

Pirola  
Pennuto  
Zei  
& Associati  
studio di consulenza  
tributaria e legale

# TAX

NEWSLETTER/16 DICEMBRE-15 GENNAIO 2020

🌐 [PIROLAPENNUTOZEI.IT](http://PIROLAPENNUTOZEI.IT)  
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)  
🐦 [@STUDIO\\_PIROLA](#)  
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

## LEGISLAZIONE

<b>1.1</b> .....	<b>3</b>
Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni nella Legge del 19 dicembre 2019 n. 157 (G.U. del 24 dicembre 2019, n. 301)	
<b>1.2</b> .....	<b>19</b>
Legge 27 dicembre 2019, n. 160 ( <i>Legge di Bilancio 2020</i> ) - Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2019, n. 304 - Supplemento Ordinario, n. 45	

## LEGISLAZIONE

### 1.1

#### **Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni nella Legge del 19 dicembre 2019 n. 157 (G.U. del 24 dicembre 2019, n. 301)**

Il Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26 ottobre 2019, n. 252) è stato convertito nella Legge del 19 dicembre 2019 n. 157, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, del 24 dicembre 2019, n. 301.

Segnaliamo in premessa che tale Legge ha (tra l'altro):

- modificato il sistema delle sanzioni penali tributarie (con un abbassamento di alcune soglie di punibilità e un aumento delle sanzioni), nonché esteso ad alcune fattispecie la c.d. "*confisca per sproporzione*";
- introdotto specifiche disposizioni relativamente alle ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera;
- previsto alcune disposizioni in tema di accollo del debito di imposta altrui e divieto di compensazione, cessazione partita IVA e inibizione compensazione, nonché contrasto alle indebite compensazioni.

Commentiamo nel seguito le principali novità, con particolare riferimento alle persone giuridiche.

#### **Accollo del debito di imposta altrui e divieto di compensazione (art. 1)**

Ai fini del pagamento del debito di imposta altrui è escluso l'utilizzo in compensazione dei crediti dell'accollante. I versamenti eseguiti in violazione di tale disposizione si considerano come non avvenuti (si applicano le sanzioni previste dall'art. 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471). In particolare, con atti di recupero da notificare (a pena di decadenza) entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento, sono irrogate sia all'accollante sia all'accollato le sanzioni previste dall'art. 13 del Decreto Legislativo n. 471/1997.

Le modalità di attuazione di tale disposizioni saranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

## **Cessazione partita IVA e inibizione compensazione (art. 2)**

Nell'art. 17 del Decreto Legislativo n. 241/1997 sono stati inseriti i commi:

- *2-quater*: viene previsto che per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti; tale esclusione opera a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti, anche qualora questi ultimi non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata;
- *2-quinquies*: per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti IVA; tale esclusione rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione;
- *2-sexies*: viene previsto che nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto osservato in precedenza il Modello di Pagamento F24 è scartato; tale scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate al soggetto che ha trasmesso il Modello di pagamento, con apposita ricevuta.

## **Contrasto alle indebite compensazioni (art. 3)**

È stato previsto che la compensazione del credito annuale, ovvero relativo a periodi inferiori all'anno, dell'IVA, dei crediti relativi alle Imposte sui Redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle Imposte sui redditi e all'IRAP per importi superiori a 5.000 Euro annui può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il emerge il credito. Tale disposizione si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 110/E/2019 ha precisato che:

- ai fini della verifica del superamento del limite di 5 mila Euro annui (analogamente a quanto specificato nelle Circolari n. 1/E del 15 gennaio 2010 e n. 29/E del 3 giugno 2010) devono essere considerate solo

le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere esposte nel Modello di pagamento F24;

- tenuto conto che l'art. 3, comma 3, del Decreto Legge n. 124/2019 prevede che le nuove disposizioni si applichino ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, la novità non si applicherà ai crediti maturati in relazione al periodo di imposta 2018 per Imposte sui Redditi e relative addizionali, Imposte sostitutive delle Imposte sui Redditi e IRAP. I crediti del periodo di imposta 2018 potranno essere compensati, senza l'obbligo di preventiva presentazione della relativa dichiarazione, fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta 2019, *"all'interno della quale gli eventuali crediti residui del periodo d'imposta precedente dovranno essere "rigenerati"*.

L'Agenzia delle Entrate, l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale e l'Istituto Nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro devono definire delle procedure di cooperazione rafforzata, al fine di contrastare le indebite compensazioni dei crediti. Nel contesto di tali procedure, tali Istituti possono inviare all'Agenzia delle Entrate delle segnalazioni qualificate relative alle compensazioni dei crediti effettuate ai fini del pagamento delle entrate di rispettiva pertinenza, *"che presentano profili di rischio, ai fini del recupero del credito indebitamente compensato"*.

Nell'art. 37 del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, è stato inserito il comma 49-*quater*, il quale prevede che qualora in esito all'attività di controllo i crediti indicati nelle deleghe di pagamento presentate si rivelino in tutto o in parte non utilizzabili in compensazione l'Agenzia delle Entrate deve comunicare telematicamente la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto che ha trasmesso la stessa, entro trenta giorni. Con comunicazione da inviare al contribuente è applicata la sanzione prevista dall'art. 15, comma 2-*ter*<sup>1</sup>, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Se a seguito della comunicazione il contribuente entro i trenta giorni successivi al ricevimento della stessa rilevi eventuali elementi non considerati, ovvero valutati erroneamente, potrà fornire i dovuti chiarimenti all'Agenzia delle Entrate.

Inoltre, è stato modificato l'art. 15 del citato Decreto Legislativo n. 471/1997, il quale al comma 2-*ter* prevede che nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di

<sup>1</sup> Tale comma dispone che nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo si applica una sanzione pari al 5% dell'importo, per importi fino a 5.000 Euro, e pari a 250 Euro, per importi superiori a 5.000 Euro, per ciascuna delega non eseguita.

controllo sopra citata si applica una sanzione pari al 5% dell'importo, per importi fino a 5.000 Euro e pari a 250 Euro per importi superiori a 5.000 Euro per ciascuna delega non eseguita.

Come osservato da CONFINDUSTRIA nella Nota di Aggiornamento del 13 dicembre 2019 emanata a commento delle novità del Decreto Legge n. 124 "sebbene l'analoga misura ai fini IVA, introdotta nel 2009, abbia comportato una sostanziale riduzione dello stock di crediti utilizzati in compensazione "orizzontale" (passando dai 19 miliardi del 2009 ai circa 11,7 miliardi del 2016), generando anche un "effetto dissuasivo" contro la creazione di artificiosi crediti IVA (es. fenomeni di sovrapproduzione passiva), le implicazioni derivanti dalla sua estensione alle imposte dirette potrebbero essere molto differenti. In primo luogo, perché le compensazioni orizzontali dei crediti relativi alle imposte dirette e all'IRAP, a differenza della normativa vigente ai fini IVA nel 2009, sono già soggette all'obbligo di apposizione del visto di conformità delle dichiarazioni fiscali da cui emergono tali crediti (ai sensi dell'art. 1, comma 574, l. 27 dicembre 2013, n. 147). In altri termini, i crediti diversi da quelli IVA sono già soggetti alla disciplina che rappresenta uno dei due pilastri su cui si fonda la normativa di contrasto alle indebite compensazioni di crediti".

