell'anno precedente, **redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui rispettivamente agli artt. 49 e 50 del TUIR, **eccedenti l'importo di 30.000 euro**, fermo restando che la verifica di tale soglia è irrilevante (perché la causa ostativa non opera) se il rapporto di lavoro è cessato.

Fatturazione elettronica volontaria e riduzione dei termini di accertamento

L'art. 1 co. 692 lett. f) della L. 160/2019, modificando il co. 74 dell'art. 1 della L. 190/2019, stabilisce che *"per i contribuenti che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza di cui all'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ridotto di un anno"*.

In altre parole, il legislatore ha scelto di **preservare l'esclusione** delle partite IVA individuali in regime forfetario *ex* L. 190/2014 **dal novero dei soggetti obbligati** ad avvalersi della fatturazione elettronica, ma, affinché tali soggetti decidano volontariamente di certificare tutti i propri ricavi o compensi mediante l'emissione di fatture elettroniche, ha inserito una norma "premiale" che assicura la riduzione di un anno degli ordinari termini di accertamento fiscale per quelle partite IVA "forfettarie" che terranno questo comportamento.

Fatturazione elettronica volontaria e riduzione dei termini di accertamento

L'art. 1 co. 692 lett. g) della L. 160/2019, sostituendo il co. 75 dell'art. 1 della L. 190/2019, stabilisce che *"quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o altri benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato al regime forfetario"*.

7. Cedolare secca sulle locazioni immobiliari

L'art. 1 co. 6 della L. 160/2019, modificando l'art. 3 co. 2 del DLgs. 14.3.2011 n. 23, ha **"stabilizzato"** a regime l'**aliquota agevolata del 10%** già precedentemente in vigore, ma sulla

base di una norma meramente transitoria che cessava la propria efficacia con il 31.12.2019.

Si ricorda che la "cedolare secca" può trovare applicazione, su opzione del locatore, limitatamente ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, di arti o professioni.

L'aliquota ordinaria è prevista nella misura del 21%.

L'aliquota nella misura ridotta del 10%, "stabilizzata" a regime dalla legge di bilancio per il 2020, può trovare applicazione limitatamente ai contratti di locazione stipulati "a canone concordato" (sulla base di appositi accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini, di cui agli artt. 2 co. 3 e 8 della L. 431/98) e aventi per oggetto unità immobiliari ubicate nei Comuni con carenze di disponibilità abitative individuati dall'art. 1 co. 1 lett. a) e b) del DL 551/88 e negli altri Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE.

Si evidenzia che la legge di bilancio per il 2020 **non ha invece disposto alcun intervento relativamente alla "cedolare secca" sulle locazioni commerciali**, introdotta, limitatamente ai contratti stipulati nel corso del 2019, dall'art. 1 co. 59 della L. 145/2018.

Ne consegue pertanto che, sui contratti di locazione aventi per oggetto immobili diversi da quelli a destinazione abitativa e relative pertinenze, stipulati nel 2020 o nei prossimi anni, torna a rendersi applicabile esclusivamente il regime fiscale ordinario delle locazioni immobiliari.

8. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari

L'art. 1 co. 695 della L. 160/2019 **augmenta dal 20% al 26%** l'aliquota dell'imposta sostitutiva, di cui all'art. 1 co. 496 della L. 266/2005, che si applica sulle plusvalenze immobiliari *ex art. 67 del TUIR*, realizzate da parte di soggetti che non svolgono attività d'impresa a seguito di cessione a titolo oneroso di fabbricati e di terreni non edificabili posseduti da meno di 5 anni.

Nonostante per le plusvalenze immobiliari *ex art. 67 del TUIR* viga il principio di cassa tipico dei redditi diversi, pare corretto ritenere che la nuova aliquota dovrebbe applicarsi a partire dalle cessioni poste in essere dall'1.1.2020 e pertanto, nel caso di cessione effettuata entro il 31.12.2019, dovrebbe trovare applicazione la previgente aliquota del 20% anche nel caso di incasso del corrispettivo nel 2020 o in annualità successive.

9. Reintroduzione dell'ACE

La lett. a) dell'art. 1 co. 287 della L. 160/2019 **ripristina l'ACE** (Aiuto alla Crescita Economica), di cui all'art. 1 del DL 201/2011) con effetto retroattivo già dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (ossia, per i soggetti "solari", già dal 2019).

Il ripristino avviene quindi "senza soluzione di continuità" per i soggetti "solari" ed è attuato mediante l'abrogazione delle norme della L. 145/2018 che avevano a loro volta abrogato l'ACE ed introdotto, al suo posto, la c.d. "mini-IRES".

L'**unica modifica** rispetto alla disciplina ACE vigente fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 è rappresentata dalla **riduzione all'1,3% del coefficiente per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale**, disposta dalla lett. b) dell'art. 1 co. 287 della L. 160/2019.

Avendo riguardo agli ultimi anni, si ricorda che, ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DL 201/2011, detto coefficiente di remunerazione nel 2018 era pari all'1,5%, nel 2017 all'1,6%, nel 2016 al 4,75%.

Nonostante l'art. 1 co. 3 del DL 201/2011 resti formalmente in vigore, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 deve farsi riferimento al coefficiente dell'1,3% stabilito dalla lett. b) dell'art. 1 co. 287 della L. 160/2019.

10. Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

L'art. 1 co. 185-197 della L. 160/2019 dispone l'introduzione di un nuovo credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi che, di fatto, sostituisce i meccanismi agevolativi dei super-ammortamenti e iper-ammortamenti, di cui non viene prevista la proroga.

Si tratta di misura a **carattere transitorio** che, in assenza di proroghe, esplicherà i propri effetti solo con riguardo agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati nel corso del 2020 (esclusi quelli per i quali, essendo stato accettato il relativo ordine dal venditore entro il 31.12.2019 ed essendo stati pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, sussistono le condizioni per l'applicazione della previgente agevolazione dei super-ammortamenti o degli iper-ammortamenti), nonché a quelli effettuati nei primi sei mesi del 2021, a condizione però che entro il 31.12.2020 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (co. 185 e 196).

Ambito soggettivo

Il credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi può essere fruito da **tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato**, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che siano 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, ferma restando l'esclusione delle imprese in liquidazione volontaria, soggette ad una procedura concorsuale o destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del DLgs. 231/2001 (co. 186).

Alle stesse condizioni e negli stessi limiti, il credito di imposta si applica **anche** agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni** (co. 194).

Ambito oggettivo

Gli investimenti agevolati sono quelli in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, che (co. 185 e 187):

- se trattasi di **beni materiali**, devono essere diversi dai motoveicoli di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR, dai beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%, dai fabbricati e dalle costruzioni, dai beni di cui all'Allegato 3 della L. 208/2015 e dai beni gratuitamente devolvibili dei concessionari operanti nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste e telecomunicazioni e della raccolta e smaltimento dei rifiuti;
- se trattasi di **beni immateriali**, devono essere compresi nell'Allegato B della L. 232/2016, come integrato dall'art. 1 co. 32 della L. 205/2017.

Entità e utilizzo del credito di imposta spettante

Il credito di imposta è riconosciuto:

- per gli investimenti aventi per oggetto **beni materiali** compresi nell'Allegato A della L. 232/2016, nella misura del 40% del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro e nella misura del 20% per la quota di investimenti compresa tra 2,5 e 10 milioni di euro (co. 189);
- per gli investimenti aventi per oggetto **beni immateriali**, nella misura del 15% del costo, con un limite massimo di costi ammissibili di 700.000 euro e considerando agevolabili anche, per la quota imputabile per competenza, le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei predetti beni mediante soluzioni di *cloud computing* (co. 190);
- per gli investimenti agevolabili aventi per oggetto **beni diversi da quelli di cui ai due precedenti punti**, nella misura del 6% del costo, con un limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro (co. 188).

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni (co. 188 e 189).