### **Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera (art. 4)**

L'art. 4 ha inserito l'art. 17-bis (rubricato "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera") nel Decreto Legislativo n. 241/1997.

Tale articolo dispone che i soggetti di cui all'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 (i.e. sostituti di imposta sostituti di imposta residenti fiscalmente in Italia) che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a Euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo, o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli artt.:

- 23 e 24 del citato D.P.R. n. 600/1973 (i.e. ritenute IRPEF)<sup>2</sup>;
- 50, comma 4<sup>3</sup>, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (i.e. Addizionale Regionale IRPEF), e;
- 1, comma 5<sup>4</sup>, del Decreto Legislativo 28 settembre 1998, n. 360 (i.e. Addizionale Comunale IRPEF);

trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Il versamento delle predette ritenute deve essere effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

CONFINDUSTRIA nella Nota di Aggiornamento del 13 dicembre 2019 emanata a commento delle novità introdotte dal Decreto in commento ha osservato che *"[...] dovrebbero rimanere escluse dall'applicazione della disciplina le prestazioni di servizi rese da imprese affidatarie che, pur impiegando i loro dipendenti nella sede del committente, utilizzano i propri beni strumentali per svolgere l'attività. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle imprese di trasporto e/o di logistica. Sarebbe, ad ogni modo, utile chiarire che l'utilizzo solo di alcuni beni strumentali dell'impresa committente, di valore non prevalente rispetto ai beni impiegati per la fornitura del servizio, non integri i requisiti previsti dalla disciplina in commento per far scattare l'obbligo di controllo del committente"*.

Come precisato nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 108/E del 23 dicembre 2019, tale novità trova applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto/affidamento/subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Nel documento di prassi è stato anche chiarito che la norma ha posto a carico dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, l'onere del versamento delle ritenute operate *"con distinte deleghe per ciascun committente"* e obbliga il committente alla verifica di tale versamento.

---

2 Ai sensi dell'art. 23, gli enti e le società indicati nell'art. 87, comma 1, del TUIR, le società e associazioni indicate nell'art. 5 del TUIR e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'art. 51 del TUIR, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto di imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'art. 48 del TUIR, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa.

3 Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui agli artt. 46 e 47 del TUIR l'addizionale regionale dovuta è determinata dai sostituti di imposta all'atto di effettuazione delle operazioni di conguaglio relative a detti redditi.

4 Il Decreto Legislativo del 28 settembre 1998, n. 360, ha istituito una addizionale comunale all'IRPEF, a norma dell'art. 48, comma 10, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'art. 1, comma 10, della Legge 16 giugno 1998, n. 191.

Il committente è tenuto a richiedere all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, copia delle deleghe di pagamento, che la stessa ha l'onere di rilasciare entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento; inoltre, la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (i.e. della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata) deve essere effettuata sulla base di parametri oggettivi (come, ad esempio, sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).

Come già anticipato, al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, l'impresa appaltatrice o affidataria, e le imprese subappaltatrici, devono trasmettere al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- le deleghe di pagamento (la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 24 dicembre 2019, n. 109/E, ha istituito il Codice "09", identificativo del soggetto committente da indicare nel Modello di versamento F24), nonché:
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante Codice Fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Qualora entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice/affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui si è detto, ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve sospendere finché perdura l'inadempimento il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera, ovvero del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

A tal fine, deve essere data apposita comunicazione (i.e. comunicazione dell'Inadempimento riscontrato) entro novanta giorni all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente<sup>5</sup>.

Nel caso di inottemperanza ai sopra citati obblighi (i.e. obblighi previsti dai commi 1 e 3 dell'art. 4) il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione. La norma ha previsto al comma 5 delle circostanze esimenti; in particolare, viene specificato che gli obblighi in commento non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, allegando la relativa certificazione<sup>6</sup>, la sussistenza dei seguenti requisiti:

- che risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel corso dei periodi di imposta cui si riferiscono le Dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle Dichiarazioni medesime;
- non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi, ovvero avvisi di addebito affidati agli Agenti della Riscossione relativi alle Imposte sui Redditi, all'IRAP, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad Euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti, ovvero non siano in essere provvedimenti di sospensione (tale disposizione non si applica per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza).

Per le imprese appaltatrici/affidatarie e per le imprese subappaltatrici è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori maturati in relazione ai dipendenti impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi. Tale esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati<sup>7</sup>.

L'art. 4 ha infine integrato l'art. 17, sesto comma, del Decreto IVA: in particolare, dopo la lettera *a-quater*)

<sup>5</sup> È preclusa all'impresa appaltatrice o affidataria ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

<sup>6</sup> Tale certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

<sup>7</sup> Il divieto di compensazione non si applica nel caso in cui ricorrano le circostanze esimenti previste dal comma 5.

è stata inserita la lettera *a-quinquies*) che ha previsto l'estensione del *reverse charge* alle prestazioni di servizi<sup>8</sup> effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

L'efficacia di tale disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio UE, dell'autorizzazione di una misura di deroga, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

### **Estensione del ravvedimento operoso (art. 10-bis)**

È stato abrogato il comma 1-*bis* dell'art. 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Tale modifica ha di fatto esteso anche ai tributi comunali le modifiche apportate all'istituto di ravvedimento operoso con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*Legge di Bilancio 2015*). L'obiettivo della misura è favorire la *compliance fiscale* da parte del contribuente anche per i tributi locali.

### **Trust ("opachi") (art. 13)**

La Legge n. 157/2019 ha modificato le norme del TUIR (in particolare, gli art. 44 e 45 del TUIR) che disciplinano il trattamento fiscale dei redditi attribuiti da trust esteri a beneficiari italiani. In particolare, è stato previsto che qualora in relazione alle attribuzioni di trust esteri, nonché di istituti aventi analogo contenuto, a beneficiari residenti in Italia, non sia possibile distinguere tra reddito e patrimonio, l'intero ammontare percepito costituisce reddito (cfr., sul tema a livello di prassi amministrativa le Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 48/E/2007 e n. 61/E/2010).

### **Semplificazioni fiscali (art. 16)**

È stato modificato l'art. 4 del Decreto Legislativo del 5 agosto 2015, n. 127, il quale nella nuova formulazione prevede che a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2020, in via sperimentale (nell'ambito di un programma di assistenza on-line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche

<sup>8</sup> Diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad *a-quater*) dell'art. 17 del Decreto IVA.

e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente) l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia i registri di cui agli artt. 23 e 25 del Decreto IVA e le comunicazioni liquidazioni periodiche IVA.

A partire dalle operazioni IVA 2021, sarà messa a disposizione anche la bozza della Dichiarazione annuale IVA.

Inoltre, è stato previsto che i soggetti passivi devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato - *esterometro* - (salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche) trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

### **Imposta di bollo sulle fatture elettroniche** (art. 17)

L'art. 17 ha modificato l'art. 12-*novies* del Decreto Legge del 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58: in particolare, è stato previsto che nel caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento, l'Agenzia delle Entrate deve comunicare al contribuente - con modalità telematiche - l'ammontare dell'imposta, della sanzione amministrativa dovuta ai sensi dell'art. 13, comma 1, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (ridotta ad un terzo), nonché degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione. Qualora il contribuente non provvede al pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate deve procedere all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Inoltre, al fine di semplificare, nonché ridurre gli adempimenti dei contribuenti, nel caso in cui gli importi dovuti non superino il limite annuo di 1.000 Euro, l'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche può essere assolto con due versamenti semestrali, da effettuare rispettivamente entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre di ogni anno.

### **Imposta sul valore aggiunto con aliquota agevolata su prodotti igienico-sanitari (art. 32-ter)**

È stato introdotto il numero 1-*quinquies* nella Tabella A, parte II-*bis*, allegata al Decreto IVA al fine di prevedere l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% ai prodotti per la protezione dell'igiene femminile compostabili secondo la norma *UNI EN 13432:2002* o lavabili, nonché alle coppette mestruali.

Tale disposizione si applica alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2020.

### **Modifiche al regime fiscale degli utili distribuiti a società semplici (art. 32-quater)**

I dividendi corrisposti alle società semplice si intendono percepiti per "*trasparenza*" dai rispettivi soci, con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale.

In particolare, gli utili distribuiti alle società semplici, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società e dagli enti residenti:

- per la quota imputabile a soggetti tenuti all'applicazione dell'art. 89 del TUIR (rubricato "*Dividendi ed interessi*") sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95% del loro ammontare;
- per la quota imputabile a soggetti tenuti all'applicazione dell'art. 59 del TUIR (rubricato "*Dividendi*") sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo nella misura del 41,86% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti;
- per la quota imputabile alle persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate non relative all'impresa sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta a titolo di imposta del 26% (ritenuta prevista dall'art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973).

Sugli utili che derivano dalle azioni e dagli strumenti finanziari simili alle azioni (immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla società di gestione accentrata) è applicata, in luogo della sopra citata ritenuta, un'imposta sostitutiva delle Imposte sui Redditi con la stessa aliquota e alle medesime condizioni.

### **Modifiche all'articolo 96 del TUIR (art. 35)**

È stato modificato l'art. 96 del TUIR, il quale nella nuova formulazione prevede che nel caso di costituzione di una società di progetto strumentale alla segregazione patrimoniale rispetto ad attività e passività non afferenti al progetto infrastrutturale medesimo sono integralmente deducibili gli interessi passivi e gli oneri finanziari relativi ai prestiti stipulati dalla società di progetto, anche qualora assistiti da garanzie diverse da quelle di cui al comma 8, lettera a), del citato art. 96 utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici, di cui alle Parti III, IV e V, del Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

Si osserva che l'art. 96 del TUIR è già stato oggetto di recenti modifiche (cfr. art. 1, del Decreto Legislativo 29 novembre 2018, n. 142) volte al recepimento della Direttiva UE n. 2016/1164 (cd. *Direttiva ATAD 1*).

### **Incentivi Conto Energia (art. 36)**

È stato previsto che in caso di cumulo degli incentivi alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici con la detassazione per investimenti ambientali realizzati da piccole e medie imprese, il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici alla produzione di energia elettrica è subordinato al pagamento di una somma determinata applicando alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione relativa alla detassazione per investimenti ambientali l'aliquota di imposta pro tempore vigente.

La norma è stata introdotta al fine di superare le problematiche applicative relative al cumulo tra le tariffe incentivanti per la produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici (c.d. *Conto Energia*) e il beneficio fiscale fruito in virtù della c.d. *Tremonti Ambiente*, di cui all'art. 6, commi 13-19, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

I soggetti che intendono avvalersi di tale definizione devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, secondo modalità che saranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

### **Imposta immobiliare sulle piattaforme marine (art. 38)**

A decorrere dal 2020 è stata istituita l'imposta immobiliare sulle piattaforme marine (*IMPI*) in sostituzione

di ogni altra imposizione immobiliare locale ordinaria sugli stessi manufatti. Per piattaforma marina si intende la piattaforma con struttura emersa destinata alla coltivazione di idrocarburi e sita entro i limiti del mare territoriale come individuato dall'art. 2 del Codice della Navigazione.

L'imposta è calcolata ad aliquota pari al 10,6 per mille. È riservata allo Stato la quota di imposta calcolata applicando l'aliquota pari al 7,6 per mille; la restante imposta, calcolata applicando l'aliquota del 3 per mille, è attribuita ai comuni. È esclusa la manovrabilità dell'imposta da parte dei comuni per la quota loro spettante.

Limitatamente al 2020, il versamento dell'imposta è effettuato in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre allo Stato che provvederà all'attribuzione del gettito di spettanza comunale.

### **Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti (art. 39)**

L'art. 39 ha apportato importanti modifiche:

- al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, recante la disciplina dei reati tributari;
- alla normativa relativa alla confisca (cfr. art. 12-ter, dedicato ai casi particolari di confisca);
- alla disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, di cui al Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Come specificato nella Relazione Illustrativa al Decreto n. 124/2019 si è intervenuto, in primo luogo, sull'apparato sanzionatorio propriamente penale, con modifiche al Decreto Legislativo n. 74/2000, consistenti in un complessivo inasprimento delle pene principali e in una riduzione delle soglie di rilevanza penale delle violazioni fiscali.

Nello specifico, sono stati modificati i seguenti articoli:

- art. 2 - *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*;
- art. 3 - *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*;
- art. 4 - *Dichiarazione infedele*;
- art. 5 - *Omessa dichiarazione*;
- art. 8 - *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*;
- art. 10 - *Occultamento o distruzione di documenti contabili*.

*Art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*

*È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. [Omissis].*

*Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.*

*Art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*

*Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:*

*a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;*

*b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. [Omissis].*

*Art. 4 - Dichiarazione infedele*

*1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*

*a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*

*b) L'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni [Omissis].*

#### *Art. 5 - Omessa dichiarazione*

*È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila [Omissis].*

#### *Art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;*

*È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.*

#### *Art. 10 - Occultamento o distruzione di documenti contabili*

*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.*

Con l'inserimento del "nuovo" articolo 12-ter (rubricato "Casi particolari di confisca") nel corpo del Decreto Legislativo n. 74/2000, è stato esteso ai reati tributari più gravi (avuto riguardo alla pena edittale) e al

tempo stesso connotati dal superamento di soglie rilevanti di imposta evasa - o, a seconda della struttura del delitto, di redditi sottratti all'imposizione fiscale - uno strumento di contrasto di particolare rilievo, costituito dalla confisca c.d. "*di sproporzione o allargata*", con conseguente possibilità di sequestro funzionale alla medesima.