Il credito d'imposta:

- **è utilizzabile** esclusivamente in compensazione *ex art.* 17 del DLgs. 241/97 (a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in funzione dei beni di cui al co. 188 e di avvenuta interconnessione dei beni di cui ai co. 189-190), suddividendolo in 5 quote annuali di pari importo (che si riducono a 3 per il credito di imposta relativo ad investimenti in beni di cui al co. 190) e **senza che trovino applicazione i limiti di compensazione** di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007, i limiti di cui all'art. 34 della L. 388/2000 ed i limiti di cui all'art. 31 del DL 78/2010 (co. 191);
- **non concorre** alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, **né rileva** ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR (co. 192 primo periodo);
- **è cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto (co. 192 secondo periodo);
- **non può formare oggetto di cessione o trasferimento** neanche all'interno del consolidato fiscale (co. 191 ultimo periodo).

Decadenza del beneficio ed eventuale restituzione del credito già utilizzato

L'agevolazione viene meno se, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento**, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto; nel caso in cui, quando si verifica il presupposto di decadenza, sia già stata utilizzata in compensazione una parte del credito di imposta riconducibile a investimenti per i quali il diritto all'agevolazione è venuto meno, il corrispondente credito d'imposta "decaduto" già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal contribuente, senza applicazione di sanzioni o interessi, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si sono verificati i presupposti della decadenza (co. 193 primo periodo).

In caso di "**investimenti sostitutivi**", si applicano in quanto compatibili le disposizioni contenute nell'art. 1 co. 35 e 36 della L. 205/2017 (co. 193 secondo periodo).

Adempimenti correlati alla fruibilità dell'agevolazione

Ai fini della possibilità di fruire in concreto dell'agevolazione, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'esplicito riferimento alle disposizioni di cui "*all'art. 1 co. 184-194 della L. 160/2019*" e i soggetti che si avvalgono del credito di imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili (co. 194 primo e secondo periodo).

Inoltre, in relazione agli investimenti agevolati di cui ai commi 189 e 190, i soggetti che si avvalgono del credito di imposta devono produrre una **perizia tecnica semplice**, rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, da cui risulti che i beni possiedono le caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli Allegati A o B della L. 232/2016 e che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o della rete di fornitura, fermo restando che la predetta perizia può essere sostituita da una autocertificazione del contribuente nel caso di beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro (co. 194 terzo e quarto periodo).

Inoltre, al solo fine di consentire al MISE di acquisire le informazioni necessarie a valutare l'andamento, l'efficacia e la diffusione della misura agevolativa, i soggetti beneficiari effettuano una comunicazione al MISE il cui contenuto, modalità e termini di presentazione saranno stabiliti con decreto direttoriale del MISE.

11. Crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo e per attività innovative

L'art. 1 co. 198-209 della L. 160/2019 dispone l'introduzione di un nuovo credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in innovazione tecnologica e in altre attività innovative.

In realtà si tratta di **due distinti crediti di imposta**, l'uno riferibile agli investimenti in **attività di ricerca e sviluppo** (che sostituisce, assorbendone le relative risorse finanziarie, il credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del DL 145/2013, che avrebbe dovuto essere in vigore "fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020", ma la cui operatività è stata accorciata "fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019" per effetto delle modifiche recate dal co. 209 dell'art. 1 della L. 160/2019) e l'altro, riconosciuto "separatamente" per espressa previsione normativa (co. 203), per le **attività innovative**, le quali, per tipologia di spese ammissibili e/o misura del credito di imposta spettante, si distinguono a loro volta tra:

- attività di **innovazione tecnologica** da cui **non consegue** il raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica o innovazione digitale 4.0;
- attività di **innovazione tecnologica** da cui **consegue** il raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica o innovazione digitale 4.0;
- altre attività innovative di **design o ideazione estetica**.

Si tratta di **misure a carattere transitorio** che, in assenza di proroghe, esplicheranno i propri effetti solo con riguardo agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019.

Ambito soggettivo

Il credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo e in attività innovative può essere fruito da **tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato**, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che siano 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, ferma restando l'esclusione delle imprese in liquidazione volontaria, soggette ad una procedura concorsuale o destinate a sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del DLgs. 231/2001 (co. 199).

Non risulta riprodotta in questo ambito una norma che consente l'applicazione del credito di imposta, alle stesse condizioni e negli stessi limiti, anche agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni**.

Attività rilevanti ai fini del riconoscimento del beneficio

L'art. 1 della L. 160/2019 si sofferma sui profili definitori delle altre attività elencate dal co. 198, delle quali i relativi investimenti possono rientrare nell'ambito oggettivo dell'agevolazione.

In particolare, ai sensi dell'art. 1 della L. 160/2019:

- sono considerate attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta le attività di **ricerca fondamentale**, di **ricerca industriale** e **sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico**, come definite alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27.6.2014 (co. 200);

- sono considerate attività di innovazione tecnologica (tra cui rientrano anche quelle per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0) ammissibili al credito di imposta le attività, diverse da quelle di cui al punto precedente, finalizzate alla **realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati**, laddove per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'eco-compatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi, fermo restando che **non sono** considerate **attività di innovazione tecnologica ammissibili** al credito di imposta (co. 201):
 - le **attività di routine** per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari;
 - le **attività** per l'**adeguamento di un prodotto esistente** alle specifiche richieste di un cliente;
 - le **attività** per il **controllo di qualità e la standardizzazione** dei prodotti;
- sono considerate altre attività innovative ammissibili al credito di imposta le attività di **design e ideazione estetica** svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti campionari (co. 202).

Un decreto del Ministro dello sviluppo economico, da pubblicare entro il 1° marzo 2020, avrà il compito di (co. 200, 201, 202 e 203):

- dettare i criteri per la corretta applicazione delle definizioni di attività di ricerca e sviluppo di cui al co. 200 e delle definizioni di attività di innovazione tecnologica di cui al co. 201 ammissibili al credito di imposta;
- dettare i criteri per la corretta applicazione del co. 202 relativo alle attività innovative di design e ideazione estetica **anche in relazione** alle medesime attività svolte in relazione **a settori economici diversi da quelli** ivi indicati;
- individuare quali attività di innovazione tecnologica di cui al co. 201 ammissibili al credito di imposta si possono considerare finalizzate al raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0.

Entità del credito di imposta spettante

Il credito di imposta compete nelle seguenti misure (co. 203):

- **12%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **3 milioni di euro**, per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui al co. 200;

- **6%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **1,5 milioni di euro**, per gli investimenti in attività di innovazione tecnologica di cui al co. 201, se finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati che non determinano il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0; **se** però le attività sono finalizzate 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**, la misura del **6%** è **elevata al 10%**;
- **6%** della relativa base di calcolo, nel limite massimo di **1,5 milioni di euro**, per gli investimenti in attività di design e di ideazione estetica di cui al co. 202.

In tutte le diverse casistiche, la base di calcolo deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili e il limite massimo deve essere ragguagliato ad anno nel caso di periodi di imposta inferiore o superiore a 12 mesi.

Ai sensi dell'ultimo periodo del co. 203 dell'art. 1 della L. 160/2019, *"nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo di imposta"*.

Base di calcolo del credito di imposta

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito di imposta, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, le spese e i costi elencati dai co. 200, 201 e 202 per, rispettivamente, le attività di ricerca e sviluppo, le attività di innovazione tecnologica e le attività di design e ideazione estetica.

Per quanto concerne le **attività di ricerca e sviluppo**, la base di calcolo del credito di imposta è data dalle seguenti spese e costi (co. 200):

- le **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte interamente dall'impresa, nei limiti dell'effettivo impiego in tali operazioni, tenendo presente che le spese di personale concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare quando relative a soggetti in possesso di tutte le seguenti caratteristiche:
 - 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 ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione internazionale standard dell'educazione (Isced) dell'UNESCO,
 - assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato,

- impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo;
- nel limite massimo complessivo del 30% delle spese ammissibili di personale, le **quote di ammortamento**, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa relativo al periodo di imposta di utilizzo, **relative ai beni materiali mobili e ai software** utilizzati nei progetti di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota;
- 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 di imposta, tenendo presente che:
 - l'ammissibilità delle spese è subordinata in ogni caso alla condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di ricerca e sviluppo siano fiscalmente residenti o localizzati in Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96;
 - nel caso di contratti stipulati con università e istituti di ricerca aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare;
 - nel caso di contratti stipulati con imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente (intendendosi per tali le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali), si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, ma la maggiorazione del 150% prevista per le spese di personale si applica solo se i soggetti neoassunti qualificati sono impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati in Italia;
- nel limite massimo complessivo di 1 milione di euro, le **quote di ammortamento relative all'acquisto** da terzi, anche in licenza d'uso, **di privative industriali** relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, a condizione che:
 - siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta,
 - derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi fiscalmente residenti o localizzati in Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96, i quali non appartengano allo stesso gruppo dell'impresa acquirente (intendendosi per tali le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali);
- nel limite massimo complessivo del 20% delle spese ammissibili di personale ovvero delle spese ammissibili per contratti di ricerca *extra muros*, senza tenere conto delle maggiorazioni del 150% ivi previste, le **spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di

ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96;

- nel limite massimo complessivo del 30% delle spese ammissibili di personale ovvero delle spese ammissibili per contratti di ricerca *extra muros*, le **spese per materiali, forniture e altri prodotti** impiegati nei progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta.