In particolare, il citato art. 12-ter prevede che nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'art. 444 del Codice di Procedura Penale si applica l'art. 240-bis del Codice Penale quando:

- a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a Euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 2 del Decreto Legislativo n. 74/2000;
- b) l'imposta evasa è superiore a Euro centomila nel caso del delitto previsto dall'art. 3 del Decreto Legislativo n. 74/2000;
- c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a Euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 8 del Decreto Legislativo n. 74/2000;
- d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad Euro centomila nel caso del delitto previsto dall'art. 11, comma 1, del Decreto Legislativo n. 74/2000;
- e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a Euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 11, comma 2, del Decreto Legislativo n. 74/2000.

Per quanto concerne il tema della responsabilità amministrativa degli enti, è stato previsto che in relazione alla commissione di determinati reati tributari si applica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote. Se, in seguito alla commissione dei delitti, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Nello specifico, l'art. 25-*quinqüesdecies* - (rubricato "*Reati tributari*") del Decreto Legislativo n. 231/2001 n. 231, dispone che in relazione alla commissione dei delitti previsti dal Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni

- inesistenti, previsto dall'art. 2, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'art. 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

### **Quota versamenti in acconto (art. 58)**

È stato previsto che per i soggetti di cui all'art. 12-*quinquies*, commi 3 e 4<sup>9</sup>, del Decreto Legge del 30 aprile 2019, n. 34 (convertito, con modificazioni, dalla Legge del 28 giugno 2019, n. 58) i versamenti di acconto dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche e dell'Imposta sul Reddito delle società, nonché quelli relativi all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive sono effettuati in due rate ciascuna nella misura del 50%, fatto salvo quanto eventualmente già versato per l'esercizio in corso con la prima rata di acconto, con corrispondente rideterminazione della misura dell'acconto dovuto in caso di versamento unico.

Per completezza, segnaliamo anche le seguenti disposizioni:

- art. 5 - contrasto alle frodi in materia di accisa;
- art. 6 - prevenzione delle frodi nel settore dei carburanti;
- art. 7 - contrasto alle frodi nel settore degli idrocarburi e di altri prodotti;
- art. 9 - frodi nell'acquisto di veicoli fiscalmente usati;
- art. 13-*bis* - modifiche alla disciplina dei piani di risparmio a lungo termine;
- art. 13-*ter* - agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati;
- art. 14 - utilizzo dei file delle fatture elettroniche.

---

<sup>9</sup> Si tratta dei soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-*bis* del Decreto Legge del 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge del 21 giugno 2017, n. 96.

## 1.2

### **Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) - Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2019, n. 304 - Supplemento Ordinario, n. 45**

La Legge di Bilancio 2020 (Legge 27 dicembre 2019, n. 160) è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2019, n. 304 (Supplemento Ordinario, n. 45) ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2020.

Si commentano le seguenti novità.

#### **Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali** (art. 1, commi 184 - 197)

È stato introdotto per il 2020 un "nuovo" credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali<sup>10</sup>, che di fatto sostituisce la proroga dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti.

Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dalla natura giuridica, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito. Sono escluse dall'ambito di applicazione della norma le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità o in altre procedure concorsuali e le imprese destinatarie di sanzioni interdittive, di cui all'art. 9, comma 2, del Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

In particolare, la norma ha previsto tre tipologie di investimenti agevolabili:

1. beni materiali strumentali all'esercizio di impresa nuovi "ordinari" (che potevano beneficiare dei super-ammortamenti);
2. beni materiali di cui all'Allegato A alla Legge n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) che potevano beneficiare degli iper-ammortamenti;
3. beni immateriali di cui all'Allegato B alla Legge n. 232/2016 (i.e. *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, anche mediante soluzioni di *cloud computing*).

Sono agevolabili gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, nonché gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro il 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti

<sup>10</sup> Cfr. Nota dell'Agenzia delle Entrate e MISE del 30 aprile 2017, n. 4.

accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene.

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura differenziata, in particolare:

- per gli investimenti aventi a oggetto beni materiali strumentali nuovi - diversi da quelli "4.0" - il credito d'imposta è riconosciuto, sia alle imprese che agli esercenti arti e professioni, nella misura del 6% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di Euro;
- per gli investimenti aventi a oggetto beni di cui all'Allegato A della citata Legge n. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto alle imprese nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di Euro e del 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di Euro;
- per gli investimenti relativi a beni immateriali compresi nell'Allegato B della Legge n. 232/2016 il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 15% del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000,00 Euro.

Detto credito di imposta - che non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta a fini IRAP<sup>11</sup> - è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite il Modello di pagamento F24; inoltre, spetta per i beni materiali in cinque quote annuali di pari importo e per gli investimenti in beni immateriali in tre quote annuali.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione però che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non porti al superamento del costo sostenuto.

Come precisato nel comma 191, non rilevano i limiti di cui:

- all'art. 1, comma 53, della *Legge Finanziaria 2008* (i.e. raggiungimento del *plafond* annuale dei crediti di imposta);
- all'art. 34 della *Legge Finanziaria 2001* (i.e. soglia massima per le compensazioni orizzontali che possono essere effettuate in ciascun anno solare), e;
- all'art. 31 del Decreto Legge 31 maggio 2010 (i.e. divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 Euro).

<sup>11</sup> Tale credito non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il credito di imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento all'interno del Consolidato Fiscale.

In relazione agli investimenti in beni materiali "ordinari" il credito di imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni; per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione del bene.

Il comma 193 ha disciplinato il meccanismo di *recapture* dell'agevolazione nel caso in cui entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento i beni oggetto dell'agevolazione vengano ceduti a titolo oneroso, ovvero destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto. In queste ipotesi, il credito di imposta deve essere ridotto in misura corrispondente, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Inoltre, il maggior credito di imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto che ne ha beneficiato entro il termine per il versamento a saldo dell'Imposta sui Redditi dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le ipotesi sopra menzionate, senza applicazione di sanzioni e di interessi.

Per quanto concerne gli oneri documentali, viene previsto che i soggetti beneficiari devono conservare, pena la revoca del beneficio, documentazione che dimostri l'effettivo sostenimento, nonché la corretta determinazione dei costi agevolabili. Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere il riferimento alle disposizioni agevolative in commento.

Inoltre, con riferimento agli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B della citata Legge n. 232/2016, i soggetti beneficiari devono produrre una perizia tecnica, ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. Tale documentazione deve attestare che i beni siano in possesso delle caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai citati allegati A e B e siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Tale onere documentale - per beni di costo unitario inferiore o uguale a 300.000 Euro - può essere adempiuto con una dichiarazione resa dal legale rappresentante della società (ai sensi del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa).

Inoltre, deve essere effettuata una comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico, sulla base delle disposizioni previste da un Decreto attuativo di prossima emanazione.

Come osservato da CONFINDUSTRIA nella Nota di Aggiornamento emanata a commento delle novità introdotte (del 23 dicembre 2019) una novità da segnalare *“rispetto al precedente quadro di incentivi, riguarda la possibilità di fruire della specifica agevolazione per i beni immateriali (allegato B), anche senza aver fruito dell’iper-ammortamento su un bene materiale (allegato A): si elimina, infatti, il vincolo di carattere soggettivo che legava le due misure [...]”*.

Sono esclusi dall’agevolazione i seguenti beni:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto, di cui all’art. 164 del TUIR;
- i beni per i quali è stabilito una aliquota di ammortamento inferiore al 6,5%;
- i fabbricati, le costruzioni, nonché i beni elencati nell’Allegato 3 della Legge n. 208/2015<sup>12</sup>;
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese che operano in concessione e a tariffa nei settori dell’energia, dell’acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

### **Credito d’imposta R&D e innovazione tecnologica 4.0** (art. 1, commi 198 - 209)

La norma ha introdotto per il 2020, un credito d’imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative. Tale disciplina opera per il periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019, sostituendo quella del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo prevista dall’art. 3 del Decreto Legge 23 dicembre 2013, n. 145 (cfr. comma 209).

In particolare, è possibile distinguere i seguenti incentivi:

1. *credito di imposta per le attività di R&D;*
2. *credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica;*
3. *credito di imposta per le attività di innovazione digitale 4.0;*
4. *credito di imposta per altre attività innovative.*

Tali incentivi si applicano a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse

<sup>12</sup> In particolare, Gruppo V, Specie 19, Gruppo XVII, Specie 2/b, Gruppo XVII, Specie 4/b, Gruppo XVIII, Specie 4 e 5, Gruppo XVIII, Specie 1, 2 e 3.

le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili.

### *Credito di imposta per le attività di R&D*

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 12% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 3 milioni di Euro.

Le attività ammissibili al credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo sono le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite nella Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*). Inoltre, relativamente alle attività di ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale, il Decreto di attuazione delle norme in commento dovrà tener conto dei principi generali e dei criteri definiti nel c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE (cfr. la Risoluzione Ministeriale n. 46/E/2018 e le *Guidelines OCSE "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development"*. Si vedano anche la Risoluzione Ministeriale n. 122/E/2017 e la Circolare MISE n. 59990 del 9 febbraio 2018)<sup>13</sup>.

Come previsto dal comma 200, 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 di personale relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a trentacinque anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, secondo la classificazione internazionale standard dell'educazione (Isced) dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari

<sup>13</sup> Si legge sul sito dell'OCSE: "The internationally recognised methodology for collecting and using R&D statistics, the OECD's Frascati Manual is an essential tool for statisticians and science and innovation policy makers worldwide. It includes definitions of basic concepts, data collection guidelines, and classifications for compiling R&D statistics. The Frascati Manual provides the basis upon which the OECD collects and publishes statistics on R&D expenditures and personnel for all OECD countries and major economies".

al 150% del loro ammontare. Tale maggiorazione si applica solo nel caso in cui i soggetti neoassunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato;

- le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria, ovvero di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nei progetti di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa relativo al periodo di imposta di utilizzo, e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese relative al personale indicato nel punto precedente. Qualora i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di ricerca e sviluppo;
- le spese per contratti di ricerca c.d. *extra muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta. Nel caso di contratti di ricerca *extra muros* stipulati con Università e Istituti di ricerca aventi sede in Italia, le relative spese concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa. Tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti a cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta (anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente) siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati Membri UE, ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito (compresi nell'elenco di cui al Decreto del Ministro delle Finanze del 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996);
- 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, nel limite massimo complessivo di 1.000.000 di Euro, 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. Le spese in commento sono ammissibili a condizione che derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati Membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze del 4 settembre 1996;

- le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ammissibili, o delle spese per contratti di ricerca *extra muros*, 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 Membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze 4 settembre 1996;
- le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta svolti internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale, ovvero nel caso di ricerca *extra muros* del 30% dei costi dei relativi contratti.

CONFINDUSTRIA nella sopra citata Nota di Aggiornamento ha osservato che un elemento di discontinuità rispetto alla precedente disciplina del credito R&D (di cui al citato Decreto Legge n. 145/2013) è costituito dall'aver escluso dall'ambito di applicazione della misura le ipotesi di attività di ricerca svolte da commissionari residenti in Italia, sulla base di contratti con soggetti esteri (UE o SEE); inoltre, è stato osservato che deve essere registrato come dato positivo il superamento del meccanismo incrementale che considerava, come base di calcolo dell'agevolazione R&D, le sole spese eccedenti una media fissa di riferimento.

#### *Credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica*

Come specificato nel comma 201, sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta le attività, diverse da quelle indicate in precedenza, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene, materiale o immateriale, o un servizio o un processo che si differenzia da quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni, ovvero dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi (per quanto concerne le definizioni si deve fare riferimento al Manuale di Oslo dell'OCSE).

Non sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili ai fini del credito di imposta le attività *routinarie* per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare

i prodotti dell'impresa da quelli simili presenti sullo stesso mercato concorrenziale per elementi estetici o secondari, le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente, nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Per le attività di innovazione tecnologica, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 6% della relativa base di calcolo nel limite massimo di 1,5 milioni di Euro.

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:

- a) le spese per il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle operazioni di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa, nei limiti dell'effettivo impiego in tali operazioni. Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a trentacinque anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione Isced dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di innovazione tecnologica, concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare. Tale maggiorazione si applica solo nel caso in cui i soggetti neo-assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato;
- b) le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese del personale indicate nella precedente lettera a). Qualora tali beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di innovazione tecnologica;
- c) le spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa. Tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i

progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati Membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze del 4 settembre 1996;

d) le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese del personale indicate nella lettera a), 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 Membri UE, o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze del 4 settembre 1996;

e) le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese del personale indicate alla lettera a), ovvero del 30% delle spese per i contratti indicati nella precedente lettera c).

*Credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0*

Nel caso di attività di innovazione tecnologica 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 è previsto il riconoscimento di un credito di imposta del 10% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di Euro.

Gli obiettivi di transizione ecologica e di innovazione digitale 4.0 saranno individuati da un Decreto Attuativo di prossima emanazione.

*Credito di imposta per altre attività innovative*

Come previsto dal comma 202, sono considerate 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 e campionari.

Ai sensi del comma 203, per le attività di design e ideazione estetica descritte, il credito di imposta è riconosciuto in misura pari al 6% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di Euro.