Per quanto concerne le **attività di innovazione tecnologica** (sia quelle che consentono il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, sia quelle che non lo consentono), la base di calcolo del credito di imposta è data dalle seguenti spese e costi (co. 201):

- le **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle operazioni di innovazione tecnologica svolte interamente dell'impresa, nei limiti dell'effettivo impiego in tali operazioni, tenendo presente che le spese di personale concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare quando relative a soggetti in possesso di tutte le seguenti caratteristiche:
 - 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 ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione internazionale standard dell'educazione (Isced) dell'UNESCO,
 - assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato,
 - impiegati esclusivamente nei lavori di innovazione tecnologica;
- nel limite massimo complessivo del 30% delle spese ammissibili di personale, le **quote di ammortamento**, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa relativo al periodo di imposta di utilizzo, **relative ai beni materiali mobili e ai software** utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota;
- le **spese per contratti** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta, tenendo presente che:
 - l'ammissibilità delle spese è subordinata in ogni caso alla condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica siano fiscalmente residenti o localizzati in Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96;

- nel caso di contratti stipulati con imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente (intendendosi per tali le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali), si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, ma la maggiorazione del 150% prevista per le spese di personale si applica solo se i soggetti neoassunti qualificati sono impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati in Italia;
- nel limite massimo complessivo del 20% delle spese ammissibili di personale, le **spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96;
- nel limite massimo complessivo del 30% delle spese ammissibili di personale ovvero delle spese ammissibili per contratti, le **spese per materiali, forniture e altri prodotti** impiegati nei progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta.

Per quanto concerne le **attività di design e ideazione estetica**, la base di calcolo del credito di imposta è data dalle seguenti spese e costi (co. 202):

- le **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato presso le strutture produttive dell'impresa nello svolgimento delle attività di design e ideazione estetica, nei limiti dell'effettivo impiego in tali operazioni, tenendo presente che le spese di personale concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare quando relative a soggetti in possesso di tutte le seguenti caratteristiche:
 - età non superiore a 35 anni,
 - al primo impiego,
 - in possesso di una laurea in design o altri titoli equiparabili,
 - assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato,
 - impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica;
- nel limite massimo complessivo del 30% delle spese ammissibili di personale, le **quote di ammortamento**, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa relativo al periodo di imposta di utilizzo, **relative ai beni materiali mobili** utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari;
- le **spese per contratti** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito di imposta, tenendo presente che:

- l'ammissibilità delle spese è subordinata in ogni caso alla condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di design e ideazione estetica siano fiscalmente residenti o localizzati in Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96;
- nel caso di contratti stipulati con imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente (intendendosi per tali le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali), si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di design e ideazione estetica svolte internamente all'impresa, ma la maggiorazione del 150% prevista per le spese di personale si applica solo se i soggetti neoassunti qualificati sono impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati in Italia;
- nel limite massimo complessivo del 20% delle spese ammissibili di personale, le **spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito di imposta, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96;
- nel limite massimo complessivo del 30% delle spese ammissibili di personale ovvero delle spese ammissibili per contratti, le **spese per materiali, forniture e altri prodotti** impiegati nelle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito di imposta.

Utilizzo del credito di imposta spettante

Il credito d'imposta (co. 204):

- **è utilizzabile** esclusivamente in compensazione *ex art.* 17 del DLgs. 241/97 (a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione), suddividendolo in 3 quote annuali di pari importo e senza che trovino applicazione i limiti di compensazione di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007, i limiti di cui all'art. 34 della L. 388/2000 ed i limiti di cui all'art. 31 del DL 78/2010;
- **non concorre** alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, **né rileva** ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR;
- **è cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto;
- **non** può formare oggetto di **cessione o trasferimento** neanche all'interno del consolidato fiscale.

Adempimenti correlati alla fruibilità dell'agevolazione

Prima di poter concretamente utilizzare in compensazione il credito di imposta, devono essere adem-

più gli **obblighi di certificazione** previsti dal co. 205 dell'art. 1 della L. 160/2019, ai sensi del quale *“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, iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 del DLgs. 39/2010, i quali, nell'assunzione dell'incarico, devono osservare i principi di indipendenza elaborati dall'art. 10 del DLgs. 39/2010 e, in attesa della loro adozione, quelli previsti dal codice etico dell'IFAC.

Le spese sostenute dalle imprese non soggette ad obbligo di revisione legale dei conti, per la certificazione della documentazione contabile funzionale alla fruibilità del credito di imposta, sono riconosciute in aumento del credito di imposta medesimo per un importo massimo di 5.000 euro, fermo restando il rispetto dei limiti massimi di credito di imposta spettante stabiliti dal co. 203.

Oltre alla certificazione che precede (cui è subordinata la possibilità di utilizzare il credito di imposta),

le imprese beneficiarie devono:

- al solo fine di consentire al MISE di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, effettuare una comunicazione al MISE il cui contenuto, modalità e termini di invio saranno stabiliti con apposito decreto direttoriale del MISE (co. 204 secondo periodo);
- ai fini dei successivi controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, redigere e conservare una relazione tecnica (a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del singolo progetto o sottoprogetto e controfirmata dal legale rappresentante dell'impresa) che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo di imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione, fermo restando che, per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa beneficiaria dal soggetto commissionario che ha svolto le attività (co. 206).

Controlli dell'Amministrazione finanziaria

L'Agenzia delle Entrate, in sede di svolgimento delle ordinarie attività di accertamento può richiedere al MISE di esprimere il proprio parere, qualora si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine alla 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 (co. 207).

12. Credito di imposta per formazione 4.0 del personale

L'art. 1 co. 210 della L. 160/2019 proroga al periodo di imposta successivo a quello in corso al

31.12.2019 il credito di imposta, introdotto dall'art. 1 co. 46-56 della L. 205/2017, per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano nazionale Impresa 4.0.

La **proroga si accompagna** tuttavia **ad una serie di modifiche** alla relativa disciplina, recate dai successivi co. 211-217, con particolare riferimento a:

- i requisiti da rispettare per i soggetti beneficiari;
- le attività di formazione erogate da soggetti esterni;
- la determinazione dell'agevolazione;
- l'utilizzo del credito di imposta;
- gli adempimenti richiesti.

Modifiche concernenti i requisiti richiesti ai soggetti beneficiari

L'art. 1 co. 212 della L. 160/2019 inibisce la fruibilità del credito di imposta alle imprese destinatarie di sanzioni interdittive *ex art.* 9 co. 2 del DLgs. 231/2001 e alle imprese che non risultano 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.

Modifiche concernenti le attività di formazione erogate da soggetti esterni

L'art. 1 co. 213 della L. 160/2019, con riguardo alle attività di formazione erogate da soggetti esterni, amplia il novero dei soggetti esterni "ammissibili", disponendo che si considerano ammissibili al credito di imposta, oltre alle attività commissionate ai soggetti indicati nell'art. 3 co. 6 del DM 4.5.2018, anche le attività commissionate agli Istituti tecnici superiori.

Modifiche concernenti la determinazione dell'agevolazione

L'art. 1 co. 211 della L. 160/2019 modifica i limiti massimi annuali di spese ammissibili ai fini del credito di imposta per le imprese piccole, medie e grandi, nonché introduce una aliquota maggiorata per il calcolo del credito di imposta spettante sulle spese ammissibili, quando queste ultime riguardano la formazione di "lavoratori svantaggiati".