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito di imposta per le attività di design e ideazione estetica, si considerano ammissibili nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità:

- a) le spese per il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro 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 ammissibili al credito di imposta, nei limiti dell'effettivo impiego in tali attività. Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a trentacinque anni, al primo impiego, in possesso di una laurea in design o altri titoli equiparabili, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica, concorrono a formare la base di calcolo del credito di imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare (tale maggiorazione si applica solo nel caso in cui i soggetti neo-assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato);
- b) le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta, compresa la progettazione e la realizzazione dei campionari, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% per cento delle spese del personale indicato nella lettera a). Qualora i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di design e ideazione estetica;
- c) 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 d'imposta, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese. Se i contratti sono stipulati con imprese o soggetti appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di design e ideazione estetica svolte internamente all'impresa. Tali spese sono ammissibili

a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito di imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati Membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze del 4 settembre 1996;

d) le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle altre attività innovative ammissibili al credito di imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale indicate nelle suindicate lettera a) e lettera c). Tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito di imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati Membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze del 4 settembre 1996;

e) le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo pari al 30% delle spese del personale indicate alla lettera a), ovvero delle spese per i contratti indicati nella lettera c).

Tali crediti di imposta sono utilizzabili esclusivamente in compensazione in tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione. Non concorrere alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP; inoltre, non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito di imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP non porti al superamento del costo sostenuto.

Il credito di imposta non può essere ceduto o trasferito all'interno del Consolidato Fiscale.

Ai fini del riconoscimento del credito di imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Inoltre, le imprese beneficiarie della misura sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione. La relazione deve essere predisposta a cura del

responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sotto progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa.

Inoltre, deve essere effettuata una apposita comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico.

### **Credito d'imposta per la "Formazione 4.0"** (art. 1, commi 210 - 217)

Nell'ambito del piano di revisione incentivi Industria 4.0 il Legislatore ha previsto anche un intervento di proroga del credito di imposta per la "Formazione 4.0" (i.e. per effetto della proroga tale misura agevolativa si applica anche alle spese di formazione sostenute nel 2020)<sup>14</sup>. Possono beneficiare dell'agevolazione tutte le imprese, a condizione però che sia rispettata la normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore, siano correttamente adempiuti gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori; inoltre, è richiesto che l'impresa non sia destinataria di sanzioni interdittive, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 231/2000.

Il credito di imposta è riconosciuto nelle seguenti misure:

- per le piccole imprese (i.e. occupati inferiore a 50; fatturato/totale di bilancio inferiore o uguale a 10 milioni di Euro) l'agevolazione spetta in misura pari al 50% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 300.000,00 Euro;
- per le medie imprese (i.e. occupati inferiori a 250; fatturato inferiore o uguale a 50 milioni di Euro e/o totale di bilancio inferiore o uguale a 43 milioni di euro), l'agevolazione spetta nella misura del 40% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000,00 Euro;
- per le grandi imprese, l'agevolazione spetta nella misura del 30% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000,00 Euro.

<sup>14</sup> Tale misura agevolativa è stata commentata nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 10 aprile 2019 - Paragrafo 3.2, e nella Circolare Direttoriale n. 412088 del 3 dicembre 2018, nella quale sono stati forniti i seguenti chiarimenti: "quanto alle modalità con le quali l'impresa può effettuare gli investimenti, è opportuno sottolineare che la disciplina del credito d'imposta considera ammissibili sia le attività formative la cui organizzazione e realizzazione sia appaltata dall'impresa a soggetti (qualificati) esterni, sia le attività formative organizzate internamente all'impresa: vale a dire direttamente organizzate dall'impresa con proprio personale docente o con personale docente esterno assistito da un "tutor" interno. In ciò risiede, si osserva, una delle caratteristiche più qualificanti del credito d'imposta, poiché in molti casi proprio il riconoscimento della c.d. "formazione al lavoro" permette di dare maggiore efficacia all'incentivo. Inoltre, "agli effetti della concessione dell'agevolazione, [...] si ritiene che la possibilità di utilizzo dei corsi "e-learning" e "streaming" imponga alle imprese l'onere di adottare strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative. In tal senso, l'architettura dei corsi deve caratterizzarsi per la sua interattività e deve, facendo riferimento all'attuale evoluzione tecnologica e didattica, prevedere specifici momenti di verifica, consistenti nella proposizione di quesiti non particolarmente complessi, a intervalli di tempo irregolari non prevedibili dall'utente. Tali quesiti debbono essere, inoltre, attinenti all'argomento oggetto della formazione a distanza della sessione e devono prevedere una struttura a risposta multipla. È necessario predisporre almeno quattro momenti di verifica per ogni ora di corso [Omissis]".

La misura del credito d'imposta per il 2020 è aumentata per tutte le imprese al 60% - fermi restando i limiti massimi annuali - qualora i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal Decreto Ministeriale del 17 ottobre 2017.

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

Un'importante novità consiste nell'eliminazione dell'obbligo di definire in maniera dettagliata le attività di formazione nei contratti collettivi nei contratti collettivi aziendali o territoriali depositati presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente.

La norma prevede che debba essere effettuata una comunicazione al MISE, sulla base di disposizioni che saranno previste da un Decreto Attuativo.

Per quanto concerne le altre misure agevolative previste dalla Legge di Bilancio 2020 citiamo anche la proroga:

- del credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (art. 1, comma 319); è stato prorogato al 31 dicembre 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 nelle zone assistite della Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo;
- del credito di imposta per la partecipazione delle PMI a fiere internazionali (art.1, comma 300); il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 30% delle spese agevolabili fino ad un massimo di 60.000,00 Euro.

nonché il rifinanziamento della "Nuova Sabatin" (art. 1, commi 226 - 229).

### **Agevolazione ACE** (art. 1, comma 287)

Dal periodo d'imposta 2019 è stata reintrodotta l'ACE (di cui all'art. 1 del DL 201/2011) ed è stata contestualmente abrogata, sempre dal 2019, la c.d. mini IRES - che quindi non ha trovato mai applicazione concreta.

In buona sostanza, è stata abrogata a decorrere dal 2019 la disciplina della mini-IRES (di cui all'art. 2,

commi 1-8, del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34) ed è stata contestualmente reintrodotta la disciplina dell’Aiuto alla Crescita Economica - ACE.

Il coefficiente di remunerazione del nuovo capitale proprio è fissato nella misura dell’1,3%.

Sul tema, si osserva che il ripristino dell’ACE è “*favorito*” dalla scelta compiuta lo scorso anno dal Legislatore di salvaguardarne gli effetti pregressi, ed in particolare il meccanismo di riporto delle eccedenze pregresse ACE maturate (anche nel regime di consolidato o della trasparenza fiscale), rimasto operativo senza limiti temporali e fino a completo assorbimento. Inoltre, è fatta salva per il periodo d’imposta 2019 e per i successivi la possibilità di operare la conversione delle eventuali eccedenze ACE in un credito utilizzabile ai fini IRAP, fruibile in 5 quote annuali di pari importo.

### **Imposta sui servizi digitali - ISD (art. 1, comma 678)**

La Legge di Bilancio 2020 ha previsto l’entrata in vigore, a decorrere dal 1 gennaio 2020, della “*nuova*” imposta sui servizi digitali, introdotta dall’art. 1, commi da 35 - 50, della Legge n. 145/2018.

Tale imposta si applica esclusivamente sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi di seguito elencati:

- veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi;
- trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo dell’interfaccia digitale.

Detta imposta si applica sui ricavi derivanti dai sopra citati servizi, quando contemporaneamente il prestatore del servizio è uno dei soggetti individuati dal comma 36 dell’art. 1 della Legge n. 145/2018, ossia un soggetto esercente attività d’impresa che singolarmente o a livello di gruppo, realizza congiuntamente:

- un ammontare non inferiore a 750 milioni di Euro di ricavi complessivi, ovunque realizzati e da qualunque attività derivanti;
- un ammontare non inferiore a 5,5 milioni di Euro di ricavi derivanti da servizi digitali rilevanti ai fini dell’imposta e realizzati in Italia;
- l’utente del servizio è un soggetto che si considera localizzato in Italia nell’anno solare in cui il servizio è tassabile (cfr. comma 40 dell’art. 1 della Legge n. 145/2018).

L'imposta si applica nella misura del 3% sull'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo nel corso dell'anno solare. I ricavi tassabili devono essere assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA, nonché di altre imposte indirette; il loro ammontare è costituito dal prodotto dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale che è rappresentativa della parte di tali servizi che è collegata al territorio italiano.

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello con riferimento al quale l'imposta dovuta è stata calcolata; i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti.

L'imposta sui servizi digitali non si applica ai seguenti servizi (elencazione non esaustiva):

- fornitura diretta di beni e servizi nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale, ovvero la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quel bene e servizio, quando il fornitore non svolge una funzione di intermediario;
- messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è la fornitura agli utenti dell'interfaccia (da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa) di contenuti digitali, servizi di comunicazione ovvero servizi di pagamento; la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire i sistemi dei regolamenti interbancari previsti dal Testo Unico di cui al Decreto Legislativo n. 385/93, o di regolamento o di consegna di strumenti finanziari;
- svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa;
- attività di consultazione di investimenti partecipativi e - nella misura in cui facilitano la concessione di prestiti - i servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo.

Sono esclusi i servizi infragruppo, ossia i servizi resi a soggetti che ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 2359 C.C.

### **Imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego - MACSI (art. 1, commi 634 - 658)**

È stata istituita l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (*MACSI*) che hanno, ovvero sono destinati, ad avere una funzione di contenimento, protezione, manipolazione, ovvero consegna di

merci o di prodotti alimentari. Per quanto concerne le caratteristiche dei manufatti con singolo impiego, si osserva che i *MACSI* - che possono essere anche in forma di fogli, pellicole o strisce - sono realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica, ovvero non sono ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati.

L'imposta è pari a 0,45 Euro per chilogrammo di materia plastica contenuta nei *MACSI*.

Sono considerati *MACSI*:

1. i dispositivi, realizzati con l'impiego, anche parziale, delle sopra citate materie plastiche che consentono la chiusura, la commercializzazione o la presentazione dei *MACSI* o dei manufatti costituiti interamente da materiali diversi dalle stesse materie plastiche;
2. i prodotti semilavorati realizzati con l'impiego (anche parziale) delle sopra citate materie plastiche, impiegati nella produzione di *MACSI*.

Sono esclusi dall'applicazione dell'imposta, i *MACSI* che risultano compostabili in conformità alla norma *UNI EN 13432:2002*.

Sono obbligati al pagamento dell'imposta per:

- i *MACSI* realizzati nel territorio nazionale, il fabbricante;
- i *MACSI* provenienti da altri Stati membri UE, il soggetto che acquista i manufatti nell'esercizio dell'attività economica, ovvero il cedente qualora i *MACSI* siano acquistati da un consumatore privato;
- i *MACSI* provenienti da Paesi extra-UE, l'importatore.

Per i *MACSI* l'obbligazione tributaria sorge al momento della produzione, dell'importazione definitiva nel territorio nazionale, ovvero dell'introduzione nel predetto territorio da altri Stati membri UE. L'imposta diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei *MACSI* nel territorio nazionale.

<i>MACSI</i>	<i>Momento in cui sorge l'obbligazione tributaria</i>	<i>Modalità di assolvimento dell'imposta</i>
<i>Prodotti in ITALIA</i>	<i>Alla produzione</i>	<i>Dichiarazione trimestrale e versamento entro il mese successivo al trimestre</i>
<i>Importati</i>	<i>All'importazione definitiva in ITA</i>	<i>L'imposta è accertata e riscossa in dogana</i>

Come osservato da CONFINDUSTRIA, l'imposta è dovuta dal produttore, ovvero altro soggetto, che immette al consumo nel territorio dello Stato manufatti di plastica monouso, con la conseguenza che qualora il manufatto sia prodotto in Italia, ma sia destinato ad essere utilizzato in uno Stato estero, non si verifica il presupposto territoriale d'imposta, e quindi non sorge il debito tributario.

La *Legge di Bilancio 2020* ha previsto, al fine dell'adeguamento tecnologico volto alla produzione di manufatti compostabili secondo lo standard EN 13432:2002, un credito di imposta del 10% delle spese sostenute dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, fino ad un importo massimo di 20.000,00 Euro per ciascun beneficiario.

Le disposizioni in commento avranno effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del relativo Decreto Attuativo.

### **Imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate - "Sugar tax" - (art. 1, commi 661 - 676)**

Il Legislatore ha istituito un'imposta sul consumo delle bevande analcoliche dolcificate; l'imposta è fissata nella misura di 10,00 Euro per ettolitro, per i prodotti finiti e di 0,25 Euro per chilogrammo, per i prodotti predisposti ad essere utilizzati previa diluizione.

L'obbligazione tributaria sorge:

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

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

L'imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate avrà effetto dal primo giorno del secondo mese successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del relativo Decreto Attuativo.

### **Autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti - *Fringe benefit* (art. 1, commi 632 - 633)**

La *Legge di Bilancio 2020*, ha modificato l'art. 51, comma 4, lettera a) del TUIR - in materia di determinazione del *fringe benefit* nel caso di autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti - che nella formulazione vigente al 31 dicembre 2019 continua ad applicarsi con riferimento ai veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020.

In particolare, con riferimento ai contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente continua a costituire *fringe benefit* il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente.

Per effetto delle modifiche, per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati dal 1° luglio 2020 la percentuale di determinazione del *fringe benefit* varierà a seconda del livello di emissione di anidride carbonica emesso dell'autovettura, ossia:

- 25%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica fino a 60 grammi per chilometro (g/km);
- 30%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 60 e 160 g/km;
- 40%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 160 e 190 g/km;
- 50%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori a 190 g/Km.

A decorrere dal 2021, per i veicoli con elevati volumi delle emissioni inquinanti, tali percentuali saranno elevate come segue:

- 50%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 160 e 190 g/km;
- 60%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori a 190 g/Km.