Per il periodo di imposta 2020, il credito di imposta per spese di formazione 4.0 del personale compete dunque nelle seguenti misure:

- per le "**piccole imprese**" (meno di 50 occupati e fatturato annuo e/o totale di bilancio fino a 10 milioni di euro), il 50% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 300.000 euro;
- per le "**medie imprese**" (tra 50 e 249 occupati e/o fatturato annuo tra 10 e 50 milioni e/o totale di bilancio tra 10 e 43 milioni), il 40% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 250.000 euro;

- per le **“grandi imprese”** (250 o più occupati e/o fatturato annuo da 50 milioni in su e/o totale di bilancio da 43 milioni in su), il 30% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 250.000 euro;
- per **tutte le imprese**, fermi restando i rispettivi limiti massimi annuali, la percentuale di computo del credito di imposta è elevata al 60% con riguardo alle spese ammissibili relative alla formazione di categorie di **lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati**, come definite dal DM 17.10.2017.

Modifiche concernenti l’utilizzo del credito di imposta

L’art. 1 co. 214 della L. 160/2019 stabilisce che il credito di imposta è **utilizzabile** esclusivamente in compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97 a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili e che **non** può formare oggetto di **cessione o trasferimento** neanche all’interno del consolidato fiscale.

Modifiche concernenti gli adempimenti richiesti

Nel confermare l’applicazione, in quanto compatibile, delle disposizioni contenute nel DM attuativo 4.5.2018, l’art. 1 co. 215 della L. 160/2018 esclude espressamente la condizione ivi prevista della stipula e del deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso il competente Ispettorato territoriale del lavoro.

Viene pertanto meno l’obbligo di disciplinare in maniera dettagliata le attività di formazione nei contratti collettivi aziendali o territoriali.

Inoltre, l’art. 1 co. 214 secondo periodo della L. 160/2018 stabilisce che, al solo fine di consentire al MISE di acquisire le informazioni necessarie per valutare l’andamento, la diffusione e l’efficacia della misura agevolativa, effettuare una comunicazione al MISE il cui contenuto, modalità e termini di invio saranno stabiliti con apposito decreto direttoriale del MISE.

13. Riapertura dell’estromissione agevolata degli immobili dell’impresa individuale

L’art. 1 co. 690 della L. 160/2019 riapre una finestra per fruire della disciplina fiscale agevolata per l’estromissione degli immobili strumentali per natura o per destinazione (no immobili merce e immobili patrimoniali) dell’impresa individuale, secondo la disciplina recata dall’art. 1 co. 121 della L. 208/2015. Sulla materia, si ricordano in particolare i chiarimenti diramati dall’Agenzia delle Entrate con la circ. 1.6.2016 n. 26.

La nuova finestra “copre” le **estromissioni effettuate tra l’1.1.2020 e il 31.5.2020 di immobili posseduti alla data del 31.10.2019.**

I versamenti rateali dell’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP, pari all’8%, devono essere effettuati entro il 30.11.2020 e il 30.6.2021 e gli effetti dell’estromissione agevolata decorrono

dall'1.1.2020.

14. Riapertura con novità della rivalutazione dei beni di impresa

L'art. 1 co. 696-704 della L. 160/2019 riapre una finestra per fruire della disciplina della rivalutazione dei beni di impresa, esclusi gli immobili merce.

I beni rivalutabili devono risultare dal bilancio di esercizio in corso al 31.12.2018 e la **rivalutazione** deve avvenire nel **bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2018**, i cui termini di approvazione scadono successivamente all'1.1.2020.

La nuova finestra segue lo **stesso impianto disciplinare** che aveva caratterizzato le rivalutazioni disposte dall'art. 1 co. 889 e ss. della L. 208/2015, dall'art. 1 co. 556 e ss. della L. 232/2016 e dell'art. 1 co. 940 e ss. della L. 145/2018.

In particolare, restano i medesimi i seguenti aspetti:

- la *ratio* dell'istituto (adeguare il valore dei beni espresso dal bilancio);
- l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione;
- il differimento degli effetti fiscali dell'operazione al terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita;
- la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione con una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Sulla materia, si ricordano in particolare i chiarimenti diramati dall'Agenzia delle Entrate con le circ. 27.4.2017 n. 14 e 10.4.2019 n. 8 (§ 2.6).

Gli aspetti di **novità**, rispetto alle ultime finestre precedenti, attengono alla **maggiore convenienza economica e finanziaria della "rivalutazione 2019"** in quanto:

- le **aliquote dell'imposta sostitutiva** di rivalutazione vengono **ridotte al 12%** per i beni ammortizzabili e **al 10%** per i beni non ammortizzabili, rispetto alle "precedenti" aliquote, rispettivamente, del 16% e del 12%;
- viene prevista la **possibilità di frazionare il pagamento** (in tre rate di pari importo alle scadenze di versamento del saldo delle imposte sui redditi, se l'importo complessivamente dovuto non è superiore a 3 milioni di euro; se è superiore, in sei rate di pari importo, alle scadenze di versamento del saldo e del secondo o unico acconto delle imposte sui redditi).

15. Riapertura con novità della rideterminazione del costo di terreni e partecipazioni

L'art. 1 co. 693-694 della L. 160/2019 riapre una finestra per fruire della disciplina di rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate, a suo tempo introdotta dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001 e già oggetto di numerose riaperture.

Oggetto di rideterminazione del relativo costo fiscale, ai fini del calcolo delle plusvalenze ex art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR, in caso di realizzo a titolo oneroso, potranno dunque essere i **terreni e le**

partecipazioni non quotate possedute alla data dell'1.1.2020 da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di imprese.

La **perizia** da cui emerge il costo rideterminato del terreno o della partecipazione deve essere redatta e asseverata da un professionista abilitato **entro il 30.6.2020**.

L'**imposta sostitutiva**, dovuta per il riconoscimento di tale valore quale costo fiscale del bene, è pari all'**11%** (aliquota unica, senza distinzione tra terreni e partecipazioni qualificate o non qualificate) e può essere versata in **tre rate annuali di pari importo il 30.6.2020, 30.6.2021 e 30.6.2022**, applicando sulle rate successive alla prima un interesse del 3% annuo dal 30.6.2020.

16. "Nuova" IMU

L'art. 1 co. 738 della L. 160/2013, nell'abrogare l'imposta unica comunale di cui all'art. 1 co. 639 della L. 147/2013 (che comprendeva IMU, TASI e TARI), facendo però salve le disposizioni relative alla TARI, istituisce una "nuova" IMU che nella sostanza va a **compattare** in se stessa la "**vecchia**" **IMU e la TASI**.

La disciplina della "nuova" IMU è recata dai commi da 739 a 783 dell'art. 1 della L. 160/2019, con **novità sostanziali estremamente limitate** rispetto alla previgente disciplina in materia di IMU e TASI, coerentemente alla **finalità** dell'intervento che è riconducibile alla logica della **semplificazione, piuttosto che** della **novazione** del quadro normativo di riferimento.

Ai sensi dell'art. 1 co. 780 della L. 160/2019, nel passaggio alla "nuova" IMU **sono abrogati** anche:

- gli artt. 8 e 9 del DLgs. 23/2011, ad eccezione, rispettivamente, del co. 1 e del co. 9, ragione per cui, così come la "vecchia", anche la "nuova" IMU continua a sostituire, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, fermo restando che l'effetto sostitutivo non si produce per gli immobili che risultano esenti dall'IMU (i quali dunque concorrono per l'intero ammontare del relativo reddito fondiario alla determinazione della base imponibile dell'IRPEF e delle addizionali) e, ancorché assoggettati ad IMU, per gli immobili ad uso abitativo non locati che sono situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale (per questi ultimi, tuttavia, il relativo reddito fondiario concorre alla determinazione della base imponibile dell'IRPEF e delle addizionali solo nella misura del 50%);
- l'art. 13 co. 1-12-ter e 13-bis del DL 201/2011, concernente la c.d. "*anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria*";
- ogni altra disposizione incompatibile con l'IMU disciplinata dalla legge di bilancio 2020.

Presupposto dell'imposta

Il presupposto dell'imposta è il possesso di immobili (fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli) ubicati in tutti i comuni del territorio nazionale, ferma restando l'autonomia impositiva prevista dagli

statuti della regione Friuli Venezia Giulia e delle province autonome di Trento (dove si applica l'IMIS) e di Bolzano (dove si applica l'IMI).

Per fabbricato si intende *"l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purchè accatastata unitariamente"* (co. 741 lett. a).

Il **fabbricato di nuova costruzione** è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato.

Per area fabbricabile si intende *"l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità"*, ma, nonostante venga anche ribadita l'applicazione dell'art. 36 co. 2 del DL 223/2006, si considerano non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali (co. 741 lett. d).

Per terreno agricolo si intende *"il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato"* (co. 741 lett. e).

L'imposta non si applica sugli immobili di cui è proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento il comune che è anche soggetto attivo di imposta, ossia sugli immobili la cui superficie insiste interamente o prevalentemente sul territorio del comune che li possiede (co. 742).

Esclusione dell'abitazione principale dal presupposto di imposta

L'art. 1 co. 740 della L. 160/2019 esclude tuttavia dal presupposto di imposta il possesso dell'abitazione principale o assimilata, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9.

Per abitazione principale si intende *"l'immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente"* (co. 741 lett. b) primo periodo).

Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono *"esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo"* (co. 741 lett. b) terzo periodo).

Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la **dimora abituale** e la **residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale**, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile

(co 741 lett. b) secondo periodo).

Per fabbricati assimilati alle abitazioni principali si intende (co. 741 lett. c):

- le unità immobiliari appartenenti alle **cooperative edilizie** a proprietà indivisa "*adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari*" e quelle "*destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica*";
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad **alloggi sociali**, come definiti dal DM 22.4.2008, adibiti ad abitazione principale;
- la casa familiare assegnata al **genitore affidatario dei figli**, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso;
- un solo immobile (per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica) posseduto e non concesso in locazione dal personale in servizio permanente appartenente alle **Forze armate**, alle **Forze di polizia** a ordinamento sia militare che civile, al **Corpo nazionale dei vigili del fuoco** e, salvo quanto previsto dall'art. 28 co. 1 del DLgs. 139/2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia;
- su decisione rimessa alla potestà regolamentare del singolo comune, un solo immobile posseduto e non concesso in locazione da **anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti** di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente.

Soggetti passivi di imposta

I soggetti passivi di imposta sono (co. 743):

- in linea generale, il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie;
- nel caso di provvedimento del giudice che costituisce altresì diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli, il genitore assegnatario della casa familiare;
- nel caso di concessione di aree demaniali, il concessionario;
- nel caso di locazione finanziaria (anche di immobili da costruire o in corso di costruzione), il locatario dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Nel caso di più soggetti passivi relativi ad un medesimo immobile, ciascuno è titolare di una autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.

Fermo restando quanto detto in ordine ai soggetti passivi di imposta (co. 768):

- per i beni immobili su cui sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale (**multiproprietà**), il versamento dell'imposta è effettuato da chi amministra il bene;
- per le parti comuni dell'edificio indicate nell'art. 1117 n. 2) c.c. accatastate in via autonoma, come

bene comune censibile, se viene costituito il condominio allora il versamento dell'imposta deve essere effettuato dall'amministratore del **condominio** per tutti i condomini;

- per gli immobili compresi nel **fallimento** o nella **liquidazione coatta amministrativa**, al versamento dell'imposta sono tenuti il curatore o il commissario liquidatore (i quali debbono provvedervi per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dal decreto di trasferimento degli immobili).

Base imponibile

La base imponibile è costituita dal valore degli immobili.

Il **valore dei fabbricati** è determinato come segue (co. 745):

- fabbricati del gruppo catastale A, esclusi gli A/10, e fabbricati delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 = rendita catastale vigente al 1° gennaio x 168;
- fabbricati della categoria catastale A/10 = rendita catastale vigente al 1° gennaio x 84;
- fabbricati del gruppo catastale B e fabbricati delle categorie catastali C/3, C/4 e C/5 = rendita catastale vigente al 1° gennaio x 147;
- fabbricati della categoria catastale C/1 = rendita catastale vigente al 1° gennaio x 57,75;
- fabbricati del gruppo catastale D, esclusi i D/5 = rendita catastale vigente al 1° gennaio x 68,25;
- fabbricati della categoria catastale D/5 = rendita catastale vigente al 1° gennaio x 84.

Le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno producono effetti già per l'anno medesimo solo se conseguenza di interventi edilizi sul fabbricato (nel qual caso producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo).

Nel particolare caso di **fabbricati del gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati**, fino al momento della richiesta di attribuzione della rendita il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno (o, se successiva, alla data di acquisizione) applicando i criteri e i coefficienti previsti dall'art. 7 co. 3 penultimo periodo del DL 333/92, come aggiornati con decreto del MEF (co. 746 primo periodo).

Il **valore delle aree edificabili** è determinato avendo riguardo a quello *"venale in comune commercio all'1 gennaio dell'anno di imposizione, o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche"* (co. 746 terzo periodo).

Il **valore dei terreni agricoli** è determinato avendo riguardo all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto alla data del 1° gennaio moltiplicato per 168,75.

La **base imponibile è ridotta al 50%** nei seguenti casi (co. 747):

- fabbricati di interesse storico o artistico, di cui all'art. 10 del DLgs. 42/2004;
- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- unità immobiliari concesse in comodato dal soggetto passivo a parenti in linea retta entro il primo

grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che:

- il contratto di comodato sia registrato,
- l'unità immobiliare concessa in comodato non rientri nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9,
- il comodante dimori abitualmente e risieda anagraficamente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato e possieda al massimo un altro immobile (oltre a quello concesso in comodato) adibito a propria abitazione principale.

Aliquote di imposta "base" e spazi di manovra dei comuni

Le aliquote di imposta "base" sono:

- **0,5%** per i fabbricati delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 che costituiscono abitazione principale, con possibilità per il comune, con deliberazione del consiglio comunale, di aumentarla fino allo 0,6% o di diminuirla fino ad azzerarla (co. 748);
- **0,1%** per i fabbricati rurali ad uso strumentale, con possibilità per i comuni soltanto di diminuirla fino ad azzerarla (co. 750);
- **0,1%** per i fabbricati "merce" costruiti e destinati alla vendita dall'impresa costruttrice, con possibilità per i comuni di aumentarla fino al 0,25% o di diminuirla fino ad azzerarla (co. 751 primo periodo);
- **0,76%** per i terreni agricoli, con possibilità per il comune, con deliberazione del consiglio comunale, di aumentarla fino all'1,06% o di diminuirla fino ad azzerarla (co. 752);
- **0,86%** per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, con possibilità per il comune, con deliberazione del consiglio comunale, di aumentarla fino all'1,06% o di diminuirla fino allo 0,76% (co. 753);
- **0,86%** per gli immobili diversi da quelli di cui ai punti precedenti, con possibilità per il comune, con deliberazione del consiglio comunale, di aumentarla fino all'1,06% o di diminuirla fino all'azzeramento (co. 754).

Con espressa deliberazione del consiglio comunale i comuni possono, già con decorrenza per il 2020, **aumentare l'aliquota massima dell'1,06% fino all'1,14%, in sostituzione della TASI**, nella stessa misura applicata per l'anno 2015 e confermata fino all'anno 2019, ferme restando le esenzioni per gli immobili di cui ai commi da 10 a 26 dell'art. 1 della L. 208/2015 (co. 755).

A decorrere dall'anno 2021, i comuni potranno ulteriormente esercitare la propria autonomia impositiva diversificando le aliquote di cui ai commi da 748 a 755, ma limitatamente alle fattispecie che dovranno essere individuate con decreto del MEF che dovrà essere adottato entro il 28 giugno 2020 (co. 756).

Detrazioni e riduzioni dall'imposta

Per le unità immobiliari adibite ad **abitazione principale classificate nelle categorie catastali**

A/1, A/8 e A/9, nonché, per gli **alloggi regolarmente assegnati dagli IACP** o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, istituiti in attuazione dell'art. 93 del DPR 616/77, dall'imposta dovuta si detraggono 200 euro fino a concorrenza del suo ammontare (co. 749).

Per le **abitazioni locate a canone concordato**, di cui alla L. 431/98, l'imposta determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune è ridotta al 75% (co. 760).

Immobili esenti

Sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte (co. 758 e 759):

- i **terreni agricoli**:
 - posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole, indipendentemente dalla loro ubicazione;
 - ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della L. 448/2001;
 - a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile;
 - ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. 984/77, sulla base dei criteri individuati dalla circ. MEF 14.6.93 n. 9;
- gli **immobili destinati esclusivamente a compiti istituzionali** posseduti dallo Stato, dai comuni e, limitatamente a quelli ubicati nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti e dagli enti del Servizio sanitario nazionale;
- i **fabbricati** classificati o classificabili nelle categorie catastali **da E/1 a E/9**;
- i **fabbricati con destinazione ad usi culturali** di cui all'art. 5-*bis* del DPR 601/73;
- i **fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto** (e loro pertinenze), purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione;
- i **fabbricati di proprietà della Santa Sede** indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato tra la Santa Sede e l'Italia;
- gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i) dell'art. 7 co. 1 del DLgs. 504/92 e destinati **esclusivamente** allo svolgimento **con modalità non commerciali** delle attività previste dalla medesima lett. i).

A decorrere dal 2022, sono altresì esenti i **fabbricati "merce"** costruiti e destinati alla vendita dall'impresa costruttrice, fino a che tale destinazione permanga (co. 751 secondo periodo).

Corresponsione dell'imposta

L'imposta è dovuta autonomamente per ciascun anno solare proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso, computando per intero il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese è composto (co. 761).

Il **versamento** dell'imposta avviene in due rate, scadenti la prima il **16 giugno** (calcolata appli-

cando, sulla base imponibile per il numero di mesi di possesso del primo semestre dell'anno, l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente) e la seconda il **16 dicembre dell'anno** con riferimento al quale si procede al pagamento (a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno), ferma restando la possibilità di optare per il versamento in un'unica soluzione entro il 16 giugno (co 762).

Le **modalità di versamento** sono (co. 765):

- mediante F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- mediante apposito bollettino postale, cui si applicano in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- attraverso la piattaforma di cui all'art. 5 del DLgs. 82/2005 e con le altre modalità previste dal medesimo decreto legislativo sull'amministrazione digitale.

Presentazione della dichiarazione

Ai sensi dell'art. 1 co. 769 della L. 160/2019:

- entro il **30 giugno dell'anno successivo** a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica secondo le modalità approvate con apposito decreto del MEF (nelle more dell'entrata in vigore del decreto, i soggetti passivi continuano ad utilizzare il modello di dichiarazione di cui al DM 30.10.2012);
- fino a quando non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta, la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi;
- restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini IMU e TASI, in quanto compatibili.

Sanzioni

In caso di **omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione**, si applicano le sanzioni amministrative del 30%, di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 (co. 774).

Inoltre, ferma restando la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale (co. 775):

- in caso di **omessa presentazione della dichiarazione**, si applica la sanzione dal 100% al 200% del tributo non versato, con un minimo di 50 euro;
- in caso di **infedele dichiarazione**, si applica la sanzione dal 50% al 100% del tributo non versato, con un minimo di 50 euro;
- in caso di **mancata, incompleta o infedele risposta al questionario**, si applica una sanzione da 100 a 500 euro (il comune può decidere anche di applicare una sanzione da 50 a 200 euro per il caso di risposta "tardiva" al questionario oltre il termine di 60 giorni dalla data di notifica).

17. Deducibilità dell'IMU dalle imposte sui redditi

L'art. 1 co. 772 della L. 160/2019 conferma la deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali (no immobili merce e immobili patrimoniali) dal reddito di impresa e dal reddito di lavoro autonomo degli esercenti arti e professioni.

Il successivo co. 773 stabilisce tuttavia che la predetta integrale deducibilità entri in vigore solo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (ossia, per i soggetti "solari", dal 2022), mentre operi nel limite del 60% nei periodi di imposta 2020 e 2021.

Resta ferma la deducibilità limitata al 50% nel periodo di imposta 2019, ai sensi del co. 2 dell'art. 3 del DL 34/2019.

L'unica novità sostanziale che discende dalla legge di bilancio 2020 in materia di deducibilità IMU è dunque rappresentata dal fatto che, rispetto a quanto previsto dall'art. 3 del DL 34/2019 (che prevedeva nel 2022 una deducibilità limitata al 70% e soltanto dal 2023 la piena operatività della regola della deducibilità integrale), viene **anticipata la decorrenza della integrale deducibilità dell'IMU al periodo di imposta 2022.**

18. Imposta sui servizi digitali

L'art. 1 co. 678 della L. 160/2019 dispone l'entrata in vigore della nuova "imposta sui servizi digitali" che era stata introdotta dall'art. 1 co. 35-50 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019), senza però entrare mai concretamente in vigore, in ragione del rinvio della sua decorrenza all'emanazione di un apposito decreto attuativo del Ministro dell'economia e delle finanze (di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sentiti l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale) che non ha però visto la luce.

Contestualmente allo "sblocco" della sua entrata in vigore, il comma 678 dell'art. 1 della L. 160/2019 reca una serie di modifiche di merito all'originaria disciplina, intervenendo sui commi 36, 41, 42 e 43 ed inserendo *ex novo* i commi 35-*bis*, 37-*bis*, 39-*bis*, 39-*ter*, 40-*bis*, 40-*ter* e 44-*bis*.

Tali modifiche non incidono però sugli "aspetti di massima" della nuova imposta, la quale, così come previsto già dall'originaria disciplina della L. 145/2018, si applica nella misura del **3% sui ricavi derivanti da servizi digitali effettuati a favore di utenti localizzati in Italia da parte di imprese o gruppi di imprese che sviluppano un volume complessivo di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni derivanti da servizi digitali realizzati in Italia.**

La relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2020 presentato dal Governo evidenzia che dall'introduzione di queste modifiche è atteso un gettito per l'Erario italiano di 108 milioni annui a decorrere già dal 2020.

Considerato che, in sede di approvazione della originaria disciplina della "imposta sui servizi digitali", gli effetti finanziari erano stati stimati nell'ordine di di 150 milioni di euro nel 2019 (ormai sfumati) e

di 600 milioni di euro a decorrere dal 2020, ne consegue che le attese di gettito per l'Erario italiano dalla "imposta sui servizi digitali", così come modificata dalla L. 160/2019, sono pari a 708 milioni di euro a decorrere dal 2020.

19. Estensione degli accertamenti esecutivi ai tributi locali

L'art. 1 co. 784-815 della L. 160/2019 estende anche ai tributi locali, quali ad esempio l'IMU, la TARI, la TOSAP e l'imposta sulla pubblicità, l'applicazione della disciplina dei c.d. "accertamenti esecutivi", già operanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA ai sensi dell'art. 29 del DL 78/2010.

Saranno "esecutivi" gli **accertamenti emessi ai fini dei predetti tributi a partire dall'1.1.2020 anche se relativi ad imposte dovute per periodi precedenti al 2020.**

L'esecutività dell'accertamento implica che gli importi richiesti con l'atto di accertamento dovranno essere corrisposti entro il termine per la presentazione del ricorso, ferma restando la sospensione della decorrenza dei termini nel periodo 1° agosto-31 agosto, ai sensi dell'art. 1 della L. 742/69.

Nel caso in cui venga presentato **ricorso**, gli importi richiesti a titolo di imposte e interessi vanno comunque pagati per l'intero ammontare (corte Cost. 30.1.99 n. 464), perché per i tributi locali non risulta previsto l'istituto della "riscossione frazionata" in pendenza di giudizio, tale per cui in caso di ricorso pendente imposte e interessi devono essere versati solo nella misura di un terzo e i restanti due terzi solo dopo l'eventuale sentenza di rigetto del ricorso da parte del giudice di primo grado (così dispone l'art. 15 del DPR 602/73 ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA; l'art. 56 del DPR 131/86 ai fini dell'imposta di registro; l'art. 40 del DLgs. 346/90 ai fini dell'imposta sulle successioni).

Da questo punto di vista, dunque, l'inasprimento del meccanismo del *solve et repete*, che è implicito nella esecutività degli atti di accertamento, risulta ancora maggiore con riguardo ai tributi locali di quanto non lo sia stato, a suo tempo, con riguardo ai tributi erariali.

Per gli importi richiesti a titolo di sanzione, invece, valgono per gli avvisi di accertamento relativi a tributi locali le medesime regole applicabili a quelli relativi a tributi erariali, ragione per cui, in caso di ricorso, le sanzioni vanno corrisposte soltanto dopo l'eventuale sentenza di rigetto del ricorso da parte del giudice di primo grado e, nel caso di appello, soltanto per i due terzi, versando il terzo residuo solo dopo l'eventuale rigetto dell'appello da parte del giudice di secondo grado (art. 19 del DLgs. 472/97 e art. 68 del DLgs. 546/92).

Salvo ottenimento della sospensione giudiziale, le **somme** richieste con l'accertamento esecutivo **non pagate** entro il termine per il ricorso vengono **poste in riscossione coattiva** tramite affidamento al concessionario ex art. 53 del DLgs. 446/97 o ad Agenzia delle Entrate - Riscossione, senza notifica al contribuente della cartella di pagamento (il soggetto legittimato alla riscossione coattiva informa il debitore di aver preso in carico le somme mediante raccomandata semplice o posta elettronica, ma questa semplice informativa non costituisce atto autonomamente impugnabile).

Le modalità di affidamento dovranno essere definite con decreto del MEF, nelle more del quale sono autonomamente individuate dall'ente locale.

L'affidamento avviene **decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il versamento** (quindi decorsi 90 giorni dalla notifica dell'accertamento esecutivo) ed una volta che il credito è stato affidato diviene possibile azionare le consuete misure cautelari (quali i fermi dei beni mobili registrati e le ipoteche).

Le misure cautelari non possono tuttavia essere azionate nel caso in cui il contribuente abbia presentato una richiesta di dilazione di pagamento (per la cui proposizione non ci sono limiti temporali), fino a quando quest'ultima non sia stata respinta o qualora il contribuente sia decaduto dal beneficio per mancato pagamento di due rate anche non consecutive nell'arco di sei mesi nel periodo di rateazione.

Salvo diverso regolamento dell'ente locale, il **massimo di rate concedibili per il pagamento dilazionato è di 72** ed occorre comunque la dimostrazione della sussistenza di una situazione di temporanea e obiettiva difficoltà finanziaria.

Oltre che alle misure cautelari, l'affidatario della riscossione può procedere all'espropriazione del debitore (tipicamente mediante pignoramento), ma, nel caso in cui sia stato proposto ricorso, l'espropriazione non può avvenire prima che siano decorsi dalla data di affidamento del credito:

- **120 giorni**, se alla riscossione provvede l'ente locale o un suo concessionario locale;
- **180 giorni**, se alla riscossione provvede Agenzia delle Entrate - Riscossione.

Solo nel caso in cui l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica dell'accertamento esecutivo, essa deve essere preceduta dalla notifica al debitore dell'intimazione ad adempiere ex art. 50 del DPR 602/73 (quando dovuta, autonomamente impugnabile).

Si ricorda che, nel caso in cui sussista fondato pericolo per la riscossione, l'intera procedura può iniziare decorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento esecutivo, senza dunque attendere gli ulteriori 30 giorni per l'affidamento del credito, nè tanto meno i 120 o 180 giorni per le procedure di espropriazione.

20. Altre novità fiscali

Si riepilogano di seguito le altre novità di carattere fiscale introdotte dalla L. 196/2019.

Proroga dello "sport bonus"

L'art. 1 co. 177-179 della L. 160/2019 proroga al 2020 del credito di imposta per le erogazioni liberali destinate a interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e alla realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche.

Il credito di imposta spetta nella misura del 65% delle predette erogazioni liberali ed è riconosciuto entro i seguenti limiti:

- per le persone fisiche e gli enti non commerciali, nel limite del 20% del reddito imponibile;

- per i titolari di reddito di impresa, nel limite dell'1% dei ricavi annui.

Per espressa previsione, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del DPCM 30.4.2019.

Proroga del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno

L'art. 1 co. 319 della L. 160/2019 proroga al 31.12.2020 il credito di imposta per le imprese che acquistano beni strumentali nuovi facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate in zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Proroga del credito di imposta per la partecipazione di PMI a fiere internazionali

L'art. 1 co. 300 della L. 160/2019 proroga al 2020 il credito di imposta sulle spese sostenute dalle PMI per la partecipazione a fiere internazionali, pari al 30% delle spese agevolabili fino ad un massimo di 60.000 euro.

Proroga del credito di imposta per investimenti sisma centro Italia

L'art. 1 co. 218 della L. 160/2019 proroga al 31.12.2020 il credito di imposta riconosciuto alle imprese per l'acquisto di beni strumentali nuovi per i comuni delle regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici succedutisi dal 24.8.2016.

Modifiche al credito di imposta per edicole

L'art. 1 co. 393 della L. 160/2019 dispone, per il 2020, un ampliamento della platea di beneficiari del credito di imposta previsto a favore delle edicole.

In particolare, viene stabilito che il credito sia riconosciuto agli esercenti attività di vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici anche nel caso in cui la loro attività non rappresenti l'unico punto vendita nel comune di riferimento.

Modifiche all'agevolazione "resto al Sud"

L'art. 1 co. 320 della L. 160/2019 dispone che, per il 2019 e il 2020, il requisito del limite di età (45 anni) per poter beneficiare del meccanismo agevolativo "resto al Sud", di cui all'art. 1 del DL 91/2017, si intende soddisfatto se posseduto dalla data dell'1.1.2019.

Nuovo credito di imposta per sistemi di monitoraggio strutturale degli immobili

L'art. 1 co. 118 della L. 160/2019, al fine di aumentare il livello di sicurezza degli immobili, introduce un nuovo credito di imposta ai fini dell'imposta sul reddito, riconosciuto a fronte del sostenimento di spese documentate relative all'acquisizione e predisposizione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo, nel limite complessivo di 1,5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021.

Le disposizioni attuative saranno definite con apposito DM.

Rifinanziamento della "Nuova Sabatini"

L'art. 1 co. 226-229 della L. 160/2019 dispone il rifinanziamento della c.d. "Nuova Sabatini", di cui all'art. 2 del DL 69/2013 e art. 1 co. 40 della L. 205/2017, nell'ordine di 105 milioni di euro per il 2020, 97 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2021 al 2024 e 47 milioni di euro per il 2025.

Deducibilità svalutazioni e perdite su crediti di banche e assicurazioni

L'art. 1 co. 712 della L. 160/2019 modifica ulteriormente il regime transitorio di cui all'art. 16 del DL 83/2015, in materia di deducibilità ai fini IRES e IRAP delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni.

In particolare, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, la deduzione della quota del 12% spettante per il periodo di imposta in corso al 31.12.2019 è differita, in quote costanti, al periodo di imposta in corso al 31.12.2022 e ai tre successivi.

Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS n. 9

L'art. 1 co. 713 della L. 160/2019 modifica il regime di deducibilità dei componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello delle perdite attese su crediti vantati nei confronti della clientela, iscritti in bilancio in sede di prima applicazione dell'IFRS n. 9.

In particolare, viene differita al periodo di imposta in corso al 31.12.2028 la deduzione della quota del 10% prevista per il periodo di imposta in corso al 31.12.2019.

Deducibilità dell'ammortamento "DTA" dell'avviamento e delle altre attività immateriali

L'art. 1 co. 714-715 della L. 160/2019 modifica il regime di deducibilità delle quote di ammortamento pregresse relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta (c.d. "DTA"), di cui all'art. 1 co. 1079 della L. 145/2018.

In particolare, viene stabilito che, sia ai fini IRES che IRAP, la deduzione della quota del 5% spettante per il periodo di imposta in corso al 31.12.2019 viene differita, in quote costanti, al periodo di imposta in corso al 31.12.2025 e ai quattro successivi.

Super-deduzione degli investimenti in nuovi impianti di colture arboree pluriennali

L'art. 1 co. 509 della L. 160/2019 stabilisce la super-deducibilità, nella misura del 120%, delle spese sostenute per gli investimenti in nuovi impianti di colture arboree pluriennali (quali la vite, l'olivo, i frutti maggiori, gli agrumi, i frutti minori, i piccoli frutti, i frutti tropicali e subtropicali, le piante da foresta), con esclusione dei costi relativi all'acquisto di terreni.

La super-deduzione è riconosciuta ai soli fini della determinazione della quota deducibile ai sensi dell'art. 108 del TUIR nei periodi di imposta 2020, 2021 e 2022.

Nuovo regime forfetario per la determinazione del reddito dei florovivaisti

L'art. 1 co. 225 della L. 160/2019 introduce un nuovo regime forfetario agevolato di determinazione del reddito derivante dalle attività dirette alla commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura acquistate da imprenditori agricoli florovivaistici da altri imprenditori agricoli florovivaistici. In particolare, il reddito viene determinato applicando ai corrispettivi IVA il coefficiente di redditività del 5%.

Estensione all'oleoturismo del regime forfetario per l'agriturismo

L'art. 1 co. 513-514 della L. 160/2019 estende all'attività di oleoturismo le disposizioni di cui all'art. 1 co. 502-505 della L. 205/2017 che sono state previste per l'attività di enoturismo, con conseguente applicabilità del regime speciale per i soggetti che esercitano attività di agriturismo.

Estensione dei soggetti passivi dell'IVIE e dell'IVAFE

L'art. 1 co. 710-711 della L. 160/2019 include gli enti non commerciali (tra cui anche i trust e le fondazioni) e le società semplici (e soggetti ad esse assimilati *ex art. 5 del TUIR*) tra i soggetti passivi tenuti all'applicazione dell'imposta sui valori immobiliari esteri (IVIE) e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (IVAFE) sugli immobili, prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero.

Fino al 2019 erano soggetti passivi di queste imposte solo le persone fisiche (anche esercenti attività di impresa, arti o professioni).

Addizionali IRES per i concessionari del settore dei trasporti

L'art. 1 co. 716-718 della L. 160/2019 introduce una addizionale IRES del 3,5%, per i periodi di imposta 2019, 2020 e 2021, sul reddito derivante da attività svolte sulla base di concessioni autostradali, concessioni di gestione aeroportuale, autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli artt. 16 e 18 della L. 84/94, concessioni ferroviarie.

Esclusione da IRES delle università non statali legalmente riconosciute

L'art. 1 co. 721 della L. 160/2019 stabilisce, con norma di carattere interpretativo, che si consideri "*esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici*" anche l'attività di formazione universitaria posta in essere dalle università non statali legalmente riconosciute che hanno ottenuto l'autorizzazione a rilasciare titoli di studio universitario aventi valore legale, purché non costituite sotto forma di società commerciali.

Conseguentemente, viene chiarito che i predetti soggetti rientrano tra quelli esclusi da IRES ai sensi dell'art. 74 co. 2 lett. a) del TUIR.

Proroga dell'esenzione da IRPEF per i terreni dei coltivatori diretti e degli IAP

L'art. 1 co. 183 della L. 160/2019 proroga al 2020 l'esenzione da IRPEF dei redditi fondiari dei terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole.

Territorialità IVA per il noleggio di imbarcazioni da diporto

L'art. 1 co. 725-726 della L. 160/2019, al fine di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, stabilisce che, ai fini IVA, il luogo della prestazione dei servizi di locazione, *leasing*, noleggio e simili "a breve termine" di imbarcazioni da diporto, di cui all'art. 7-*quarter* co. 1 lett. e) del DPR 633/72, si considera fuori dall'UE qualora attraverso adeguati mezzi di prova (da individuare con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate) sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio al di fuori dell'UE.

La disposizione si applica alle operazioni effettuate a decorrere dall'1.4.2020.

Novità in materia di accise

Oltre alla neutralizzazione per l'anno 2020 della clausola di salvaguardia che prevede l'aumento delle aliquote delle accise sulla benzina e sul gasolio da autotrazione (si veda il precedente § 2), l'art. 1 della L. 160/2019 prevede le seguenti novità in materia di accise:

- viene previsto che non costituirà gasolio commerciale usato come carburante quello impiegato da veicoli di categoria Euro 4 o inferiore; a decorrere dall'1.10.2020 quello usato da veicoli di categoria Euro 3 o inferiore e a decorrere dall'1.1.2021 anche quello usato da veicoli di categoria Euro 4 (co. 630);
- al fine di applicare ai prodotti energetici, impiegati nella produzione di energia elettrica, aliquote di accisa specifiche finalizzate a proteggere l'ambiente dall'emissione di gas responsabili dell'effetto serra e di polveri sottili, viene prevista una rimodulazione e un innalzamento delle aliquote su tali prodotti (co. 631);
- per le accise sui tabacchi lavorati, viene previsto l'incremento dell'accisa minima, dell'onere fiscale minimo per le sigarette e dell'aliquota base (co. 659);
- viene istituita l'imposta di consumo sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo (dovuta dal produttore o fornitore nazionale o dal rappresentante fiscale del produttore o fornitore estero, all'atto della cessione dei prodotti alle rivendite dei generi di Monopolio), quali le cartine, le cartine arrotolate senza tabacco e i filtri funzionali ad arrotolare le sigarette (co. 660).

Plastic tax

L'art. 1 co. 634-658 della L. 160/2019 introduce l'imposta sul consumo del "*manufatti con singolo impiego*" (in acronimo, MACSI) che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o prodotti alimentari.

Sono considerati MACSI soggetti all'imposta i dispositivi realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica, mentre sono esclusi dall'applicazione dell'imposta i "*manufatti con singolo impiego*" che risultino compostabili in conformita alla norma UNI EN 13432:2002.

L'imposta è fissata nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica e diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo del MACSI sul territorio nazionale.

I soggetti passivi di imposta obbligati al suo pagamento sono:

- il fabbricante, per i MACSI realizzati nel territorio nazionale;
- l'acquirente, per i MACSI provenienti da altri Stati UE (se l'acquirente è un consumatore privato, il soggetto passivo di imposta è il cedente);
- l'importatore, per i MACSI provenienti da Stati Extra-UE.

È altresì riconosciuto, fino a un importo massimo di 20.000 euro, un credito di imposta nella misura del 10% delle spese sostenute dall'1.1.2020 al 31.12.2020 per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili secondo lo standard UNI EN 13432:2002.

La decorrenza della norma è rinviata al primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del provvedimento con le relative disposizioni attuative che deve essere emanato dal direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli entro il mese di maggio 2020.

Sugar tax

L'art. 1 co. 661-676 della L. 160/2019 introduce un'imposta sul consumo delle bevande analcoliche dolcificate. L'imposta è fissata nella misura di 10 euro per ettolitro di prodotto finito e di 0,25 euro per chilogrammo di prodotti predisposti ad essere utilizzati previa diluizione.

I soggetti passivi di imposta obbligati al suo pagamento sono:

- il fabbricante, per le bevande realizzate nel territorio nazionale e cedute a consumatori o altre imprese sul territorio italiano;
- l'acquirente, per le bevande provenienti da altri Stati UE (se l'acquirente è un consumatore privato, il soggetto passivo di imposta è il cedente);
- l'importatore, per le bevande provenienti da Stati Extra-UE.

L'imposta non si applica invece sulle bevande edulcorate cedute in altri Stati UE o destinate ad essere esportate.

La decorrenza della norma è rinviata al primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del decreto con le relative disposizioni attuative che deve essere emanato dal MEF

entro il mese di agosto 2020.

Cashback per incentivare i pagamenti elettronici

L'art. 1 co. 288-289 della L. 160/2019 introduce una misura premiale, finalizzata ad incentivare l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici, tale per cui, già per le spese effettuate nel corso del 2020, verrà riconosciuto un rimborso in denaro (c.d. "cashback") alle persone fisiche maggiorenni e residenti in Italia che, fuori dall'esercizio di attività d'impresa arte o professione, effettueranno abitualmente acquisti con strumenti di pagamento elettronici presso soggetti che svolgono attività di vendita di beni e di prestazione di servizi.

Le condizioni, le modalità e i criteri di rimborso saranno individuati con apposito decreto attuativo.

Esenzione canone RAI per gli over 75

L'art. 1 co. 355 della L. 160/2019 stabilisce l'esenzione dal pagamento del canone RAI per i soggetti di età pari o superiore a 75 anni, con un reddito proprio e del coniuge non superiore complessivamente a 8.000 euro annui e purché non convivano con altri soggetti titolari di un reddito proprio, fatta eccezione per collaboratori domestici, colf e badanti.