Tale misura è stata fortemente criticata da CONFINDUSTRIA che nella Nota di Aggiornamento a commento delle novità introdotte ha osservato che "la *forfetizzazione* [come quella precedentemente

esistente] del valore del fringe benefit dei veicoli concessi "ad uso promiscuo" risponde ad una precisa esigenza di semplificazione delle regole fiscali, a vantaggio sia delle imprese e dei dipendenti, sia della stessa Amministrazione Finanziaria. L'individuazione di una misura forfettaria, pari al 30% del valore convenzionale, infatti, rispondeva all'esigenza di individuare, con modalità semplificate, l'uso del veicolo per finalità personali e non lavorative, essendo, quella percentuale, pari al rapporto delle giornate non lavorative rispetto al totale (pari quindi a  $2/7=30\%$ ). Modificare tale misura in ragione delle emissioni inquinanti del veicolo assegnato ha trasformato la natura della quantificazione del fringe benefit che, per effetto delle modifiche apportate, non risulta più essere ancorato all'uso personale dell'auto".

### **Rivalutazione dei beni di impresa (art. 1, commi 696 - 704)**

La Legge di Bilancio 2020 ha riaperto la possibilità di rivalutare i beni di impresa risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Possono essere rivalutati i beni materiali e immateriali, con esclusione dei beni "merce", e le partecipazioni detenute in imprese controllate e collegate che costituiscono immobilizzazioni.

Gli effetti della rivalutazione decorrono dal terzo esercizio successivo, ovvero dall'inizio del quarto esercizio successivo per quanto concerne le plusvalenze e le minusvalenze.

I maggiori valori sono riconosciuti con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili; il saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato con un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Dette imposte sostitutive devono essere versate entro il termine previsto per il versamento del saldo delle Imposte sui Redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. È prevista la possibilità di effettuare versamenti rateali (i.e. per importi sino a 3 milioni di Euro in un massimo di tre rate annuali di pari importo, per importi complessivi oltre i 3 milioni di euro, in un massimo di 6 rate di pari importo).

Si osserva che è stata anche riaperta la possibilità di riallineamento dei valori civili e fiscali dei beni (cfr. art. 14 della Legge n. 342/2000), con il pagamento di una imposta sostitutiva pari a quella prevista per la

rivalutazione: gli effetti del riallineamento decorrono dal terzo esercizio successivo, ovvero dall'inizio del quarto esercizio successivo per quanto concerne le plusvalenze e le minusvalenze (i maggiori valori degli immobili sono riconosciuti dal periodo di imposta in corso al 1° dicembre 2021).

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

È stato modificato il regime di deducibilità dei componenti reddituali che derivano dall'adozione del modello delle perdite attese su crediti vantati nei confronti della clientela, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dell'*IFRS 9*, di cui all'art. 1, commi 1067 - 1068, della *Legge di Bilancio 2019*. La novità riguarda i soggetti che applicano l'art. 106, comma 3, del TUIR ossia gli intermediari finanziari (come definiti dall'art. 162-bis, comma 1, del TUIR e le assicurazioni, con riferimento alle svalutazioni dei crediti nei confronti degli assicurati).

I componenti reddituali in parola sono deducibili ai fini IRES ed IRAP per il 10% del loro ammontare nel periodo di imposta di prima adozione dell'*IFRS 9* e per il restante 90% in quote costanti nei nove periodi di imposta successivi.

La *Legge di Bilancio 2020* ha previsto il differimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2028 la deduzione della quota del 10% prevista per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019. Inoltre, a fini della determinazione degli acconti IRES e IRAP dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 non si deve tener conto della novità in commento.

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

È stato modificato il regime di deducibilità delle quote di ammortamento pregresse che sono relative al valore dell'Avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate, a cui si applica la disciplina della trasformazione in crediti di imposta (cfr. art. 1, comma 1079, della Legge n. 145/2018).

In particolare, in conseguenza delle modifiche la deduzione della quota del 5% spettante per il periodo di

imposta in corso al 31 dicembre 2019 è stata differita - in quote costanti - al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2025 e ai quattro successivi (2025, 2026, 2027, 2028 e 2029).

Si precisa che ai fini della determinazione degli acconti IRES e IRAP dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 non si tiene conto della novità in esame.

### **Deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti di banche e assicurazioni** (art. 1, comma 712)

La *Legge di Bilancio 2020* ha modificato il regime transitorio previsto dall'art. 16 del Decreto Legge n. 83/2015 in relazione alla deducibilità (IRES e IRAP) delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni (cfr. l'art. 106, comma 3, del TUIR e gli artt. 6 e 7 del Decreto Legislativo n. 446/97). Per effetto delle novità, ai fini IRES e IRAP la deduzione della quota del 12% originariamente spettante per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 è stata differita in quote costanti al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai tre successivi (i.e. 2022, 2023, 2024 e 2025).

Ai fini della determinazione degli acconti IRES e IRAP dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 non si deve tener conto della novità in commento.

### **Aumento della percentuale di deducibilità dell'IMU da IRPEF/IRES** (art. 1, commi 4 - 5 e 772 - 773)

È stata modificata la percentuale di deducibilità da IRPEF/IRES dell'IMU relativa agli immobili strumentali (una analoga misura si applica all'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e all'IMIS della Provincia autonoma di Trento).

Dal periodo di imposta 2020, detta deducibilità IMU opera (in relazione agli immobili strumentali) nella misura del:

- 60%, per i periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020;
- 100%, a regime, ossia dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Per completezza, segnaliamo le seguenti ulteriori novità (anche le persone fisiche):

- sterilizzazione della clausola di salvaguardia relativa alle aliquote IVA ordinaria e "ridotta" (*art. 1, comma 3*);
- territorialità IVA per il noleggio delle imbarcazioni da diporto (*art. 1 co. 725 - 726*);
- sterilizzazione delle clausole di salvaguardia per le accise (*art. 1, comma 2*);
- addizionale IRES per i soggetti concessionari del settore dei trasporti (*art. 1, commi 716 - 718*);
- abolizione IUC e TASI (*art. 1, comma 738*);
- "nuova" IMU (*commi da 739 - 783*): è stata riscritta la disciplina dell'IMU e, in particolare, sono state previste aliquote di imposta differenziate;
- proroga della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate (*art. 1, commi 693 - 694*);
- estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale (*art. 1, comma 690*): gli immobili oggetto dell'agevolazione sono gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione;
- buoni pasto (sono stati modificati i limiti di esclusione dal reddito di lavoro dipendente - *art. 1, comma 677*);
- IVIE e IVAFE, estensione dell'ambito soggettivo di applicazione (*art. 1, commi 710 - 711*);
- riparametrazione delle detrazioni IRPEF del 19% al reddito complessivo (*art. 1, commi 629 e 692*).

---

## TAX NEWSLETTER | 16 DICEMBRE - 15 GENNAIO 2020

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 15 GENNAIO 2020.  
LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRÀ LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.  
PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A [UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM](mailto:UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM)