



CONFINDUSTRIA

Legge di Bilancio 2020

Le principali misure fiscali di
interesse per le imprese

Prime osservazioni relative al testo discusso
alla Camera il 22 dicembre 2019 (AC 2305)

23 dicembre 2019

Nota di Aggiornamento

Premessa

Il 22 dicembre 2019, la Camera ha svolto la discussione sulle linee generali del Disegno di Legge Bilancio 2020 (di seguito DdL Bilancio) sul quale è stata posta la questione di fiducia.

La presente nota di aggiornamento si sofferma sulle principali misure fiscali di interesse per le imprese, con riferimento al disegno di legge AC. 2305, nel testo della Commissione, identico a quello approvato dal Senato il 16 dicembre scorso.

Si riserva di tornare sui temi di interesse, con successivi ulteriori approfondimenti.

Sommario

Clausole di salvaguardia IVA e Accise – Art. 1, commi 2 e 3.....	4
Quota IMU deducibile dalle imposte sui redditi per l’anno 2019 – Art. 1, commi 4 e 5.....	7
Fondo per la riduzione del cuneo fiscale – Art. 1, comma 7.....	9
Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e acquisto di mobili – Art. 1, commi 70, 175 e 176.....	10
Credito d’imposta per sistemi di monitoraggio sugli immobili – Art. 1, comma 118.....	13
Sport bonus – Art. 1, commi da 177 a 180.....	14
Credito di imposta per investimenti in beni strumentali – Art. 1, commi da 184 a 197	16
Credito di imposta ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica – Art. 1, commi da 198 a 209.....	27
Proroga della disciplina del credito d’imposta formazione 4.0 – Art. 1, commi da 210 a 217.....	41
Proroga del credito d’imposta per investimenti nelle regioni dell’Italia centrale colpite da eventi sismici – Art. 1, comma 218.....	45
Bonus facciate – Art. 1, commi da 219 a 224.....	46
Misure premiali per pagamenti elettronici – Art. 1, commi da 288 a 290.....	53
Proroga del credito d’imposta in favore delle PMI per la partecipazione a manifestazioni internazionali di settore – Art. 1, comma 300.....	55
Rafforzamento ZES (proroga credito d’imposta per investimenti) – Art. 1, comma 316..	57
Proroga del credito d’imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno – Art. 1, comma 319.....	59
<i>Fringe benefit</i> aziendali – Art. 1, commi da 632 a 633.....	60
Imposta sul consumo dei MACSI – Art. 1, commi da 634 a 658.....	63
Accise sui tabacchi e imposta di consumo sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo – Art. 1, commi 659 e 660.....	72
Imposta sul consumo di bevande con zuccheri aggiunti – Art. 1, commi da 661 a 676 ..	75
Buoni pasto – Art. 1, comma 677.....	80
Imposta sui servizi digitali – Art. 1, comma 678.....	83
Modifiche al regime forfettario per imprese individuali e esercenti arti e professioni – Art. 1, commi 691 e 692.....	96
Rivalutazione di partecipazioni, terreni, immobili e di beni strumentali delle imprese – Art. 1, commi da 693 a 704.....	101
Modifiche all’ambito soggettivo dell’IVA E e IVA F E – Art. 1, commi 710 e 711.....	105
Addizionale IRES sui redditi da attività in concessione – Art. 1, commi da 716 a 718 ..	107
PREU e prelievo sulle vincite – Art. 1, commi da 731 a 735.....	111
Unificazione IMU/TASI dal 2020 – Art. 1, commi da 738 a 783.....	113

Clausole di salvaguardia IVA e Accise – Art. 1¹, commi 2 e 3

Per il quinto anno consecutivo il DdL Bilancio interviene in materia di clausole di salvaguardia. In particolare, il comma 2 riformula la clausola riguardante le accise sui carburanti di cui all'articolo 1, comma 718, lettera c) della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), eliminando la rideterminazione ivi stabilita volta al reperimento di 400 milioni di euro aggiuntivi a decorrere dal 1° gennaio 2020. Contestualmente viene disposto il recupero di importi maggiori negli anni successivi, con aumenti delle accise sui carburanti prospettati per 1.221 milioni di euro nel 2021, 1.683 nel 2022, 1.954 nel 2023, 2.054 nel 2024 e 2.154 a decorrere dal 2025.

Il comma 3, sostituisce il comma 2 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019) a cui lo scorso anno era stata affidata la parziale disattivazione delle clausole di salvaguardia relative alle aliquote IVA del 10% e del 22% (rispettivamente lettera a) e b) del richiamato articolo 1, comma 718, della Legge di Stabilità 2015). Le nuove norme sterilizzano l'aumento di 3 punti percentuali dell'aliquota IVA ridotta e quello di 3 punti dell'aliquota IVA ordinaria, previsti a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Per gli anni futuri, rispetto agli incrementi previsti dalle regole previgenti, si dispone la riduzione di 1 punto percentuale per l'aliquota ridotta – che passerebbe, dunque, dall'attuale 10% al 12% dal 1° gennaio 2021. Per l'aliquota ordinaria, sempre dal 1° gennaio 2021, l'incremento dovrebbe condurre dal 22% al 25% (in luogo del 25,2% previgente), e, dal 1° gennaio 2022, al 26,5%.

Nelle tabelle sottostanti sono illustrati, in sintesi, gli effetti delle nuove disposizioni sulle clausole di salvaguardia previgenti:

¹ I commi richiamati nel seguito, ove non diversamente specificato, sono riconducibili all'articolo 1 del DdL Bilancio.

Normativa previgente (come modificata, da ultimo, dalla Legge di Bilancio 2019)				
	2019	2020	2021	2022
Aliquota ridotta	10%	13%	13%	13%
Aliquota ordinaria	22%	25,2%	26,5%	26,5%
Maggiori entrate da aumenti accise	-	400 mln	400 mln	400 mln

Normativa alla luce delle modifiche apportate				
	2020	2021	2022	2023
Aliquota ridotta	10%	12%	12%	12%
Aliquota ordinaria	22%	25%	26,5%	26,5%
Maggiori entrate da aumenti accise	-	1.221 mln	1.683 mln	1.954 mln

Osservazioni: Dando seguito a quanto anticipato nel Documento di Economia e Finanza del 30 ottobre scorso il Governo ha predisposto anche quest'anno l'opportuna disattivazione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA ed accise a valere sul 2020.

Come più volte sottolineato, le clausole continuano a rappresentare una seria ipotesi sui margini di manovra del Paese. Il prospettato inasprimento della tassazione dei consumi, fronteggiato annualmente, minaccia un equilibrio economico che continua ad apparire precario. Quest'anno la consueta azione di disinnesco ha inciso, seppur limitatamente, anche sull'entità delle clausole attese, in materia di IVA, programmando anche l'abbattimento di 1 punto percentuale dell'aliquota IVA ridotta applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2021 (12% anziché 13%) e la contrazione di 0.2 punti percentuali dell'aliquota ordinaria prevista alla stessa data (25% in luogo del 25.2%). La rimodulazione delle aliquote future si accompagna tuttavia ad un inedito quanto sostanzioso aumento degli obiettivi di gettito da perseguire attraverso la rideterminazione delle accise sui carburanti.

Pur leggendo in tale azione la volontà del Legislatore di riorientare il peso delle clausole in un'ottica di ispirazione ambientale che caratterizza l'intera manovra, preme in questa sede osservare come l'inasprimento delle accise dovrebbe essere valutato attentamente, sia in ragione del già elevato carico gravante su tali prodotti, sia in relazione all'entità del prelievo. In particolare, con riferimento a quest'ultimo punto non è chiaro se, nel perseguimento dell'obiettivo finanziario indicato si tenga conto

dell'extragettito IVA che un aumento delle accise produrrebbe, posta la concorrenza delle prime alla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto.

Sul piano meramente formale, si evidenzia come il comma 3 intervenga, in analogia con quanto fatto lo scorso anno, stabilendo un taglio degli incrementi cumulativi previsti all'articolo 1, comma 718, lettera a) e b) della Legge di Stabilità 2015 e non modificando tali ultime disposizioni. Pur non impattando la sostanza, tale azione contribuisce a rendere frammentata e meno intellegibile la disciplina. Per quanto concerne le accise sui carburanti, infine, il comma 2 pur intervenendo come opportuno sulla base normativa della clausola (il sopracitato comma 718 lettera c)), omettono anche quest'anno la modifica della decorrenza per l'emanazione del provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Dogane al quale è affidato il compito di rideterminare le aliquote d'accisa, che resta fissata al 1° gennaio 2019, sebbene l'aumento più prossimo debba ora riguardare il 2021.

Effetti finanziari – Si riporta di seguito lo schema di sintesi degli effetti finanziari² ascritti alle norme in commento, raffrontato alla situazione previgente:

Normativa previgente (Legge di Bilancio 2019)			
	2020	2021	2022
Aliquota IVA ridotta: - dal 2020 incremento al 13%	8.688	8.688	8.688
Aliquota IVA ordinaria - nel 2020 incremento al 25,2% - dal 2021 incremento al 26,5%	13.984	19.655	19.655
Accise - obiettivi di gettito	400	400	400
Totale	23.072	28.753	28.753

Modifiche disposte dalla Legge di Bilancio 2020			
	2020	2021	2022
Aliquota IVA ridotta: - nel 2020 annullamento dell'aumento al 13% - dal 2021 riduzione dal 13% al 12%	- 8.688	5.793	5.793
Aliquota IVA ordinaria - nel 2020 annullamento dell'aumento al	- 13.984	13.110	19.655

² Gli impatti finanziari elencati nel presente documento sono mutuati dalle valutazioni ufficiali fornite nelle relazioni tecniche elaborate a corredo del DDL Bilancio 2020. Le grandezze, laddove non diversamente specificato, sono espresse in milioni di euro e in termini di competenza.

25,2% - nel 2021 aumento al 25% - dal 2022 aumento al 26,5%			
Accise - obiettivi di gettito	- 400	1.221	1.683
Totale	- 23.072	20.124	27.131

Differenziale	2020	2021	2022
Normativa previgente	23.072	28.753	28.753
Legge di Bilancio 2020	-23.072	20.124	27.131
Totale	0	-8.629	-1.622

Quota IMU deducibile dalle imposte sui redditi per l'anno 2019 – Art. 1, commi 4 e 5

Il comma 4, dell'articolo unico, modificando quanto previsto dall'articolo 3 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto Crescita) conferma la percentuale di deducibilità al 50% dell'IMU dovuta sui beni strumentali dalle imposte sui redditi per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Per le annualità successive al periodo di imposta in corso al 2019 si applicheranno, invece, le percentuali di deducibilità stabilite dai successivi commi 772 e 773 che dispongono l'unificazione dell'IMU e della TASI.

In particolare, i citati commi prevedono che la nuova imposta municipale sarà deducibile ai fini della determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi:

- nella misura del 60%, per i periodi di imposta 2020 e 2021;
- integralmente, a decorrere dal periodo di imposta 2022.

Nella tabella seguente, si raffrontano le disposizioni contenute nell'articolo 3 del Decreto Crescita con quanto previsto dal combinato disposto dei commi 4, 772 e 773 dell'articolo 1 del disegno di legge in commento.

Periodo di imposta di decorrenza	Quota deducibile Legge di Bilancio 2020	Quota deducibile Decreto Crescita
31 dicembre 2019	50%	50%
31 dicembre 2020	60%	60%
31 dicembre 2021	60%	60%
31 dicembre 2022	100%	70%
31 dicembre 2023	100%	100%

Il comma 5 conferma che le disposizioni sulla deducibilità dell'IMU devono intendersi applicabili anche all'Imposta municipale immobiliare (IMI) della Provincia autonoma di Bolzano e all'Imposta immobiliare semplice (IMIS) della Provincia autonoma di Trento.

Osservazioni: I commi in commento coordinano l'attuale regime di deducibilità parziale dell'IMU, disposto dal Decreto Crescita, con le nuove disposizioni relative all'unificazione dell'IMU e della TASI, applicabili dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, previste dai commi da 738 a 783 dell'articolo 1 del Disegno di Legge di Bilancio 2020.

Resta immutata la percentuale di deducibilità del 50% dell'IMU dovuta sui beni strumentali dalle imposte sui redditi, stabilita per il periodo di imposta 2019, mentre, come si vedrà in sede di commento della "nuova IMU", viene anticipata di un anno (dal 2023 al 2022) la decorrenza della piena deducibilità dal reddito di impresa del nuovo tributo patrimoniale corrisposto sugli immobili utilizzati nell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni. A tale riguardo, merita sottolineare che non si tratta, nella sostanza, di un vero vantaggio, poiché le imprese perderanno la possibilità di dedurre integralmente dall'IRAP la quota del nuovo tributo che era riferibile alla TASI.

Effetti finanziari – Alla misura non sono ascrivibili effetti finanziari poiché si conferma, per il periodo di imposta 2019, la percentuale di deducibilità stabilita dal Decreto Crescita.

Fondo per la riduzione del cuneo fiscale – Art. 1, comma 7

Il comma 7 istituisce, nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, il "Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti", con una dotazione di 3 miliardi di euro per il 2020 e 5 miliardi di euro a decorrere dal 2021. Il fondo è servente all'attuazione di interventi volti alla riduzione del carico fiscale sulle persone fisiche, da definire in appositi provvedimenti normativi, che potranno eventualmente reperire risorse aggiuntive a quelle stanziata nel rispetto dei saldi di finanza pubblica.

Osservazioni: *L'istituzione del "Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti" costituisce il primo passo nella direzione di un taglio del cuneo fiscale da tempo sollecitato da Confindustria. Nonostante il nome attribuito al fondo richiami il lavoro dipendente si osserva che il comma 7 ometta di indicare in precetto la categoria reddituale oggetto degli sgravi, citando più in generale "interventi finalizzati alla riduzione del carico fiscale sulle persone fisiche".*

La natura programmatica della norma in commento non consente particolari considerazioni di merito. Ferma restando la possibilità di reperire risorse aggiuntive con provvedimenti ad hoc, eventualmente rimodulando misure esistenti, l'entità degli stanziamenti indicati dalla disposizione non appare sufficiente ad un'azione di riduzione significativa del carico fiscale, o comunque non adeguata per una simile azione a vantaggio di categorie ampie di contribuenti. Ad ogni modo è auspicabile che i fondi già stanziati in relazione al 2020 trovino pronta attivazione. L'assenza nella norma di un termine perentorio per l'emanazione degli annunciati provvedimenti, cui è affidata la definizione degli interventi, non deve concorrere all'immobilizzazione di risorse che, sebbene esigue in relazione agli obiettivi prospettati, appaiono comunque consistenti nel contesto delle risorse complessive mobilitate dal DdL Bilancio in commento.

Effetti finanziari – Dalla disposizione derivano maggiori oneri per l'Erario pari a 3

miliardi di euro per l'anno 2020 e 5 miliardi di euro per il 2021.

Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e acquisto di mobili – Art. 1, commi 70, 175 e 176

I commi 70, 175 e 176 dell'articolo 1 del DdL in commento intervengono sugli articoli 14 e 16 del Decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, in materia di detrazioni fiscali per interventi di efficientamento energetico, ristrutturazione edilizia e acquisto di mobili ed elettrodomestici.

In particolare, il comma 70, sostituendo integralmente il comma 3.1 dell'articolo 14 del decreto citato, prevede, unicamente per gli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 26 giugno 2015, effettuati a partire dal 1° gennaio 2020, la possibilità per l'avente diritto alle detrazioni, di optare per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi. Tali interventi, inoltre, per poter beneficiare del beneficio in esame, dovranno essere effettuati sulle parti comuni degli edifici condominiali e avere un importo pari o superiore a 200.000 euro.

Al fornitore lo sconto sarà rimborsato sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione, in cinque quote annuali di pari importo, senza l'applicazione dei limiti di compensabilità di cui all'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (700.000 euro annui), né del limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Il fornitore che ha effettuato gli interventi ha, a sua volta, la facoltà di cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi.

Resta in ogni caso esclusa la cessione del credito ad istituti di credito e ad intermediari

finanziari.

Il **comma 175**, lettera a) dispone la proroga per il 2020 delle detrazioni fiscali per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui all'articolo 14, commi 1 e 2, lettere b) e *b-bis*), primo periodo del DL n. 63/2013. Inoltre, la stessa lettera a) opera la soppressione del terzo, quarto e quinto periodo della lettera *b-bis*) del decreto citato che prevedevano una detrazione del 50% per le spese relative agli interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione.

La lettera b), n. 1 del comma 175 proroga per un altro anno le detrazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui al comma 1 dell'articolo 16 del DL n. 63/2013.

Infine, la lettera b), n. 2 del comma 175 citato proroga al 2020 la detrazione al 50% per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile già oggetto di interventi di ristrutturazione.

Il **comma 176** abroga i commi 2, 3 e *3-ter* dell'articolo 10 del decreto legge 30 aprile, n. 34 (cd. Decreto Crescita). I commi 2 e 3 prevedevano, a beneficio dei soggetti che operano interventi volti all'adozione di misure antisismiche sugli edifici di cui all'articolo 16 del DL n. 63/2013, in luogo delle detrazioni spettanti, un contributo di pari ammontare, da erogare sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che aveva effettuato gli interventi e rimborsato a quest'ultimo con un credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione.

Il comma *3-ter*, invece, aveva introdotto la possibilità per i soggetti beneficiari della detrazione di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h) del TUIR (interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia) di optare per la cessione del corrispondente credito in favore dei fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi, con facoltà di successiva cessione

del credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi.

Osservazioni: *Positivamente il comma 175 proroga per un altro anno le detrazioni fiscali maggiorate previste per gli interventi di riqualificazione energetica, di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici. Come si è avuto modo di osservare in sede di commento alle precedenti leggi di bilancio, in considerazione delle ripetute proroghe di cui sono oggetto queste agevolazioni, andrebbe valutata la possibilità di rendere permanenti tali misure.*

Il comma 176 abroga i commi 2, 3 e 3 ter dell'articolo 10 del Decreto Crescita che prevedevano la possibilità di optare per lo sconto in fattura per gli interventi di ristrutturazione edilizia finalizzati alla riduzione del rischio sismico (commi 2 e 3) e la facoltà per i contribuenti beneficiari della detrazione IRPEF, spettante per interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, di optare per la cessione del corrispondente credito in favore dei fornitori (comma 3-ter).

Contestualmente il comma 70, sostituendo integralmente la disposizione che prevedeva il cd. sconto in fattura per gli interventi finalizzati all'efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del DL n. 63/2013, introduce una disposizione analoga che prevede la possibilità di optare, in luogo delle detrazioni, per un contributo di pari ammontare, erogato dal fornitore sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, esclusivamente per gli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 26 giugno 2015, effettuati su parti comuni di edifici condominiali. Il paragrafo 1.4.1 del citato decreto qualifica "ristrutturazioni importanti di primo livello" gli interventi che, oltre ad interessare l'involucro edilizio con un'incidenza superiore al 50% della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, comprendono anche la ristrutturazione dell'impianto termico per il servizio di climatizzazione invernale e/o estiva asservito all'intero edificio.

Di fatto, quindi, resta la possibilità di optare per lo sconto in fattura solo per interventi di riqualificazione energetica su parti comuni di edifici condominiali, con un importo pari o

superiore a 200.000 euro.

Si osserva che la possibilità di richiedere uno sconto al fornitore, con conseguente riconoscimento di un credito d'imposta a beneficio di quest'ultimo, se, da un canto, aveva la finalità di rendere più attrattive queste agevolazioni, poiché consentiva al contribuente di ottenere un beneficio immediato in luogo della detrazione in dieci anni, dall'altro, generava criticità per quelle imprese con capacità finanziaria non adeguata ad anticipare gli importi oggetto di sconto e della capacità fiscale necessaria per compensare i crediti acquisiti.

La rimodulazione del beneficio, pertanto, tiene conto di queste necessità.

Credito d'imposta per sistemi di monitoraggio sugli immobili – Art. 1, comma 118

Il comma 118 introduce un nuovo credito d'imposta per le spese documentate relative all'acquisizione e alla predisposizione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo degli immobili.

La norma precisa che il credito è riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito nel limite di un tetto massimo di 1,5 milioni per ciascuno degli anni 2020 e 2021. Si rinvia ad un decreto del MEF, da adottare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2020, la definizione dei criteri e delle procedure di accesso al credito, delle regole di recupero in caso di indebita fruizione e dei meccanismi per assicurare il contenimento delle spesa entro i limiti prestabiliti.

Osservazioni: *Il nuovo incentivo appare volto a sostenere i contribuenti nelle spese per l'acquisizione e per la predisposizione di sistemi finalizzati alla verifica, mediante monitoraggio continuo, del comportamento delle strutture degli edifici, al fine di aumentare la sicurezza degli stessi.*

La disposizione in commento rinvia alla normazione di rango secondario, da adottare

entro il 31 marzo 2020, l'introduzione di gran parte degli elementi che consentirebbero in questa sede un più articolato commento. In particolare, rimane incerta la delimitazione dell'ambito soggettivo. La norma primaria facendo riferimento a concetti generali (edifici, imposta sul reddito) sembra non voler introdurre limitazioni tanto sul piano soggettivo che oggettivo.

A tale riguardo, pertanto, l'accesso al credito di imposta dovrebbe essere riservato sia ai soggetti IRPES sia a quelli IRES, senza alcun vincolo legato alla natura o alla localizzazione degli edifici oggetto di intervento.

La presenza di un tetto di spesa massimo, di durata biennale, lascia intendere la possibilità di agevolare le spese sostenute nell'arco dell'anno solare 2020 e 2021.

Si osserva come non venga indicata l'intensità dell'agevolazione, omettendo l'aliquota per il calcolo del credito d'imposta. Mancano altresì precisazioni in merito alla concorrenza o meno del credito alla formazione del reddito o del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Le carenze sul lato strutturale si estendono anche sul versante applicativo, che seppur demandato al decreto ministeriale dovrebbe quantomeno recare precisazioni relativamente al rispetto della disciplina in materia di aiuti di Stato, alle possibilità di cumulo, o alla presenza di eventuali deroghe a limiti di fruizione dei crediti agevolativi in vigore.

Effetti finanziari – Alla norma è attribuita un impatto sulle finanze pubbliche commisurato agli stanziamenti esplicitati: 1,5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021.

Sport bonus – Art. 1, commi da 177 a 180

I commi 177-180 estendono al 2020 la disciplina del cd. "sport bonus", come riscritta dalla Legge di Bilancio 2019 (articolo 1, commi 621-626 della Legge 30 dicembre 2018,

n. 145).

Più in dettaglio, il comma 177 precisa che il credito d'imposta al 65% per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici o per la realizzazione di nuove strutture troverà applicazione anche per le erogazioni liberali effettuate nell'arco del 2020.

Il successivo comma 178, confermando la fruizione del credito in tre quote di pari importo, precisa che, per i titolari di reddito d'impresa, l'utilizzo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997 è consentito nel limite complessivo di 13,2 milioni di euro. Viene confermata l'irrelevanza del credito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Da ultimo il comma 179 estende per compatibilità le regole attuative stabilite con DPCM del 30 aprile 2019.

Osservazioni: *La disciplina dello sport bonus è stata oggetto di ampia riscrittura nell'ambito della Legge di Bilancio 2019, per maggiori dettagli al riguardo si rinvia al paragrafo di commento nella relativa Circolare dell'Area Politiche fiscali del 18 gennaio 2019.*

Si ricorda che per le imprese lo sport bonus è riconosciuto nel limite del 10 per mille dei ricavi annui (art. 1, comma 622, L. n. 145/2019). Le nuove norme confermano anche per il 2020 ed in misura identica a quanto stabilito lo scorso anno (13,2 milioni di euro) lo stanziamento per la fruizione in compensazione del credito per i titolari di reddito d'impresa (cfr. articolo 1 comma 623). Non avendo subito modifiche devono ritenersi applicabili le norme contenute nella L. n. 145/2019 e nel DPCM 30 aprile 2019, espressamente richiamato, anche con riferimento al divieto di cumulo dell'agevolazione con altri incentivi per le medesime erogazioni (art. 5, comma 2, DPCM citato) e alla deroga ai limiti di fruizione dei crediti agevolabili (art. 1 comma 624)

Effetti finanziari – Alle disposizioni in commento sono ascritti i seguenti effetti finanziari:

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
IRPEF	0	-8,4	-4,8	-4,8	3,6	0
Credito Imprese	- 4,4	-4,4	-4,4	0	0	0
Totale	-4,4	-12,8	-9,2	-4,8	3,6	0

Credito di imposta per investimenti in beni strumentali – Art. 1, commi da 184 a 197

Con un emendamento approvato dalla Commissione Bilancio del Senato, sono stati inseriti, nel DdL Bilancio, i commi da 184 a 217, che disciplinano gli incentivi fiscali per l'acquisizione di beni strumentali e per il sostegno agli investimenti in ricerca, sviluppo, innovazione tecnologica. L'intento delle previsioni in esame – come indicato dal comma 184 – è quello di supportare più efficacemente la transizione digitale delle imprese, gli investimenti in ricerca e sviluppo e la sostenibilità ambientale, nell'ambito (compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica) di un piano pluriennale.

Ne consegue un pacchetto composito di strumenti, costituito da: i) l'introduzione di un credito d'imposta per beni strumentali diversamente modulato a seconda della tipologia di investimento; ii) una revisione del credito di imposta ricerca e sviluppo; iii) la proroga del credito di imposta per la formazione 4.0 .

I commi da 185 a 197 recano la disciplina di un nuovo credito di imposta per investimenti in beni strumentali che, di fatto, subentra alle precedenti misure note come super-ammortamento e iper-ammortamento³ e supera quanto inizialmente previsto dall'articolo 22 del DdL Bilancio⁴.

Il credito di imposta in esame si applica alle imprese (e ai professionisti, secondo quanto precisato in seguito) che, nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate in Italia; analogamente a quanto previsto per il super-ammortamento e per l'iper-ammortamento, si prevede un'estensione dell'ambito temporale di

³ Misure da ultimo prorogate, rispettivamente dal Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto Crescita che ha reintrodotto, per gli investimenti effettuati dal 1° aprile fino al 31 dicembre 2019 - ovvero fino al 30 giugno 2020 a determinate condizioni - il super-ammortamento) e dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019 che ha prorogato l'iper-ammortamento per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio fino al 31 dicembre 2019 – ovvero fino al 31 dicembre 2020 a determinate condizioni).

⁴ Si ricorda che l'originario articolo 22 del DDL Bilancio prorogava per il 2020 il super-ammortamento e l'iper-ammortamento. La norma riconosceva, inoltre, un credito d'imposta, per gli anni dal 2020 al 2022, per progetti ambientali delle imprese, pari al 10% delle spese sostenute per brevetti, consulenze e lavoratori dipendenti in seno a tali progetti.

applicazione della misura anche agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021, a condizione che entro il 31 dicembre 2020 vi sia un ordine accettato dal venditore, con versamento di un acconto in misura pari ad almeno il 20% costo di acquisizione dei beni.

Quanto all'ambito soggettivo, possono accedere alle misure agevolative tutte le imprese (nonché, per talune tipologie di beni anche i professionisti, secondo quanto precisato in seguito) residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dalle regole fiscali di determinazione del reddito adottate.

Restano escluse dall'ambito di applicazione delle misure:

- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità o in altre procedure concorsuali (anche ove i procedimenti per la dichiarazione di talune delle predette situazioni siano ancora in corso);
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Venendo all'entità del credito di imposta, questa si modula in maniera differenziata a seconda del tipo di investimento:

- i) per gli investimenti in beni materiali nuovi, strumentali all'esercizio di impresa (con esclusione di: mezzi di trasporto a motore⁵; beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%⁶; fabbricati e costruzioni; beni di cui all'allegato 3 alla Legge 28 dicembre 2015, n. 208⁷ (Legge di Stabilità 2016); beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei

⁵ Articolo 164, comma 1, TUIR.

⁶ Vedi Decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989.

⁷ Condutture; condotte per usi civili (reti urbane); condutture di stabilimenti termali, idrotermali; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione e dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento; materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie; aerei completi di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza).

trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento di rifiuti), il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 6% del costo determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), TUIR, con un limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni (comma 188). Giova aggiungere che solo questa specifica tipologia di credito è fruibile anche dai soggetti esercenti arti e professioni (comma 194);

- ii) per gli investimenti aventi ad oggetto i beni ricompresi nell'allegato A, annesso alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), la nuova disciplina ripropone una differenziazione dell'agevolazione in funzione dell'entità dell'investimento; pertanto, il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro e nella misura del 20% del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro, fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro (comma 189);
- iii) per gli investimenti aventi ad oggetto i beni immateriali di cui all'allegato B, annesso alla Legge di Bilancio 2017 (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, anche mediante soluzioni di *cloud computing*), il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro (comma 190).

Il credito così calcolato è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241 (DLGS n. 241/1997), in cinque quote annuali di pari importo (ridotte a tre per gli investimenti in beni immateriali dell'allegato B, descritti sub iii)). L'utilizzo in compensazione è consentito a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene nelle ipotesi sub i) e a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione negli altri casi (investimenti in beni degli allegati A o B).

Opportunamente la norma precisa che ove l'interconnessione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello dell'entrata in funzione dei beni è possibile iniziare a fruire del credito di imposta per la parte spettante ai sensi del comma 188 (credito di imposta beni strumentali non Industria 4.0).

Inoltre, l'ultimo periodo del comma 186, precisa che la fruizione del beneficio spettante

è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Il comma 193 disciplina il meccanismo di *recapture* dell'agevolazione nei casi in cui, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive ubicate all'estero (anche appartenenti allo stesso soggetto): in tali ipotesi, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dalla base di calcolo il costo del bene ceduto o destinato all'estero e il maggior credito eventualmente fruito deve essere versato dal contribuente entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo in cui si verificano la cessione o la destinazione all'estero, senza sanzioni.

Per gli investimenti sostitutivi vengono, poi, richiamate le disposizioni dell'articolo 1, commi 35 e 36, Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018), ove compatibili. Si ricorda che le norme citate prevedono che qualora, nel corso del periodo di fruizione dell'iper-ammortamento si verifichi il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto del beneficio, è possibile proseguire a fruire delle quote residue dello stesso, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa sostituisca il bene originario con un bene nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A e attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

La norma richiama, poi, le ordinarie regole in tema di utilizzo dei crediti di imposta, precisando, al comma 190, che non rilevano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria 2008) (raggiungimento del *plafond* annuale dei crediti di imposta), all'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (Legge finanziaria 2001) (soglia massima per le compensazioni orizzontali effettuabili in ciascun anno solare) e di cui all'articolo 31 del Decreto legge 31 maggio 2010 (divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 euro). I crediti di imposta in parola, inoltre, non concorrono alla formazione del reddito di impresa e della base imponibile dell'imposta

regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR. Viene, inoltre, prevista la incedibilità e intrasferibilità del credito anche nell'ambito di un consolidato fiscale.

I soggetti che fruiscono delle misure di cui ai commi 189 e 190 dovranno, inoltre, inviare al Ministero dello Sviluppo Economico una comunicazione con contenuto, modalità e termini di invio da definire in un apposito decreto direttoriale (entro 60 gg. dall'entrata in vigore delle disposizioni) . Il Ministero dell'Economia e delle Finanze effettuerà, invece, il consueto monitoraggio della fruizione dei crediti, ai sensi dell'articolo 17, comma 13, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (comma 197).

Integra la disciplina una previsione sulla cumulabilità delle descritte agevolazioni con altre che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del costo sostenuto.

Il comma 195 detta le previsioni in termini di adempimenti e documentazione: nel dettaglio, si prevede che i soggetti che fruiscono dei crediti di imposta conservino, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine si richiede che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contengano l'espresso riferimento alle disposizioni sin qui descritte.

In relazione agli investimenti di cui ai commi 189 e 190 (beni materiali e immateriali degli allegati A e B citati), le imprese sono altresì tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato: 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 ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n.

445.

Chiudono la disciplina, infine, apposite previsioni di coordinamento, ove si precisa che le disposizioni fin qui descritte non si applicano:

- a) agli investimenti aventi ad oggetto i beni indicati al comma 188 (beni strumentali materiali) effettuati tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2020, in relazione ai quali entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione; per questi investimenti, resta ferma, infatti, l'applicazione del super-ammortamento come prorogato dal Decreto crescita;
- b) agli investimenti aventi ad oggetto i beni indicati ai commi 189 e 190 (beni di cui agli allegati A e B) effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020, in relazione ai quali entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione; per questi investimenti, resta ferma, infatti, l'applicazione dell'iper-ammortamento e della agevolazione sui beni immateriali come prorogate dalla Legge di Bilancio 2019.

Osservazioni: *Come anticipato, il DdL Bilancio opera un profondo restyling delle misure di incentivo alla ricerca, alla digitalizzazione e alla innovazione.*

In primo luogo, si affidano ad un credito di imposta, variamente modulato, le finalità agevolative finora perseguite con il super-ammortamento e l'iper-ammortamento.

Tali misure che, come noto, consistono in una maggiorazione del costo di acquisizione di determinati beni ai fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, hanno operato – ripetutamente prorogate e con alcune modifiche – a partire dalla Legge di Stabilità 2016 e continueranno ad esplicare i loro effetti in relazione:

- a) *agli investimenti aventi ad oggetto beni strumentali materiali (con specifiche eccezioni) effettuati da imprese e soggetti esercenti arti e professioni tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2020, in relazione ai quali entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione (**super-ammortamento**);*

- b) *agli investimenti aventi ad oggetto i beni inclusi negli elenchi di cui agli allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017, effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020 e in relazione ai quali entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione (iper-ammortamento e agevolazione beni immateriali).*

Per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2020, in mancanza di ordini e acconti entro la fine del 2019, gli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali potranno beneficiare di un credito di imposta in base alle regole sin qui descritte.

Secondo un disegno preannunciato dal Governo a novembre scorso⁸, all’opera di revisione degli incentivi sono affidati degli obiettivi di razionalizzazione della disciplina anche alla luce del monitoraggio effettuato sull’efficacia delle misure previgenti e della necessità di supportare la trasformazione tecnologica del tessuto produttivo italiano anche in chiave di sostenibilità ambientale.

Tali finalità, comuni anche all’opera di revisione che interessa la disciplina del credito R&S e del credito formazione 4.0, sono ben esplicitate dal comma 184 che, tuttavia, fa riferimento ad un orizzonte temporale pluriennale.

Un obiettivo che risulta, in parte, già tradito dalle norme definitivamente approdate al DdL Bilancio in commento, che ridisegnano un incentivo per gli investimenti in beni strumentali, valido per un solo periodo di imposta.

Vale la pena anche osservare che, le prime bozze del Disegno di legge Bilancio 2020 prefiguravano una proroga di super e iper-ammortamento in uno scenario di continuità con aveva incontrato il favore di Confindustria; successivamente si è, poi, avviato un intenso confronto con il Governo su un nuovo disegno normativo; all’esito di questa efficace interlocuzione sono stati apportati alcuni correttivi al progetto di revisione inizialmente delineato.

⁸ Il 13 novembre scorso, sull’argomento si è tenuto un tavolo presso il MiSE a cui hanno partecipato le associazioni rappresentative del tessuto imprenditoriale del Paese. In apertura del tavolo, dedicato alla cd. “Transizione 4.0”, il Ministro Patuanelli ha illustrato i dati disponibili relativi al 2017 delle principali misure agevolative. Nella stessa sede, sono state illustrate le nuove misure di incentivo. Il materiale del suddetto incontro è disponibile sul sito istituzionale del MiSE: https://www.mise.gov.it/images/stories/documenti/transizione40_web.pdf.

In esito a tale confronto è stata confermata la possibilità di beneficiare degli incentivi anche per beni consegnati entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro il 2020 figurino un ordine accettato dal venditore e un acconto in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione. Si tratta del ben noto meccanismo di “prenotazione” dei beni, già sperimentato per il super-ammortamento e l’iper-ammortamento, che dovrebbe consentire alle imprese una migliore pianificazione degli investimenti. Sarà, tuttavia, importante monitorare l’andamento degli investimenti in parola e definire un piano di incentivi di carattere continuativo, nel rispetto del carattere programmatico della misura varata.

Per quanto riguarda il credito di imposta per gli investimenti in beni materiali compresi nel citato allegato A, come visto, si è scelto di mantenere una differenziazione dell’incentivo in funzione della dimensione dell’investimento. Si segnala, in merito, che il tetto massimo dell’investimento agevolabile è fissato a 10 milioni di euro (diversamente dal tetto massimo previsto per il previgente l’iper-ammortamento, fissato a 20 milioni di euro).

Le aliquote definite nella versione finale della norma consentono di mantenere una significativa intensità di agevolazione.

Un’altra 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. I confronti istituzionali delle ultime settimane, hanno, inoltre, consentito di prevedere, per questa tipologia di credito, una possibile compensazione in tre quote annuali, in linea con l’ordinario periodo di ammortamento dei beni immateriali.

Ciò premesso, pur registrando una sostanziale continuità per ciò che riguarda la platea dei potenziali beneficiari e il novero dei beni agevolabili e pur valutando con favore i miglioramenti che sono stati apportati al piano iniziale, non può negarsi che vi sono una serie di conseguenze di carattere applicativo che vanno attentamente analizzate.

In luogo di un meccanismo basato su un incremento figurativo del costo di acquisizione

(che si traduce, dunque, in una variazione in diminuzione dell'imponibile fiscale), si passa ad un credito di imposta compensabile con imposte e contributi.

Teoricamente, ciò potrebbe comportare un ampliamento dei beneficiari dell'agevolazione, posto che una peculiarità del credito di imposta rispetto a variazioni in diminuzione è la possibilità di fruizione anche da parte di imprese in perdita o con imponibili molto bassi: seppur è vero che, in termini concreti, andrebbe valutato se davvero imprese in perdita riescano ad avere una progettualità di lungo termine per investimenti dal calibro così significativo (specie con particolare riferimento a quelli per la trasformazione delle imprese in chiave Industria 4.0), è altrettanto vero che vi potrebbero essere imprese che, proprio per effetto di investimenti agevolati effettuati negli scorsi anni, siano in perdita fiscale. In tali casi, non vi è dubbio, che la "conversione" da super iper-ammortamento a credito di imposta potrebbe svelare delle opportunità.

In merito alle modalità di utilizzo e ai profili temporali del credito di imposta, si rileva che la compensazione è possibile, in F24 (in 5 o 3 quote annuali di pari importo) a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di entrata in funzione (o interconnessione del bene); diversamente, l'iper-ammortamento esplica, invece, i propri effetti in sede di versamento del saldo delle imposte e, pertanto, il credito di imposta risulta fruibile, in linea di principio, prima del super o dell'iper-ammortamento. Sempre con riguardo ai profili temporali, merita altresì sottolineare come la fruizione in 5 quote annuali del credito di imposta possa rendere questa misura più attrattiva rispetto al super o iper-ammortamento per quegli investimenti aventi ad oggetto beni materiali con coefficiente di ammortamento inferiore al 20%. In tali casi, infatti, in costanza di super e iper-ammortamento la fruizione del beneficio sarebbe avvenuta in un lasso temporale più lungo di 5 anni. Su questo specifico piano, è anche apprezzabile che sia stata espunta dalla versione finale della norma la previsione di una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate; resta, tuttavia, da definire il quadro degli adempimenti relativi ad un'altra condizione particolarmente stringente posta dal comma 186, ove si precisa che la fruizione del credito è subordinata al rispetto delle norme sulla sicurezza dei lavoratori e al corretto adempimento di obblighi previdenziali e assistenziali: ciò

lascerebbe intendere (ma si tratta di un aspetto sul quale sarebbero opportune indicazioni specifiche) la necessità per le imprese di dotarsi di un DURC (Documento Unico di Regolarità Contributiva) aggiornato prima di operare le compensazioni.

Il ricorso allo strumento del credito di imposta implica, peraltro, la necessità di valutare il coordinamento tra le misure in commento e la stretta alle compensazioni dei crediti fiscali operata dal recente Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 (DL Fiscale); il riferimento è all'articolo 3 del DL Fiscale che estende ai crediti relativi alle imposte dirette, all'IRAP e imposte sostitutive l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi dalla quale emerge il credito di imposta superiore a 5.000 euro, così come già previsto per i crediti IVA. Come rappresentato nella nostra Nota di aggiornamento del 13 dicembre u.s.⁹ dovrebbero, anche in questo caso, ritenersi confermati i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/E del 2014 ove si precisò che "(...) in considerazione dell'ampia previsione normativa, che genericamente richiama i crediti "relativi alle imposte sui redditi" e alla sua ratio ispiratrice, l'obbligo di apposizione del visto di conformità riguardi tutti i crediti d'imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali. Si ritiene che debbano, invece, ritenersi esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa (...)".

Alla luce del citato precedente di prassi dovrebbero essere escluse dalle recenti norme più stringenti le compensazioni di crediti aventi natura agevolativa, come quelli in esame, per i quali continuerebbero a trovare applicazione le regole di compensazione stabilite dalle singole discipline istitutive: si tratta di un profilo che richiede chiarimenti univoci da parte dell'Amministrazione, al fine di garantire alle imprese un quadro regolatorio di maggiore certezza.

Quanto agli oneri documentali, opportune ragioni di verifica hanno comportato la conferma dell'obbligo di perizia, da cui deve risultare l'appartenenza dei beni agli allegati A e B e l'interconnessione al sistema aziendale o alla rete di fornitura. Si

⁹ DL Fiscale – Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 - Prime osservazioni alla luce del DdL di conversione (A.C. n. 2220-A/R) - MISURE FISCALI D'INTERESSE PER LE IMPRESE - Nota di aggiornamento disponibile sul sito istituzionale di Confindustria, sezione Policy – Position paper e studi.

rilevano, tuttavia, le seguenti novità:

- la perizia giurata prevista per le precedenti misure è sostituita da una perizia semplice;
- l'obbligo di perizia è previsto per i beni di costo unitario superiore a 300.000 (in luogo del precedente obbligo per i beni di costo unitario superiore a 500.000 euro). Al di sotto di questa soglia è sufficiente una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del DPR n. 445/2000.

Sempre in tema di oneri documentali, si segnala la necessità di indicare nelle fatture relative ai beni oggetto di investimenti agevolabili, il richiamo alla normativa di riferimento: ciò potrebbe comportare la necessità di prevedere una apposita codifica per la fattura elettronica.

Sempre da leggersi in combinato disposto con le novità introdotte dal DL Fiscale, le previsioni che escludono dal novero dei beneficiari del credito di imposta i soggetti destinatari di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, DLGS n. 231/2001: si ricorda, sul punto, che l'art. 39, comma 2, DL Fiscale ha esteso la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (e le conseguenti sanzioni interdittive) anche in relazione alla commissione di reati tributari.

Per i restanti profili interpretativi della disciplina, attinenti, in particolare, all'individuazione dei beni agevolabili, alla redazione delle perizie, al requisito dell'interconnessione, alla nozione di effettuazione dell'investimento, dovranno ritenersi valide le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate e dal MiSE nei documenti di prassi emanati con riferimento al super-ammortamento e all'iper-ammortamento.

Effetti finanziari – In base all'ammontare complessivo degli investimenti stimati, pari a 53,4 miliardi di euro e tenendo conto delle condizioni di fruizione dell'agevolazione sono stati calcolati effetti finanziari come segue:

Cassa	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Credito d'imposta (ex super ammortamento)	0,0	-512,4	-640,5	-640,5	-640,5	-640,5	-128,1	0,0

Importi in mln di euro

Per quanto riguarda il credito di imposta per i beni Industria 4.0, sono stati calcolati i

seguenti effetti finanziari:

Cassa	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Credito d'imposta (ex iper Allegato A)	0,0	-408,2	-510,2	-510,2	-510,2	-510,2	-102,0	0,0

Importi in mln di euro

Cassa	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Credito d'imposta (Allegato B)	0,0	-145,0	-181,3	-181,3	-36,3	-0,0	-0,0	0,0

Importi in mln di euro

Credito di imposta ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica – Art. 1, commi da 198 a 209

I commi 198 e ss. recano la disciplina di nuovi crediti di imposta relativi ad investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica 4.0, transizione ecologica e altre attività innovative.

La nuova disciplina opera per il periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 e si sostituisce, pertanto, a quella del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3, Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, anticipandone, di fatto, di un anno, la cessazione (cfr. comma 209)¹⁰.

Si tratta di una misura composita che si articola in 4 crediti di imposta, diversamente modulati, con regole comuni e un campo applicativo (spese ammissibili) parzialmente differenziato.

Ne consegue che, nell'ambito della disciplina, è possibile distinguere i seguenti incentivi:

- 1) credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo (comma 200);
- 2) credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica (comma 201);
- 3) credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati

¹⁰ Per espressa previsione normativa, le risorse derivanti dall'anticipata cessazione del termine di applicazione del credito d'imposta di cui al citato articolo 3 del DL n. 145/2013, sono destinate al nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca, innovazione tecnologica e altre attività innovative per la competitività delle imprese, istituito dalla LdB in esame.

per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 (comma 201);

- 4) credito di imposta altre attività innovative (comma 202).

Per ciascuna delle misure, si illustra, qui di seguito, l'ambito applicativo, con riferimento alle spese agevolabili e la misura del beneficio fruibile. Segue, poi, l'illustrazione delle regole applicative comuni.

1) Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo – Il comma 200 indica le attività ammissibili a questa prima tipologia di credito d'imposta, ossia le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del paragrafo 1.3 del punto 15 della Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, concernente "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione".

Con un decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, saranno definiti i criteri per la corretta applicazione delle definizioni, alla luce dei principi generali e dei criteri contenuti nel cd. Manuale di Frascati dell'OCSE.

In questo contesto, le spese agevolabili, nel rispetto delle regole di effettività, pertinenza e congruità, sono le seguenti:

- a) spese di personale relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Le spese relative a ricercatori con specifiche caratteristiche (ossia, di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced), assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo, in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo maggiorato, pari

- al 150% del loro ammontare;
- b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e 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 d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale indicate alla lettera a). La norma precisa che ove i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività dell'impresa, si considera solo la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle attività di ricerca e sviluppo;
 - c) spese per contratti di ricerca *extra-muros*, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Anche in questo caso – come per i ricercatori “qualificati” è previsto un rafforzamento dell'agevolazione: le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato concorrono alla base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare.
 - d) Nel caso di contratti di ricerca commissionati ad imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente¹¹, si applicano le stesse regole applicabili ai casi di ricerca svolta internamente all'impresa. Le spese per la ricerca *extra-muros* sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di R&S, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) o in Stati compresi nell'Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito, di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996.
 - e) quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di un'invenzione industriale o biotecnologica, una topografia di prodotto a semiconduttori o una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di

¹¹ Imprese controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 cod. civ. inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali.

spesa di 1 milione di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di R&S ammissibili al credito d'imposta. Tali spese sono ammissibili a condizione che afferiscano a contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi, fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4 settembre 1996.

- f) Non sono ammissibili le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente;
- g) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti, inerenti alle attività di R&S ammissibili, nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) ovvero delle spese per contratti di ricerca *extra-muros* indicate alla lettera c), al netto delle eventuali maggiorazioni. Anche in questa ipotesi, le spese rilevano a condizione che i contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito (DM 4 settembre 1996);
- h) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti di R&S ammissibili, svolte internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale sopra indicate ovvero, nel caso di ricerca *extra-muros*, del 30% dei costi dei contratti suindicati.

Ai sensi del successivo comma 203, per le attività di ricerca e sviluppo descritte il credito è riconosciuto in misura pari al 12% della relativa base al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 3 milioni, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

2) Credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica – Il comma 201 individua le attività di innovazione tecnologica ammissibili all'apposito credito: si tratta di attività, diverse da quelle indicate nel comma 200 relative alla ricerca e sviluppo, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o

sostanzialmente migliorati. Per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende intendendo un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'eco-compatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori. 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.

Il comma demanda al decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di cui al già descritto comma 200, la definizione dei criteri per la corretta applicazione delle sopra citate definizioni, tenendo conto dei criteri contenuti c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE.

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità le seguenti spese:

- a) 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 giovani ricercatori (soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, con un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced), 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 d'imposta per un importo maggiorato, pari al 150% del loro ammontare. La maggiorazione si applica solo nel caso in cui tali soggetti siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;
- b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e altre spese relative ai beni materiali mobili e dei software utilizzati nei progetti di

- innovazione tecnologica anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale indicate alla lettera a). Nel caso in cui beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume solo 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 commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta. Se i contratti sono stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo della committente, si applicano le stesse regole per le attività di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa. Le spese sono ammissibili solo ove siano relative a commesse di ricerca commissionate a soggetti, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito di cui al DM 4 settembre 1996;
- d) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili, nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla 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 dell'UE o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale di cui alla citata lettera a), ovvero del 30% delle spese per i contratti indicati alla lettera c).

Secondo quanto previsto dal successivo comma 203, per le attività di innovazione tecnologica descritte, il credito spetta 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, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

3) 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 – Ove le attività di innovazione tecnologica siano 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 è previsto il riconoscimento di un credito di imposta in misura pari al 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, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi. Nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta.

La base di calcolo del descritto credito include le medesime voci di spesa che rilevano ai fini del credito di imposta per l'innovazione tecnologica.

La definizione dell'ambito applicativo della misura e, in particolare, degli obiettivi di transizione ecologica e di innovazione digitale 4.0, è affidata al un decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di cui al già citato comma 200, da emanare entro 60 gg. dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2020.

4) Credito di imposta altre attività innovative – Il comma 202 delinea l'ambito di applicazione del credito di imposta per le attività innovative: si tratta delle attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

L'attuazione del comma è demandata al decreto del Ministro dello Sviluppo Economico previsto dal comma 200, anche in relazione alle medesime attività di design e ideazione estetica svolte in settori diversi da quelli espressamente indicati dalla norma.

Sono ammissibili ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta per le attività di design e ideazione estetica, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, le seguenti spese:

- a) 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, nei limiti del loro effettivo impiego in tali attività. Anche per esse è prevista una maggiorazione della base di calcolo del credito di imposta nel caso in cui si tratti di giovani qualificati (soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, laureati in design e altri titoli equiparabili) assunti a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica. Tali spese concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare, a condizione che i soggetti neo assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;
- b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale indicate alla lettera a). Se i predetti beni sono utilizzati anche per le ordinarie attività, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di design e ideazione estetica;
- c) spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento, da parte del commissionario delle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese. Anche per questa tipologia di spese, come già osservato, ai contratti stipulati con imprese o soggetti dello stesso gruppo della committente, si applicano le stesse regole che nel caso di attività di design e ideazione estetica svolte internamente all'impresa. Le spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti di design e ideazione estetica ammissibili, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'UE o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati solo per lo

svolgimento di tali attività innovative, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) ovvero alla lettera c). Le spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'UE o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nel già citato elenco di cui al DM 4 settembre 1996;

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

Ai sensi del comma 203, per le attività di design e ideazione estetica descritte, il credito d'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, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

I descritti crediti trovano applicazione generale a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse 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.

Restano escluse dalle misure, ai sensi del comma 199, le imprese:

- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal DLGS n. 14/2019 o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni; o
- destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del DLGS n. 231/2001.

Per le imprese ammesse ai crediti d'imposta in parola, la fruizione dei benefici è, inoltre, subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in

ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Ai sensi del comma 204, ciascun credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione delle spese sostenute.

Il comma 205 dispone che – ai fini del riconoscimento del credito d'imposta – l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del Registro dei revisori legali e delle società di revisione di cui all'articolo 8 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39.

Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del citato DLGS n. 39/2010 e, in attesa della loro adozione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC).

Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro, fermi restando, comunque, i limiti massimi di fruibilità del credito d'imposta.

Ai sensi del comma 206, 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 sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del DLGS n. 445/2000. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Analogamente a quanto previsto per il credito di imposta per investimenti in beni

strumentali, le imprese che si avvalgono dei crediti sin qui descritti effettuano una comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. Con apposito decreto direttoriale del Ministero dello Sviluppo Economico sono stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione.

Il credito d'imposta non può essere ceduto o trasferito neanche all'interno del consolidato fiscale. Non si applicano i limiti all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007 e di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa nonché della base imponibile dell'IRAP; non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (artt. 61 e 109 comma 5, TUIR).

Il credito d'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 di cui sopra, non porti al superamento del costo sostenuto.

Il comma 207 prevede che, nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento, l'Agenzia delle Entrate, sulla base dell'apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica previste dal comma 205, nonché sulla base della ulteriore documentazione fornita dall'impresa, effettua i controlli finalizzati alla verifica delle condizioni di spettanza del credito d'imposta e della corretta applicazione della disciplina.

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

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

Ai sensi del comma 208, il Ministero dell'Economia e delle Finanze effettua la verifica

delle fruizioni del credito d'imposta, ai fini di quanto previsto in ordine al monitoraggio degli oneri finanziari recati dalla misura dall'articolo 17, comma 13, L. n. 196/2009.

Osservazioni: *Il nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative, di cui all'articolo in esame si innesta nel progetto di revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano Industria 4.0" preannunciato dal Governo a novembre scorso e subentra, determinandone la cessazione con un anno di anticipo, al credito R&S disciplinato dall'articolo 3, DL n. 145/2013, come, a più riprese, modificato.*

La nuova misura si presenta decisamente più articolata della precedente poiché, in primo luogo, adotta il criterio volumetrico e non più incrementale, ne definisce in maniera più precisa e ne amplia l'ambito di applicazione.

Con riferimento alle attività di ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale, la norma in commento ha cura di precisare che il decreto che dovrà dettare i criteri per la corretta definizione degli ambiti di ricerca agevolabili dovrà tener conto dei principi generali e dei criteri declinati dal c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE.

Non si tratta, invero, di un richiamo inedito, posto che l'Agenzia delle Entrate, in particolare nella Risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018¹² aveva richiamato "i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. Manuale di Frascati, concernente "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development" rintracciando in tali criteri di qualificazione e classificazione la fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dal citato articolo 3.

Il Manuale di Frascati detta la metodologia per la raccolta e l'utilizzo dei dati sulla ricerca e sviluppo dei Paesi OCSE e fornisce le definizioni di ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale, citando criteri fondamentali per individuare attività inquadrabili in questi ambiti (novità, creatività, incertezza dei risultati, sistematicità, trasferibilità e riproducibilità dell'attività).

Con riferimento alle attività di innovazione tecnologica, invece, la norma segna una

¹² Si veda anche Risoluzione n. 122/E del 10 ottobre 2017 e Circolare MiSE n. 59990 del 9 febbraio 2018; alcuni riferimenti anche nella Nota di aggiornamento di Confindustria "Il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo" del 29 gennaio 2016.

sostanziale novità, introducendo una specifica agevolazione per le attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Nella definizione di queste attività agevolabili, il comma 201 rinvia ad un emanando decreto ministeriale che, a sua volta, dovrà tener conto dei criteri contenuti c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE concernente "Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data" (documento che costituisce, in materia di innovazione, il corrispettivo del manuale di Frascati su ricerca e sviluppo).

Invero, gli operatori del settore hanno acquisito, in questi anni, una certa familiarità anche con questo manuale, citato in documenti di prassi del MiSE e dell'Agenzia delle Entrate.

Il richiamato decreto ministeriale dovrà, inoltre, definire con maggiore dettaglio gli obiettivi di transizione ecologica e di innovazione digitale 4.0 per poter fruire dell'apposito credito nella misura del 10%, nonché l'ambito di applicazione del credito di imposta per le attività di design e ideazione estetica svolte nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

Considerando l'orizzonte temporale limitato della misura (la cui operatività è al momento prevista per il solo 2020) sarà essenziale una emanazione tempestiva del decreto, onde fornire alle imprese indicazioni certe sulla cerchia di attività agevolabili (soprattutto per le fattispecie diverse da quella disciplinata dal comma 200).

Il tutto nel contesto di una disciplina che è stata soggetta a continue modifiche negli ultimi anni (si pensi, da ultimo, a quelle introdotte con la Legge di Bilancio 2019 che ha modificato le aliquote del credito di imposta e imposto nuovi oneri documentali) obbligando le imprese ad una continua revisione degli adempimenti e dei progetti di investimento.

L'auspicio è che si possa tendere – già nei prossimi mesi – verso un piano strutturale di incentivazione delle attività di ricerca, sviluppo e innovazione.

Altro elemento di discontinuità rispetto alla disciplina del credito R&S di cui al DL 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). Si tratta di un passo indietro rispetto ad un affinamento della disciplina che aveva portato, nel 2016, ad inserire nel citato articolo 3 il comma 1-

bis, nell'intento di valorizzare le attività svolte da centri di ricerca localizzati in Italia su commessa di soggetti esteri.

Va, in ogni caso, registrato come dato positivo il superamento, nella nuova disciplina, del meccanismo incrementale che considerava, come base di calcolo dell'agevolazione R&S, le sole spese eccedenti una media fissa di riferimento. Il meccanismo volumetrico si presta a valorizzare – in una misura più incisiva – gli investimenti delle imprese prolungati nel tempo.

Una specifica premialità è, poi prevista per assunzioni di giovani ricercatori (under 35) nonché per i contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato.

Positiva è inoltre la previsione di uno specifico credito d'imposta per le attività di innovazione digitale 4.0 e per la transizione ecologica in modo da favorire la fase più evoluta del percorso di transizione sostenendo progetti di innovazione specifici.

La possibilità di utilizzare i vari crediti d'imposta previsti dai commi 200-202 su Ricerca, Sviluppo e Innovazione su progetti distinti ma collegati aumenta inoltre la possibilità di impatto sull'attività complessiva dell'impresa.

Quanto alle modalità di utilizzo dei crediti sin qui descritti, si segnala una maggiore diluizione del beneficio correlata alla previsione di un utilizzo in compensazione in tre quote annuali di pari importo, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti, oltre a rimarcare le possibili interazioni tra questa disciplina e la stretta alle compensazioni sancita dall'articolo 3 del già citato DL Fiscale: si auspica su questo specifico profilo (analogamente a quanto visto nel commento al credito di imposta per investimenti in beni strumentali) un tempestivo chiarimento da parte dell'AF, volto ad escludere questa tipologia di agevolazioni dalle più stringenti disposizioni sulle compensazioni.

Effetti finanziari – Di seguito si riportano gli impatti finanziari della misura, considerando la possibilità di rateizzare il credito in compensazione in 3 quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione.

	2020	2021	2022	2023
Credito di imposta	0	-227,1	-227,1	-227,1

Recupero stanziamento credito di imposta vigente per il 2020	0	974,1	0	0
Totale	0	747,0	-227,1	-227,1

Importi in mln di euro

Proroga della disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 – Art. 1, commi da 210 a 217

Il piano di revisione degli incentivi Industria 4.0 include anche un intervento di proroga del credito di imposta per la formazione 4.0, originariamente introdotto dall'articolo 1, commi da 46 a 56, della Legge di Bilancio 2018, al fine di agevolare gli investimenti nella formazione del personale dipendente, finalizzata all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0.

Con le modifiche apportate al Senato è stato sostituito integralmente l'originario articolo 23¹³ del DDL con i commi da 210 a 217 che prorogano al 2020 la misura rimodulando i limiti massimi annuali del credito ed eliminando l'obbligo di sottoscrizione e deposito di contratti collettivi aziendali o territoriali.

Nel dettaglio, il comma 201 prevede che la disciplina introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 si applica anche alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Il comma 211 effettua alcune rimodulazioni del limite massimo annuale del credito da applicarsi secondo la dimensione delle imprese, prevedendo che:

- per le piccole imprese il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 300.000 euro;
- per le medie imprese, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro (rispetto ai

- vigenti 300.000 euro);
- per le grandi imprese il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 30% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro (rispetto ai vigenti 200.000 euro).

Entro i limiti massimi annuali consentiti, la misura del credito d'imposta è poi aumentata al 60% per tutte le tipologie di impresa, ove i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrano nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o ultra svantaggiati come definite nel decreto Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 17 ottobre 2017.

Il comma 212 stabilisce che, ferma restando l'esclusione delle imprese in difficoltà, stabilita dall'articolo 2 del decreto del MiSE del 4 maggio 2018¹⁴, la disciplina del credito d'imposta non si applica alle imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, DLGS n. 231/2001 e l'effettiva fruizione dello stesso è subordinata al rispetto delle norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e delle norme in materia di obblighi di versamento di contributi previdenziali e assistenziali in favore del lavoratore.

Il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini fiscali e allo stesso non si applicano né il limite annuale di 250.000 euro per l'utilizzo dei crediti di imposta (di cui all'art. 1, comma 53, della L. n. 244/2007) né il limite massimo di compensabilità di crediti di imposta e contributi, pari a 700.000 euro (di cui all'art. 34 della L. n. 388/2000).

Il comma 213 dispone che nel caso in cui le attività di formazione siano erogate da soggetti esterni all'impresa, si considerano ammissibili al credito d'imposta, oltre alle attività commissionate ai soggetti indicati nel comma 6, dell'articolo 3, del citato DM 4 maggio 2018 (soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la regione o provincia autonoma, università, pubbliche o private o strutture ad esse collegate, soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali e soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37), anche le attività commissionate agli Istituti tecnici superiori.

Il comma 214 specifica che il credito d'imposta è utilizzabile, a decorrere dal periodo

¹⁴ Con cui, si ricorda, sono state emanate le disposizioni applicative del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Industria 4.0, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza del beneficio.

d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, DLGS n. 241/1997 e che non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Analogamente a quanto previsto per il credito di imposta per investimenti in beni strumentali e per il credito ricerca, sviluppo, innovazione, la norma prevede che al solo fine di consentire al Ministero dello Sviluppo Economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa, le imprese beneficiarie sono tenute ad effettuare una comunicazione al Ministero dello sviluppo economico secondo modalità da definire in un emanando decreto.

Il comma 215, innovando la previgente disciplina, elimina l'obbligo di prevedere espressamente lo svolgimento delle attività di formazione in contratti collettivi aziendali o territoriali. La disposizione precisa, in particolare, che continuano ad applicarsi, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel citato decreto MiSE del 4 maggio 2018 ad eccezione della condizione concernente la stipula e il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente, previsti dal comma 3 dell'articolo 3 del suddetto decreto, non più necessari ai fini del riconoscimento del credito d'imposta.

Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della L. n. 196/2009.

Il comma 217 prevede che agli adempimenti di cui al Regolamento (UE) n. 651/2014, in materia di aiuti compatibili con il mercato interno, provvede il MiSE.

Osservazioni: *A corredo degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali, il DDL Bilancio 2020 opportunamente proroga, per un ulteriore periodo di imposta, la misura agevolativa in favore delle imprese che effettuino investimenti per la formazione del personale nelle materie aventi ad oggetto le cc.dd. tecnologie abilitanti, vale a dire le tecnologie che grazie all'interconnessione tra settori, possono essere applicate alle imprese contribuendo alla quarta rivoluzione industriale (nota come Industria 4.0).*

La formazione mirata alle competenze digitali è uno dei 5 pilastri (precisamente il terzo) su cui si incardina la strategia Industria 4.0 italiana: il riferimento è sia alla formazione

scolastica, sia a quella post-scolastica e specialistica, entrambe funzionali ad un rapido aggiornamento delle competenze, in linea con le continue evoluzioni tecnologiche e all'esigenza di innalzare il potenziale innovativo del Paese, orientando anche le produzioni manifatturiere verso frontiere tecnologiche avanzate.

La proroga della misura si accompagna ad alcune modifiche alla disciplina:

- *si prevede, in primo luogo, una rimodulazione dell'incentivo rideterminando, in particolare, le soglie massime di beneficio fruibile per imprese di medie e grandi dimensioni;*
- *si introduce un rafforzamento dell'agevolazione per assunzioni di soggetti in condizioni di svantaggio;*
- *positiva, inoltre, l'estensione soggettiva che riguarda i documenti esterni: il comma 213 riconosce, infatti, alle imprese, la possibilità di commissionare attività di formazione agevolabili anche agli ITS;*
- *di particolare rilevanza ed in linea con le richieste di Confindustria l'eliminazione del vincolo (esistente per gli esercizi di imposta precedenti) costituito dalla necessità di pianificare le attività formative in collettivi aziendali o territoriali, da sottoscrivere prima dello svolgimento di tali attività (con possibilità di deposito entro la fine dell'anno). Si trattava di un vincolo particolarmente stringente, soprattutto per le PMI, che opportunamente è stato eliminato.*

La disciplina – anche nella sua nuova connotazione – si presenta aderente alla normativa in materia di Aiuti di Stato; si ricorda, in particolare, che l'art. 31 del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni, consente gli aiuti alla formazione a determinate condizioni, tra cui quella che l'intensità di aiuto non superi il 50% dei costi ammissibili (percentuale che può essere più elevata in determinate ipotesi); nell'ambito di questi ultimi rientrano le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione, per le ore durante le quali i lavoratori siano stati impegnati nell'attività in oggetto.

Effetti finanziari – L'onere di spesa previsto è pari a 150 milioni di euro per il 2021.

Proroga del credito d'imposta per investimenti nelle regioni dell'Italia centrale colpite da eventi sismici – Art. 1, comma 218

Il comma in commento proroga di un anno, fino al 31 dicembre 2020, l'agevolazione per l'acquisto dei beni strumentali nuovi destinati a investimenti nelle zone del Centro Italia colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017, istituito dall'articolo 18-*quater* del Decreto legge 9 febbraio 2017, n. 8.

La misura agevolativa, consiste in un credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo di cui agli Allegati 1 e 2 al Decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189. I beni agevolabili, classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale nelle voci B.II.2 e B.II.3, dell'articolo 2424 del codice civile, devono far parte di un "progetto di investimento iniziale" come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, come modificato dal Regolamento (UE) 2017/1084. L'intensità dell'aiuto cambia in relazione alla dimensione dell'impresa beneficiaria ed è riconosciuto nella misura del 25% per le grandi imprese, del 35% per le medie e del 45% per le piccole imprese. La dimensione dell'impresa rileva anche per il limite massimo del progetto d'investimento ammissibile che non può superare i 15 milioni di euro per le grandi imprese, i 10 milioni di euro per le medie imprese e i 3 milioni di euro per le piccole imprese.

Un'altra differenza sostanziale dell'agevolazione per le piccole-medie imprese rispetto a quella di cui possono fruire le grandi imprese, consiste nella declinazione del concetto di "investimento iniziale", come disposto dall'articolo 2, punti 49, 50 e 51 del Regolamento (UE) n. 651/2014.

Le piccole e medie imprese, infatti, potranno accedere all'agevolazione se realizzano un investimento in attivi materiali relativo a:

- la creazione di un nuovo stabilimento;
- l'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente;

- la diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente;
- un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente;
- l'acquisizione di attivi appartenenti a uno stabilimento che sia stato chiuso o che sarebbe stato chiuso senza tale acquisizione e sia acquistato da un investitore che non ha relazioni con il venditore.

Le grandi imprese, invece, potranno accedere all'agevolazione se realizzano un investimento "a fronte di una nuova attività economica" relativo a:

- la creazione di un nuovo stabilimento;
- la diversificazione delle attività di uno stabilimento, purché le nuove attività non siano uguali o simili a quelle svolte precedentemente nello stabilimento;
- l'acquisizione di attivi appartenenti a uno stabilimento che sia stato chiuso o che sarebbe stato chiuso senza tale acquisizione e sia acquistato da un investitore che non ha relazioni con il venditore, a condizione che le nuove attività che verranno svolte utilizzando gli attivi acquisiti non siano uguali o simili a quelle svolte nello stabilimento prima dell'acquisizione.

Merita ricordare, infine, che il credito d'imposta in commento non può essere cumulato con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto gli stessi costi ammissibili e che si qualificano come aiuti di Stato, inclusi gli aiuti in regime *de minimis*. Nulla osta, invece, al cumulo con altre agevolazioni cosiddette "generali", a meno che non sia la disciplina di tali altre agevolazioni a prevedere divieti in tal senso.

Osservazioni: *La proroga risponde alle richieste avanzate da Confindustria.*

Effetti finanziari – La Relazione tecnica stima, per la proroga, una perdita di gettito, di competenza del 2020, pari a 30,9 milioni di euro.

Bonus facciate – Art. 1, commi da 219 a 224

I commi da 219 a 224 introducono un nuovo incentivo fiscale per specifici interventi di miglioramento del patrimonio edilizio.

Il comma 219 stabilisce, infatti, che per le spese documentate, sostenute nel 2020, relative al recupero o al restauro della facciata esterna degli edifici, inclusa la sola pulitura o tinteggiatura della stessa, spetti una detrazione d'imposta del 90%. L'incentivo è riconosciuto per i soli interventi su edifici esistenti (al 1° gennaio 2020, data di entrata in vigore delle norme in commento), ubicati nei centri storici o nelle aree parzialmente edificate del territorio nazionale, definite rispettivamente come zone omogenee A e B nel DM 2 aprile 1968, n. 1444¹⁵.

Il successivo comma 220 specifica che qualora i lavori sulla facciata degli edifici siano diversi dalla mera pulitura o tinteggiatura e influiscano invece dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente, dovranno essere soddisfatti i requisiti energetici di cui al DM 26 giugno 2015 e per quanto concerne la trasmittanza termica, i parametri di cui alla tabella 2 del DM 26 gennaio 2010.

Le verifiche ed i controlli riguardanti il rispetto dei predetti requisiti sono affidate all'ENEA sulla base delle facoltà e delle procedure già stabilite per le detrazioni relative all'efficienza energetica (articolo 14, commi 3-*bis* e 3-*ter* del DL n. 63/2013).

Il comma 221 specifica che, ferma restando la possibilità di accedere alle altre agevolazioni vigenti in materia edilizia e di riqualificazione energetica, il nuovo incentivo riguarda i soli interventi sulle strutture opache della facciata, sui balconi o sugli ornamenti e fregi.

Si dispone, al comma 222, che la detrazione sia suddivisa in 10 quote annuali di pari importo, per essere fruita a decorrere dall'anno di sostenimento delle spese agevolate e nei successivi.

Da ultimo, il comma 223 stabilisce l'applicabilità al nuovo incentivo del Regolamento sull'attuazione ed il controllo degli incentivi per detrazioni edilizie di cui al DM 18 febbraio 1998, n. 41. Il comma 224 destina le risorse derivanti dagli effetti del nuovo

¹⁵ La zona A comprende "le parti del territorio nazionale interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi". La zona B, comprende invece le parti del territorio diverse da quelle ricomprese dalla zona A, "in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad 1,5 mc/mq".

incentivo al Fondo per interventi strutturali di politica economica (ex art. 10, comma 5, DL n. 282/2004).

Osservazioni: Il “bonus facciate” ha rappresentato una presenza costante nell’evoluzione della Legge di Bilancio 2020, sebbene abbia subito nel corso dell’iter di definizione del provvedimento numerose riscritture. Versioni iniziali della normativa prevedevano un’integrazione dell’agevolazione nell’ambito dell’articolo 16, comma 1, del DL n. 63/2013 che, a sua volta, opera in richiamo agli incentivi IRPEF contenuti nell’articolo 16-bis TUIR.

Si osserva, invece, come la versione che trova spazio nel testo definitivo della Legge di Bilancio appaia svincolata da tale articolo, introducendo, di fatto, un’agevolazione nuova e autonoma, che parrebbe accessibile alla totalità dei contribuenti e dunque anche ai soggetti IRES; possibilità quest’ultima esplicitamente sollecitata da Confindustria in sede di audizione, soprattutto con riferimento ad alcuni edifici produttivi che, a discapito della loro destinazione d’uso, risultano fortemente integrati nel tessuto urbano (uffici, alberghi, negozi, etc.).

La necessità che gli interventi agevolati vengano realizzati su edifici esistenti ubicati nelle zone omogenee classificate come A e B ai sensi del DM del 2 aprile 1968, n. 1444, non determina specifiche limitazioni afferenti al carattere abitativo degli stessi. Parimenti, il richiamo all’applicazione del DM 18 febbraio 1998, n. 41, con cui sono state regolate le modalità attuative delle detrazioni IRPEF per spese di ristrutturazione edilizia, non appare idoneo a restringere il perimetro soggettivo della misura escludendo i soggetti IRES. A supporto di tale tesi si evidenzia come la quantificazione dell’impatto economico dell’intervento, effettuata nella relazione tecnica al provvedimento, tenga conto del minor gettito IRES derivante dalla fruizione dell’incentivo da parte delle imprese. Appare ad ogni modo opportuno un chiarimento da parte dell’Amministrazione finanziaria che espliciti l’inclusione.

Rimangano comunque esclusi dall’agevolazione gli interventi, da chiunque effettuati, su edifici ricadenti nelle zone: C) – parti del territorio edificate a bassa intensità; D) – destinate ad insediamenti industriali o assimilati; E) – destinate ad usi agricoli e F) –

destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale del DM 2 aprile 1968 n.1444.

Con riferimento ai beneficiari del bonus, si ritiene che, similmente a quanto accade per agevolazioni analoghe, la detrazione d'imposta spetti ai contribuenti proprietari o detentori di altro diritto reale sull'edificio oggetto di intervento, ovvero sulle unità immobiliari che lo compongono.

Occorre sottolineare come la disciplina del bonus facciate, anche nella sua versione definitiva, non rechi tetti di spesa o limitazioni d'altro genere. Non si rinvencono, altresì, esclusioni per interventi già in corso, che dovrebbero dunque poter rientrare nell'incentivo purché le relative spese agevolabili vengano documentate e sostenute nel corso del 2020 – unico anno in cui l'incentivo risulta in vigore.

Specifiche restrizioni sono disciplinate per le tipologie di operazioni: il recupero o restauro della facciata esterna dovrà infatti riguardare esclusivamente strutture opache, balconi, ornamenti o fregi. Tale precisazione qualifica come agevolabili, a titolo esemplificativo, le operazioni di pulitura della facciata e dei suoi elementi, la tinteggiatura, il rifacimento di stucchi, marmi, delle ringhiere dei balconi, etc. Appaiono al contrario escluse le operazioni su elementi complementari non direttamente riconducibili a strutture opache della facciata, quali le grondaie e i tubi pluviali, gli infissi, le finestre o gli impianti.

Nel caso in cui l'intervento impatti sulle prestazioni termiche o energetiche dell'edificio o implichi un rifacimento di oltre il 10% dell'intonaco si riscontra una possibile sovrapposizione del bonus facciate con altre discipline vigenti volte ad agevolare l'efficientamento energetico e termico degli edifici, che il Legislatore ha inteso regolare imponendo il rispetto dei medesimi requisiti e l'adozione delle procedure di controllo e verifica già disposte. La possibile sovrapposizione dovrebbe indurre il contribuente ad un'attenta valutazione di convenienza riguardo le opzioni disponibili, che la norma esplicitamente preserva (comma 221).

Va ricordato, in particolare, che le detrazioni per efficientamento energetico (regolate dall'articolo 14 del DL n. 63/2013 (e prorogate dal comma 175 della presente legge, al cui commento si rinvia) spettanti a soggetti IRPEF ed IRES, includono tra gli interventi

agevolati anche quelli sugli involucri esterni degli edifici, sia con riferimento alle superficie opache, sia con riguardo alle finestre comprensive di infissi (per questi elementi la detrazione a partire dal 2018 risulta ridotta dal 65% al 50%). È previsto in tal caso un massimale di detrazione pari a 60.000 euro.

Particolarmente rilevante, nel contesto delle valutazioni di convenienza, è la permanenza delle detrazioni maggiorate per gli interventi di efficientamento sulle parti comuni degli edifici condominiali. Il comma 2-quater dell'articolo 14 del DL n. 63/2013 prevede, infatti, che le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 che interessino l'involucro dell'edificio, con incidenza superiore al 25% della superficie disperdente, siano agevolabili con detrazione del 70% ovvero del 75% se migliorano la prestazione energetica fino alla qualità media indicata al DM 26 giugno 2015. Il tetto di spesa per tali fattispecie è pari a 40.000 euro moltiplicato il numero di unità che compongono l'edificio.

In relazione all'efficienza energetica rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per le prestazioni professionali necessarie a realizzare gli interventi o ad ottenere le certificazioni energetiche richieste dalla normativa, così come quelle sostenute per opere edili funzionali a realizzare l'intervento.

Non è chiaro se, per analogia, dette spese confluiscono anche nel bonus facciate con riferimento agli interventi che incidono sulle prestazioni energetiche o termiche dell'edificio debitamente certificate. Si osserva come la disciplina in commento si limiti ad estendere esplicitamente solo l'applicazione dei commi 3-bis e 3-ter del sopracitato articolo 14 (relativi alle verifiche e ai controlli ENEA dei requisiti di prestazione energetica e trasmittanza termica) e non anche le norme che regolano la facoltà di cedere il vantaggio fiscale derivante dalle detrazioni per efficienza energetica, in forma di credito, a soggetti terzi (comma 2-sexies) o di beneficiare immediatamente di un equivalente sconto concesso dal fornitore e da questi recuperato come credito d'imposta (comma 3.1). Tali opzioni restano pertanto al momento precluse al bonus facciate.

Merita osservare come la nuova agevolazione potrebbe riguardare anche edifici vincolati in ragione del loro interesse storico o artistico. In tal caso meriterebbe un

chiarimento il coordinamento dell'incentivo con le disposizioni che a regime agevolano la manutenzione, la protezione o il restauro dei beni soggetti a vincolo (art. 15, comma 1, lettera g) TUIR per i soggetti IRPEF e articolo 100, comma 1, lettera e) TUIR per i soggetti IRES).

Da ultimo, si evidenzia che il richiamo all'applicazione del DM 18 febbraio 1998, n. 41 operato dal comma 223 impone, anche per il bonus facciate per quanto compatibili, il rispetto degli adempimenti ivi stabiliti, tra cui l'esecuzione con mezzi tracciabili delle spese agevolate e l'assolvimento di alcuni compiti documentali e comunicativi.

Effetti finanziari – Alla misura vengono associati i seguenti effetti finanziari in termini di cassa.

	2020	2021	2022	2023-2030	2031	2032
Detrazione IRPEF	-32,4	- 345,6	-216	-216	162	0
Detrazione IRPEF/IRES (imprese)	-3,1	-32,6	-20,4	-20,4	15,3	0
Effetti indotti (IRPEF/IRES)	0	152,7	-65,5	0	0	0
Effetti indotti (IRAP)	0	25,5	-10,9	0	0	0
Effetti indotti (IVA)	36,4	0	0	0	0	0
Totale	0,9	-200	-312,8	-236,4	177,3	0

Il comma 287, lettera a), abroga, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, la disciplina della cosiddetta mini-IRES (di cui all'articolo 2, commi 1-8, del DL 30 aprile 2019, n. 34) e contestualmente reintroduce quella dell'Aiuto alla Crescita Economica - ACE (abrogando il contenuto del comma 1080, dell'articolo 1, della L. n. 145/2018 – Legge di Bilancio 2019 che, dal 1° gennaio 2019, aveva stabilito la soppressione dell'ACE).

La lettera b) del comma 287 precisa, di conseguenza, il ripristino dell'articolo 1, del DL n. 201/2011, come modificato dalla Legge di Bilancio 2017 (art. 1, commi 549-552, della L. n. 232/2016) e fissa l'aliquota del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio all'1,3%.

Osservazioni: *Il repentino ripristino retroattivo dell'ACE pone fine al periodo di incertezza normativa che ha connotato la fugace apparizione nell'ordinamento della cd. mini-IRES.*

Varata con la Legge di Bilancio 2019 come detassazione dell'utile reinvestito nell'acquisizione di beni strumentali o nel conseguimento di incrementi occupazionali (articolo 1, commi 28-34 della L. n. 145/2018), la mini-IRES era stata fortemente criticata anche in ragione della complessità dei suoi meccanismi applicativi, da subito apparsi in contrasto con la consolidata esperienza maturata dalle imprese riguardo l'ACE (in tal senso anche Circolare dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria - Legge di Bilancio 2019 – del 21 gennaio us.). Frettolosamente riformulata dal DL Crescita (DL n. 34/2019) nella nuova veste la mini-IRES avrebbe dovuto agevolare con aliquota IRES progressivamente ridotta (del 22,5%, nel 2019 fino al 20% nel 2023) l'utile di esercizio realizzato a decorrere dal 2018 e accantonato a riserve (diverse da quelle indisponibili), nei limiti dell'incremento del patrimonio netto conseguito. Occorre sottolineare preliminarmente come il ritorno all'ACE possa ora provocare effetti deleteri sulle imprese che, facendo legittimo affidamento sull'azione del Legislatore, hanno deciso di deliberare nel 2019 la distribuzione di riserve costituite con utili realizzati fino al 2017, accantonando quelli realizzati nel 2018, in vista della fruizione della nuova Mini-IRES, generando con tali azioni riduzioni del patrimonio netto (non colmabili, ai fini ACE, con conferimenti in natura) che le pongono ora in una posizione di svantaggio nell'accesso ad un'agevolazione – l'ACE - tornata, di fatto, applicabile senza soluzione di continuità.

Con riferimento a tale continuità preme osservare come il ripristino dell' ACE sia particolarmente favorito dalla scelta compiuta lo scorso anno di salvaguardarne gli effetti pregressi, ed in particolare il meccanismo di riporto delle eccedenze maturate (anche nel regime di consolidato o in trasparenza), rimasto operativo senza limiti temporali e fino a completo assorbimento.

L'applicazione del nuovo coefficiente di rendimento nozionale, fissato all'1,3%, viene disposta a decorrere dal periodo d'imposta 2019, il nono di vigenza dell'ACE. Deve pertanto ritenersi stabilmente superato il comma 3 dell'articolo 1 del DL n. 201/2011, che stabilisce, dall'ottavo periodo di vigenza dell'ACE e per i successivi, un coefficiente

di rendimento nozionale dell'1,5%.

In virtù della vigenza dell'articolo 19, comma 1, lettera b) e della sua integrazione nell'articolo 1, del DL n. 201/2011, espressamente richiamato in vigore dalle norme in commento, 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.

Effetti finanziari – La RT al provvedimento ascrive all'abrogazione della mini-IRES e al contestuale ripristino dell'ACE i seguenti effetti finanziari complessivi:

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
IRES	-222,2	386,6	833,2	1008,5	1271,9	1074,4
Credito IRAP	-197,4	-197,4	-197,4	-197,4	-197,4	-197,4
IRPEF	94,1	100,6	141,4	157,4	181,5	163,4
Totale	-325,5	289,8	777,2	968,5	1256	1040,4

Misure premiali per pagamenti elettronici – Art. 1, commi da 288 a 290

Per favorire il ricorso a strumenti di pagamento elettronici, il comma 288 stabilisce che sia riconosciuto un rimborso in denaro alle persone fisiche maggiorenni, residenti in Italia, che acquistano abitualmente beni e servizi con i suddetti strumenti.

Il comma 289 precisa che le condizioni e le modalità attuative del rimborso saranno stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il Garante per la privacy, da adottare entro il 30 aprile 2020. Il decreto in parola dovrà altresì stabilire le forme di adesione volontaria al rimborso ed i criteri di attribuzione dello stesso, anche in relazione a volumi e frequenza di acquisto. Parimenti dovranno essere definiti gli strumenti elettronici e le attività rilevanti per l'incentivo.

Il comma 290 determina per l'attuazione delle misure in commento lo stanziamento di un fondo pari a 3 miliardi di euro per ciascuno degli anni 2021 e nel 2022. Detto importo è integrabile con eventuali maggiori entrate derivanti dall'eventuale emersione di base imponibile conseguente l'attivazione degli incentivi. A tal fine la misurazione degli

impatti è rimessa alla Commissione tenuta alla relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione (ex. art. 10.bis1, comma 3, Legge n. 169/2009).

Osservazioni: *Le disposizioni in commento si iscrivono nel solco delle azioni del Legislatore volte a limitare l'utilizzo del denaro contante al fine di favorire l'emersione di base imponibile e dunque il contrasto all'evasione fiscale e contributiva.*

Si osserva come le nuove regole interagiscano con numerose disposizioni vigenti, alcune delle quali recate dalla presente manovra di Bilancio. Preme qui richiamare quelle che dispongono l'obbligo di effettuazione di pagamenti tracciabili come condizione necessaria per la fruizione di specifiche agevolazioni fiscali (art. 1, commi 679-680 del presente DDL Bilancio); quelle che recano limitazioni all'utilizzo del denaro contante (art. 49 del DLGS n. 231/2007), da ultimo modificate dal DL Fiscale 2020 (art. 18 DL n. 124/2019), che ha fissato in nuovi tetti in 2.000 euro dal 1° luglio 2020 e 1000 euro dal 1° gennaio 2022 (dai 3.000 euro attualmente previsti); quelle che introducono un credito d'imposta per le commissioni relative a pagamenti elettronici (art. 22 del citato DL n. 124/2019) o che disciplinano la cd "lotteria degli scontrini" (artt. 19 e 20 del DL n. 124/2019).

Gli aspetti fondamentali del presente intervento sono rimessi alla decretazione attuativa, attesa entro il primo quadrimestre 2020, ma con effetti che, in ragione dello stanziamento finanziario, dovrebbero manifestarsi sui contribuenti solo a decorrere dal 2021.

Lo scarso contenuto delle disposizioni in commento depone a favore di un meccanismo opzionale, eventualmente condizionato al volume e alla frequenza con cui i contribuenti utilizzeranno gli strumenti di pagamento elettronici, il cui novero non è ancora precisato. Appaiono indefinite anche le attività rilevanti per l'accesso al beneficio e le modalità con cui questo sarà riconosciuto. A tale riguardo si ricorda che, nel dibattito pubblico che ha accompagnato l'intervento del Legislatore, si è fatto sovente riferimento alla possibilità di prevedere meccanismi operanti nel contesto fiscale (riconoscimento del rimborso in dichiarazione).

Effetti finanziari – In ragioni degli stanziamenti previsti la misura comporterà maggiori

oneri pari a 3 miliardi di euro in ciascuno degli anni 2021 e 2022.

Proroga del credito d'imposta in favore delle PMI per la partecipazione a manifestazioni internazionali di settore – Art. 1, comma 300

Il comma in commento proroga per il 2020 il credito d'imposta per la partecipazione delle PMI a manifestazioni fieristiche internazionali, istituito dall'articolo 49 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto Crescita).

Ricordiamo che la misura agevolativa è rivolta esclusivamente alle PMI italiane, esistenti alla data del 1° gennaio 2019, e riconosce un credito d'imposta pari al 30% delle spese sostenute per la partecipazione a fiere internazionali di settore, che si svolgono in Italia o all'estero, fino ad un massimo di 60.000 euro.

In particolare secondo la disciplina istitutiva della misura, risultano essere agevolabili le seguenti spese:

- per l'affitto degli spazi espositivi;
- per l'allestimento dei medesimi spazi;
- per le attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione, connesse alla partecipazione.

La norma primaria non specifica nulla in merito alla definizione di PMI, che dovrà essere esplicitata nell'ambito del decreto attuativo di cui si attende la pubblicazione. Ragionevolmente, per la determinazione della dimensione delle imprese beneficiarie si potrà far riferimento ai criteri definiti dalla Raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE e recepita dal Decreto ministeriale 18 aprile 2005.

Il beneficio verrà assegnato fino all'esaurimento dell'importo massimo stanziato che, per effetto delle modifiche apportate nella legge in commento, ammonta a 10 milioni per il 2020 e 5 milioni per il 2021.

Il riconoscimento del credito è subordinato al rispetto delle condizioni e dei limiti dei

regimi di aiuti di Stato in *de minimis*, di cui:

- al Regolamento UE 1407/2013, secondo cui l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi ad un'"impresa unica" non deve superare 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari;
- al Regolamento UE 1408/2013 per le imprese operanti nel settore agricolo, secondo cui l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi ad un'"impresa unica" non deve superare 15.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari;
- al Regolamento UE 717/2014 per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura, secondo cui l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi ad un'"impresa unica" non deve superare 30.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari.

Merita ricordare che i limiti appena esposti si applicano in via cumulata e, quindi, rilevano tutti gli altri aiuti *de minimis* ricevuti dall'impresa.

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione e può essere utilizzato in un'unica soluzione.

Come accennato, il Decreto crescita prevedeva l'emanazione di un decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze che definisse le disposizioni applicative della misura con riguardo, in particolare, alle spese ammissibili, alle procedure per l'ammissione al beneficio, all'elenco delle manifestazioni fieristiche e al recupero nel caso di illegittimo utilizzo del credito. Ad oggi, come già accennato, il decreto non è ancora stato pubblicato.

Osservazioni: *La norma accoglie le richieste di Confindustria, volte al rafforzamento delle azioni a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese ed è, pertanto, positiva.*

Come abbiamo avuto modo già di rappresentare, la disciplina istitutiva del credito di imposta presenta alcuni profili di incertezza interpretativa che auspichiamo possano essere fugati dal decreto ministeriale di attuazione.

In primo luogo, con riguardo all'ammontare del beneficio, non appare chiaro se la locuzione "fino ad un massimo di 60.000 euro" sia riferita all'ammontare delle spese effettuate dall'impresa beneficiaria o al limite massimo di credito d'imposta fruibile (che

corrisponderebbe, quindi, ad una spesa complessiva di 200.000 euro).

Con riguardo all'ambito soggettivo, invece, il comma 1 dell'articolo 49 del Decreto crescita precisa che i soggetti beneficiari possono essere le PMI "italiane"; a tale riguardo, sarebbe opportuno chiarire che il riferimento deve intendersi a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma societaria e dal settore di appartenenza, e a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa residenti, ai fini fiscali, in Italia.

Lo stesso comma, inoltre, precisa che devono essere "imprese esistenti" alla data del 1° gennaio 2019; ragionevolmente dovrebbe essere sufficiente che l'impresa, alla predetta data, sia legittimamente costituita (ed iscritta nel registro delle imprese) ancorché non abbia ancora effettivamente avviato la propria attività.

Rafforzamento ZES (proroga credito d'imposta per investimenti) – Art. 1, comma 316

Il comma in commento apporta delle modifiche alla norma istitutiva delle Zone Economiche Speciali (ZES) e ai relativi benefici fiscali di cui agli articoli 4 e 5 del Decreto legge 20 giugno 2017, n. 91. Le novità introdotte prevedono l'inserimento, tra i componenti del Comitato di indirizzo, un Commissario straordinario del Governo al quale viene affidata anche la presidenza del Comitato stesso e la possibilità della corresponsione di un compenso, e l'istituzione di una Zona Franca Doganale nell'area Portuale di Taranto.

L'aspetto più rilevante, ai fini della presente circolare, è rappresentato dalla proroga di due anni, fino al 31 dicembre 2022, dell'agevolazione fiscale concessa alle imprese operanti o che intendono insediarsi nelle ZES. L'agevolazione, concessa sottoforma di credito d'imposta, viene riconosciuta per l'acquisto di impianti macchinari e attrezzature facenti parte di un progetto d'investimento iniziale.

Ricordiamo che per Zona Economica Speciale si intende "una zona geograficamente

delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti purché presentino un nesso economico funzionale, e che comprenda almeno un'area portuale con le caratteristiche stabilite dal regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 (...)" (articolo 4, comma 2, del DL 91/2017).

Anche le Regioni che non posseggono aree portuali con le predette caratteristiche possono presentare istanza di istituzione di una ZES solo in forma associativa, qualora siano contigue, o in associazione con un'area portuale avente le caratteristiche del regolamento citato (articolo 4, comma 4-*bis* del DL n. 91).

Le ZES possono essere istituite solo nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia così come ammesse alle deroghe previste dall'articolo 107.3 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea. Il credito d'imposta, tuttavia, è concesso solo alle imprese operanti o che intendono insediarsi nelle Regioni o nei territori inclusi nella Carta italiana degli aiuti a finalità regionale (decisione della Commissione europea C(2016)5938 *final*).

Ciascuna ZES è istituita con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta delle Regioni interessate. Le relative modalità di istituzione, la durata, i criteri generali di identificazione e la delimitazione dell'area sono definiti all'interno del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 gennaio 2018, n. 12.

Il credito d'imposta è concesso, con differenti intensità, alle piccole, medie e grandi imprese. Nel dettaglio, l'intensità riconosciuta è del 45% per le piccole imprese, 35% per le medie imprese e 25% per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna; nelle Regioni Abruzzo e Molise le intensità si abbassano al 30% per le piccole imprese, 20% per le medie imprese e 10% per le grandi imprese.

Ai fini dell'ammissibilità alle agevolazioni, i programmi di investimento devono essere avviati successivamente all'entrata in vigore del DPCM istitutivo delle ZES precedentemente citato, avvenuto il 27 febbraio 2018, e, come modificato dal DdL Bilancio in commento, entro il 31 dicembre 2022. Inoltre, per usufruire del credito è

necessario mantenere le attività nell'area per almeno 7 anni dopo il "completamento dell'investimento" oggetto dell'agevolazione, pena la revoca dei benefici concessi e goduti.

Il credito d'imposta nelle ZES può essere cumulato con altri aiuti di Stato e altri aiuti de minimis che hanno ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che il cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuti più elevati consentiti dalle rispettive discipline di riferimento.

Osservazioni: *La proroga dell'agevolazione è da giudicarsi positivamente.*

Effetti finanziari – Relativamente alla proroga del credito d'imposta, la Relazione tecnica stima prudenzialmente una riduzione del gettito di competenza pari a 25 milioni di euro per il 2021 e 75 milioni di euro per il 2022.

Proroga del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno – Art. 1, comma 319

Il comma in commento proroga di un anno, fino al 31 dicembre 2020, il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, istituito dall'articolo 1, commi 98-108, Legge 28 dicembre 2015.

La norma istitutiva del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno rappresenta la base normativa originaria dalla quale si sono declinate le altre due misure agevolative precedentemente commentate, il credito d'imposta per gli investimenti nelle regioni dell'Italia centrale colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017 (comma 218) e il credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone Economiche Speciali (comma 316).

L'agevolazione dedicata al Mezzogiorno è un credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, concesso alle imprese che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi (classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale nelle voci B.II.2 e B.II.3, dell'articolo 2424 del codice civile, vale a dire impianti, macchinari e

attrezzature) facenti parte di un progetto di investimento iniziale (o investimento iniziale a fronte di una nuova attività economica nel caso delle grandi imprese nei territori ammessi dell’Abruzzo e del Molise) e destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e nelle zone definite dalla Carte degli aiuti a finalità regionale (decisione della Commissione europea C(2016)5938 *final*) dell’Abruzzo e del Molise.

La misura è concessa nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato a finalità regionale, ossia l’articolo 14 del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, come modificato dal Regolamento (UE) 2017/1084.

Le intensità del credito variano a seconda della dimensione dell’impresa beneficiaria e del territorio nel quale si destina l’investimento iniziale. Nel dettaglio, in Abruzzo e Molise l’intensità di aiuto per le piccole imprese è del 30%, per le medie del 20% e per le grandi del 10%. Nelle altre regioni le intensità aumentano al 45% per le piccole, 35% per le medie e 25% per le grandi.

La misura in commento è cumulabile, sulle stesse spese ammissibili, con altri aiuti di Stato, inclusi quelli concessi in regime de minimis, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell’intensità o dell’importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento. E’ inoltre cumulabile con misure di carattere cd. “generale”.

Osservazioni: *La misura, fortemente sostenuta da Confindustria, è da valutarsi positivamente.*

Effetti finanziari – La Relazione tecnica stima una riduzione del gettito pari a 674 milioni di euro imputabile, per competenza, all’anno 2020.

Fringe benefit aziendali – Art. 1, commi da 632 a 633

All’articolo 1, il comma 633 modifica i criteri di determinazione del valore dei veicoli,

concessi in uso promiscuo, che concorre alla formazione del reddito imponibile dei lavoratori dipendenti (cd. *fringe benefit*), stabiliti dalla lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del TUIR.

L'attuale disposizione prevede che il *fringe benefit* è determinato in misura pari al "(...) 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali (dell') Automobile Club d'Italia (...), al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente".

Per effetto delle modifiche apportate dal disegno di legge in commento la percentuale del 30% viene rimodulata nel seguente modo:

- a) 25%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica fino a 60 grammi per chilometro (g/km);
- b) 30%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 60 e 160 g/km;
- c) 40%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 160 e 190 g/km;
- d) 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 (vale a dire superiori a 160 g/Km), tali percentuali sono elevate come segue:

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

Per effetto delle modifiche operate nel corso dell'esame parlamentare, il comma 633 conferma l'applicazione della precedente disciplina per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020; pertanto, le novità si renderanno applicabili solo per i nuovi contratti stipulati a partire dal 1 luglio 2020.

Osservazioni: *Le disposizioni in commento intervengono sulla percentuale di imponibilità del fringe benefit delle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti, in ragione del volume delle emissioni inquinanti dei mezzi di trasporto.*

Tale misura è stata fortemente criticata da Confindustria, che ne aveva chiesto

l'abrogazione, sia per l'impatto in termini di incremento della tassazione a carico dei dipendenti che ricevono l'auto in benefit e, conseguentemente, anche delle imprese, sia per l'effetto negativo sul mercato delle auto.

Merita osservare come la forfetizzazione 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.

Come accennato, la correzione operata in sede di esame parlamentare ha portato ad escludere dalle nuove regole i veicoli concessi in uso a dipendenti in base ai contratti stipulati entro il 30 giugno 2020. Per tali contratti, il valore del fringe benefit imponibile in capo ai dipendenti sarà determinato, anche per le mensilità successive al 30 giugno 2020, sulla base della precedente disciplina.

Tale modifica – che pur ha consentito di salvaguardare i contratti in essere stipulati sulla base di una disciplina diversa da quella delineata dal DdL in esame, e per questo è positiva – tuttavia, potrebbe generare delle distorsioni per i contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della legge di bilancio, ma entro il 30 giugno 2020. In altri termini, la sospensione dell'efficacia delle nuove disposizioni per il primo semestre del nuovo anno, potrebbe consentire di assoggettare ad una tassazione inferiore le auto inquinanti che, nella nuova impostazione, dovrebbero invece condurre ad un maggiore aggravio impositivo.

Anche alla luce di tali considerazioni, pertanto, pur condividendo l'obiettivo del Governo

di favorire la transizione verso tecnologie a zero emissioni, sarebbe stato più ragionevole introdurre degli incentivi per l'uso di automezzi meno inquinanti e non delle penalizzazioni che, in ultima istanza, rischiano di nuocere lavoratori e imprese, creando potenzialmente difformità di trattamento impositivo a fronte di situazioni identiche¹⁶.

Imposta sul consumo dei MACSI – Art. 1, commi da 634 a 658

Il comma 634 introduce una imposta sul consumo dei “manufatti con singolo impiego” – MACSI – ossia di manufatti costituiti da polimeri organici di origine sintetica (plastica) aventi scopo o che sono destinati a funzioni di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari. L'imposta si applica al manufatto avente qualsiasi forma; fogli, pellicole o strisce prodotti anche con un impiego parziale di polimeri organici. L'imposta è circoscritta a quei manufatti che sono prodotti per essere usati una sola volta, non si applica, quindi ai manufatti prodotti per compiere più trasferimenti o essere riutilizzati più volte per lo stesso scopo.

Sono esclusi dall'applicazione, invece, i MACSI compostabili, in conformità alla norma UNI EN 13432, i dispositivi medici classificati dalla Commissione unica ai sensi dell'articolo 57 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e i MACSI destinati a contenere e proteggere preparati medicinali.

Si considerano MACSI i manufatti composti, anche parzialmente, da materie plastiche che sono utilizzati per chiudere commercializzare e presentare altri prodotti o altri MACS o che vengono utilizzati come semilavorati per produrre altri MACSI (comma 636).

L'imposta di consumo sui MACSI sorge al momento della produzione del manufatto oppure al momento dell'importazione definitiva o dell'introduzione nel territorio dello

¹⁶ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, a due lavoratori cui viene assegnato il medesimo veicolo ad elevate emissioni inquinanti (oltre i 160 g/Km) sulla base di due contratti, uno stipulato prima e l'altro dopo il 30 giugno 2020. In tali casi, a fronte dell'assegnazione in uso promiscuo del medesimo veicolo, per un lavoratore il *fringe benefit* sarà determinato per un importo pari al 30% del valore convenzionale, per l'altro per un importo pari al 50%.

Stato di un manufatto proveniente da un paese della UE (comma 636). L'imposta diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo che, in base a quanto indicato al comma 639, si realizza al momento:

- della cessione interna, per i MACSI nazionali;
- dell'acquisto intracomunitario (B2B), per i MACSI provenienti da stati UE;
- della cessione al consumatore privato, per i MACSI provenienti da stati UE;
- dell'importazione definitiva in Italia, per i MACSI provenienti da stati extra-UE.

Il comma 637 individua i soggetti debitori d'imposta che sono:

- il fabbricante, per i MACSI prodotti in Italia;
- il cessionario soggetto passivo Italia, per il MACSI di provenienza UE;
- il cedente UE, per i MACSI prodotti in uno stato UE e venduti in Italia a privati consumatori;
- l'importatore per i MACSI di provenienza Extra-UE.

In aggiunta, il comma 638, chiarisce che non si considera un fabbricante, debitore d'imposta, chi utilizza come materia prima o un semilavorato un MACSI per il quale l'imposta sia stata già assolta da un altro soggetto ma senza aggiungere alcuna materia plastica rispetto a quella già presente.

Il comma 640 stabilisce l'ammontare dell'imposta di consumo dovuta sui MACSI che è pari a 0,45 per chilogrammo di materia plastica.

Il fabbricante stabilito in Italia e il cessionario Italia, quando rivestono il ruolo di soggetti debitori dell'imposta di consumo (ai sensi di quanto disposto al comma 637), devono presentare all'Agenzia delle dogane e dei monopoli una dichiarazione in cui indicano gli elementi necessari a individuare l'imposta dovuta. La dichiarazione è riferita ad un trimestre e deve essere presentata entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento. Entro la medesima data deve essere effettuato il versamento dell'imposta dovuta. In base al comma 645, invece, il cedente UE che vende MACSI a privati consumatori Italiani assolve l'imposta tramite la nomina di un rappresentante fiscale che è tenuto al versamento unitario, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la fine del mese successivo ad ogni trimestre di riferimento, con

possibilità di compensare l'imposta con altri tributi. Nella dichiarazione deve essere indicato il quantitativo di materie plastiche contenuto nel MACSI utilizzato come materia prima o semilavorato per produrre altri MACSI. Tale indicazione consente di escludere dalla base imponibile dell'imposta l'ammontare della materia plastica sulla quale l'imposta è già stata versata da un altro soggetto (comma 644).

Il comma 642 disciplina l'ambito di esclusione dal versamento dell'imposta di consumo. L'imposta non è dovuta sui MACSI prodotti per essere direttamente ceduti al consumo in un altro stato UE o Extra-UE. Nel caso in cui dei MACSI sui quali è stata versata l'imposta vengano immessi al consumo in un altro stato da parte di un soggetto diverso, l'imposta può essere rimborsata direttamente al soggetto che effettua la cessione intracomunitaria o l'esportazione, a condizione che l'imposta sia stata indicata nella dichiarazione commerciale e sia fornita la prova dell'effettivo pagamento. Inoltre, l'imposta di consumo non è dovuta sulla plastica proveniente da processi di riciclo.

Il comma 643 precisa che la dichiarazione trimestrale non deve essere presentata e l'imposta di consumo non è dovuta nel caso in cui l'importo sia pari o inferiore a 10 euro.

L'imposta di consumo sui MACSI importati è accertata e riscossa dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in fase di importazione ma non è dovuta per i MACSI facenti parte di spedizioni soggette a franchigie doganali di cui al regolamento (CE) n. 1186/2009 del Consiglio, del 16 novembre 2009 (comma 646).

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è tenuta ai compiti di accertamento, verifica e controllo dell'imposta di consumo con facoltà di accedere agli impianti di produzione per verificare l'attendibilità dei dati indicati nella dichiarazione. Inoltre la Guardia di Finanza può avvalersi delle proprie facoltà e dei propri poteri per esercitare le attività di controllo sulla corretta applicazione della disciplina (comma 647).

Il comma 650, introduce il regime sanzionatorio applicabile alla nuova disciplina. In caso di mancato pagamento dell'imposta di consumo si applica una sanzione che va dal 200% al 1000% dell'imposta evasa e comunque non inferiore a 500 euro, mentre in caso di ritardato pagamento, si applica la sanzione amministrativa pari al 30%

dell'imposta con soglia minima pari a 250 euro. Per le altre violazioni della disciplina e in caso di tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale si applica la sanzione amministrativa che va da 500 a 5.000 euro. Per le violazioni collegate al tributo si applica la disciplina dell'irrogazione immediata delle sanzioni ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Entro il mese di maggio del 2020, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è tenuta ad emanare un provvedimento attuativo della disciplina introdotta dai commi 634 fino a 658. Nello specifico dovranno essere definiti i criteri di identificazione dei MACSI tramite la nomenclatura combinata della UE, il contenuto della dichiarazione trimestrale, le modalità di pagamento dell'imposta, le modalità per la tenuta della contabilità relativa all'imposta, i criteri per individuare il quantitativo di plastica riciclata, le modalità di rimborso dell'imposta e le modalità di svolgimento delle attività di controllo e di notifica degli avvisi di pagamento. Con un provvedimento combinato dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'Agenzia delle Entrate dovranno essere, altresì, definite le modalità di scambio di informazioni tra le due amministrazioni (comma 651).

Le disciplina sopra descritta entra in vigore il primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di cui al comma 651, che come accennato, deve essere pubblicato entro maggio 2020.

I commi che vanno dal 653 al 658 introducono alcune agevolazioni per le imprese del settore sotto forma di credito di imposta.

In particolare, i commi da 633 a 655 introducono un credito di imposta a favore delle imprese produttrici di MACSI per il sostenimento delle spese necessarie all'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili secondo lo standard EN 13433:2002. Il credito di imposta, pari al 10% delle spese sostenute, dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, è riconosciuto fino ad un importo massimo di euro 20.000 per ciascun beneficiario. Il credito può essere usato esclusivamente in compensazione per un limite complessivo di 30 milioni di euro, per l'anno 2021. Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi

dell'anno in cui interviene la concessione e degli anni successivi in cui è utilizzato. In assenza di disposizioni di deroga al credito d'imposta in esame si rendono applicabili le limitazioni quantitative per l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui all'articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (250.000 euro) e all'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (700.000 euro).

Il comma 656, invece, estende la disciplina del credito d'imposta per le spese di formazione (articolo 1, commi da 78 a 81, Legge 30 dicembre 2018, n. 145) alle le spese di formazione del personale dipendente, sostenute nel 2020, finalizzate ad acquisire le competenze connesse al suddetto adeguamento tecnologico. Entrambi i crediti d'imposta sono riconosciuti nel rispetto delle condizioni e dei limiti degli aiuti di Stato in *de minimis* di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013 del 18 dicembre 2013.

Infine, ad un decreto congiunto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge è affidato il compito di definire le disposizioni attuative dei predetti crediti di imposta.

Osservazioni: *L'articolo 1, ai commi che vanno dal 634 a 658, introduce una nuova imposta di consumo - c.d. "plastic tax" - che si applica ai manufatti con singolo impiego, denominati MACSI. La nuova disciplina grava sui produttori che utilizzano materie plastiche per produrre manufatti monouso, principalmente imballaggi, contenitori e prodotti simili, destinati a trasportare, manipolare e contenere altri beni o prodotti alimentari. Preliminarmente, non è possibile sottacere l'apparente non curanza avuta dal Legislatore circa l'impatto finanziario e le ripercussioni sulle attività produttive che, la repentina introduzione di una imposta così gravosa, possa avere sulle imprese operanti in svariati settori e, in particolar modo, in quei settori in cui, allo stato attuale, non è possibile utilizzare beni alternativi per adempiere alla medesima funzione. La disciplina è stata oggetto di forti critiche da parte dell'Associazione che hanno condotto il Governo e i Relatori a operare significativi interventi di modifica della disciplina.*

In primo luogo, l'ammontare dell'imposta di consumo è passato, rispetto alla versione originaria della disciplina, da 1 euro a 0,45 euro per chilogrammo di materia plastica

utilizzata nei MACSI, evitando che l'Italia si attesti sui valori più alti applicati a livello europeo¹⁷ con evidenti ripercussioni anche sulla concorrenza. Un'altra modifica di rilievo riguarda l'esclusione dall'applicazione dell'imposta della plastica riciclata, nonché dei dispositivi medici, in ragione del fatto che, oggi, in molti casi, non sarebbe possibile rimpiazzarli con beni sucedanei. A quest'ultimo riguardo, merita ricordare che la formulazione originaria della norma escludeva dal campo di applicazione dell'imposta solamente le siringhe, con la conseguenza che il settore sarebbe stato inciso gravemente dalla nuova imposta per tutti gli altri dispositivi medici utilizzati senza alcuna possibilità di poter utilizzare prodotti alternativi. Per tale ragione, si condivide che nella nuova formulazione siano stati esclusi dal campo di applicazione dell'imposta di consumo tutti i dispositivi medici e, altresì, tutti i manufatti composti da materiali compostabili. Quest'ultima integrazione interpreta con maggiore precisione le descritte finalità della direttiva UE che, come detto, mira a scoraggiare la produzione di manufatti inquinanti a favore di soluzioni più sostenibili e meno impattanti. L'imposta di consumo introdotta sui MACSI si presenta con una struttura di applicazione abbastanza ibrida, in quanto, sebbene riprenda elementi comuni ad altre imposte indirette, presenta alcuni profili di novità che necessitano di chiarimenti interpretativi. Al fine di comprendere meglio le principali criticità rilevate si riassumono, nella seguente tabella, i tratti essenziali della disciplina distinguendo i MACSI a seconda che siano di produzione nazionale o di provenienza estera.

¹⁷ A titolo esemplificativo, si rileva che, salvo alcuni stati che applicano un'imposta più elevata circoscritta a specifici prodotti (es. il Belgio applica un'imposta pari a 3,6 euro al chilogrammo per le posate di plastica usa e getta), in Europa si rileva un valore dell'imposta sulla plastica più contenuta (es. in Irlanda è pari a 0,22 euro, in Portogallo a 0,08 euro e nel Regno Unito, invece, ammonta a 0,05 sterline).

MACSI	Momento in cui sorge l'obbligazione tributaria	Momento di esigibilità	Soggetto debitore	Modalità di assolvimento dell'imposta
Prodotti in ITALIA	Alla produzione	Alla cessione a soggetti ITA	Il fabbricante ITA	Dichiarazione trimestrale e versamento entro il mese successivo al trimestre
Acquistati da UE	All'introduzione dei beni in ITA	All'acquisto intracomunitario da parte del soggetto passivo ITA (B2B) Alla cessione intracomunitaria verso privato consumatore ITA (B2C)	Il soggetto passivo ITA (B2B) Il cedente UE (B2C)	Il soggetto passivo ITA (B2B) Dichiarazione trimestrale e versamento entro il mese successivo al trimestre Il Cedente UE (B2C) Il rappresentante fiscale presenta la dichiarazione ed effettua il versamento entro il mese successivo al trimestre di riferimento
Importati	All'importazione definitiva in ITA	All'importazione definitiva in ITA	L'importatore	L'imposta è accertata e riscossa in dogana
Prodotti in ITALIA ma ceduti in uno stato estero (UE o Extra-UE)	L'imposta non è dovuta in ITALIA per mancanza del presupposto territoriale (Laddove l'imposta sia stata erroneamente dovuta è possibile chiederne il rimborso)			

Da quanto riportato in tabella si può riassumere che, la nuova imposta di consumo è dovuta dal produttore, o altro soggetto, (presupposto soggettivo) che immette al consumo nel territorio dello Stato (presupposto territoriale) manufatti di plastica monouso (presupposto oggettivo).

Ne consegue 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, quindi non sorge il debito tributario.

A tale riguardo, si ritiene importante soffermarsi per una riflessione concernente la disposizione (comma 642 riportato nell'ultima riga della tabella) che consente di chiedere il rimborso nei casi in cui l'imposta sia stata già versata da un soggetto diverso da quello che, in seguito, vende (quindi immette al consumo) il manufatto ad uno stato

estero; ossia da un soggetto diverso dal cedente intracomunitario o dall'esportatore. La descritta fattispecie potrebbe verificarsi laddove, a titolo esemplificativo, il produttore di un imballaggio di plastica monouso lo ceda ad un soggetto nazionale ma tale imballaggio sia poi utilizzato per contenere e trasportare dei beni oggetto di una cessione verso un soggetto estero. Al momento della cessione dell'imballaggio da parte del produttore al suo cliente nazionale – in base a quanto indicato al comma 639, concernente "l'immissione al consumo" – l'imposta diventa esigibile e il produttore è tenuto a versarla nei tempi e nelle modalità descritte. Tuttavia, se l'imballaggio viene, di fatto, utilizzato per contenere dei beni destinati all'estero, viene meno il presupposto territoriale, in quanto la cessione al consumo non si realizza in Italia e, pertanto, si concretizza una situazione in cui l'imposta non sarebbe stata dovuta. Per tale ragione, si condivide che la nuova disciplina contempli l'ipotesi di richiederne il rimborso, sebbene, da una prima lettura del comma 642, potrebbe non essere chiaro perché tale rimborso sia destinato ad un soggetto diverso da colui che, per quanto disposto dal comma 637, è obbligato al pagamento dell'imposta.

A tale riguardo, la disposizione sembra ipotizzare che il produttore o altro soggetto debitore dell'imposta trasli l'onere impositivo sul corrispettivo di vendita dell'imballaggio: si tratta, però, a bene vedere, di un assunto che non è supportato da un obbligo normativo espresso. Tuttavia, si ritiene che sia un aspetto che sarebbe stato utile regolare in modo esplicito, così come sarebbe stato utile disciplinare l'esistenza o meno di un obbligo di separata indicazione dell'imposta in fattura.

Ad ogni modo, la disposizione in commento ha individuato nel cedente intracomunitario o nell'esportatore il soggetto destinatario del rimborso, ma la possibilità di richiederlo è stata subordinata alla prova dell'effettivo pagamento dell'imposta e all'evidenziazione dell'addebito stessa "nella prescritta documentazione commerciale". Sorvolando per un attimo sul mancato raccordo normativo – in quanto in nessuna delle disposizioni concernenti l'imposta di consumo è stata prescritta alcuna documentazione (che, peraltro, ai fini che qui interessano dovrebbe essere una documentazione fiscale e non commerciale) – in mancanza di ulteriori indicazioni si suppone che l'addebito possa essere dimostrato dalle fatture di vendita, riportanti l'indicazione dell'imposta (seppur in

mancanza di un obbligo normativo) o da altra documentazione in cui emerga la volontà del produttore di traslare il costo dell'imposta sull'acquirente dell'imballaggio. Nonostante una formulazione poco chiara, si ritiene comunque condivisibile la disposizione in commento in quanto sembra voler correggere situazioni di squilibrio che potrebbero verificarsi nei casi di cessioni verso l'estero di merci imballate con manufatti di produzione propria rispetto a quelli acquistati da terzi. Il cedente intracomunitario o esportatore che produce autonomamente l'imballaggio di plastica per trasportare i propri beni all'estero, infatti, non sarebbe tenuto a versare alcuna imposta sulla produzione del manufatto ma si troverebbe gravato di tale costo se acquistasse il medesimo imballaggio da un altro soggetto nazionale, sebbene in entrambi i casi il manufatto in plastica non sarebbe immesso al consumo nel territorio dello Stato. Alla luce dell'importanza del tema e delle perplessità che accompagnano l'attuale formulazione della norma si auspica che sul punto arrivino puntuali chiarimenti da parte delle amministrazioni competenti.

In merito alle disposizioni concernenti le modalità di assolvimento dell'imposta si coglie brevemente l'occasione per segnalare, con sfavore, l'introduzione di un nuovo adempimento di dichiarazione trimestrale che si aggiunge a quelli numerosi che già oggi gravano sulle imprese. Com'è noto, le novità fiscali degli ultimi anni (in ambito IVA – es. fatturazione elettronica - e non solo) hanno comportato cospicui investimenti in tempo e in risorse economiche e umane necessarie per adempiere a nuovi obblighi che, ad oggi, non si sono tradotti in altrettanti vantaggi e semplificazioni. L'attività di Confindustria è ormai da tempo concentrata a sollecitare l'introduzione di opportuni interventi di alleggerimento degli adempimenti tributari a carico delle imprese; pertanto, si ritiene che la disposizione in commento vada in direzione opposta al percorso di semplificazione auspicata. Invece di introdurre nuovi adempimenti, si potrebbero sfruttare gli strumenti oggi in vigore per trasmettere i dati richiesti e automatizzare il processo di calcolo dell'imposta dovuta. In tal senso, lo strumento di fatturazione elettronica potrebbe essere implementato per assolvere a tale funzione. Naturalmente la messa a punto di una procedura automatizzata dovrebbe implicare il coinvolgimento e la valutazione da parte delle imprese del settore al fine di delineare modalità di assolvimento che consentano di conseguire una reale semplificazione degli adempimenti.

Infine, è appena il caso di segnalare il grave regime sanzionatorio che è stato introdotto sia in caso di mancato assolvimento dell'imposta di consumo, sia in caso di violazioni degli adempimenti connessi, soprattutto in considerazione del fatto che, come accennato, i tempi e le regole di compilazione della descritta dichiarazione trimestrale non sembrano di facile applicazione. Ad ogni modo, si auspica che, differentemente da quanto accaduto in passato, le indicazioni di attuazione che dovranno essere emanate consentano di fugare tutti i dubbi connessi alla disciplina e alle imprese di prepararsi adeguatamente per assolvere al nuovo obbligo che, ricordiamo, entra in vigore il primo giorno del secondo mese successivo alla data di emanazione del provvedimento attuativo (ossia, al più in là, il 1° luglio 2020).

Accise sui tabacchi e imposta di consumo sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo – Art. 1, commi 659 e 660

Il comma 659 modifica l'articolo 39-*octies* del Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo Unico Accise – TUA) e prevede un aumento delle accise che gravano sui tabacchi lavorati.

La lettera a), n. 1 del comma 659, intervenendo sul comma 5 dell'articolo 39-*octies* citato, innalza l'importo dell'accisa minima gravante sui sigari, sigaretti e tabacco trinciato a taglio, rispettivamente, da 30 a 35 euro, da 32 a 37 euro e da 125 a 130 euro.

La lettera a), n. 2 eleva l'onere fiscale minimo sulle sigarette che sale al 96,22% (in luogo del 95,22%) della somma dell'accisa globale e dell'IVA, calcolate con riferimento al prezzo medio ponderato delle sigarette.

Infine la lettera b) del comma 659 modifica la voce "Tabacchi lavorati" di cui all'allegato 1 del TUA al fine di elevare le aliquote di base applicabili sui tabacchi lavorati.

Nello specifico, le aliquote vengono determinate nel seguente modo:

- sigari: dal 23 al 23,5%;

- sigaretti: dal 23,5 al 24%;
- sigarette: dal 59,5 al 59,8%;
- tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette dal 56,00 al 59%;
- altri tabacchi da fumo dal 56 al 56,5%;
- tabacco da fiuto e da mastico, dal 24,78 al 25,28%.

Il comma 660 inserisce un nuovo articolo 62-*quinquies* nel titolo III del Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 con il quale viene introdotta un'imposta di consumo sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo.

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 62-*quinquies* citato sono assoggettate ad imposta le cartine, le cartine arrotolate e i filtri funzionali ad arrotolare le sigarette, in misura pari a 0,0036 euro il pezzo, contenuto in ciascuna confezione destinata alla vendita al pubblico.

La circolazione di tali prodotti è legittimata dall'inserimento degli stessi in un'apposita tabella di commercializzazione (comma 2). Le modalità di presentazione e i contenuti della richiesta di inserimento dei prodotti dovranno essere disciplinate da un'apposita determinazione del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (comma 5).

Ai sensi del comma 3, i prodotti accessori ai tabacchi da fumo devono essere venduti al pubblico esclusivamente per il tramite di rivenditori autorizzati alla vendita dei generi di monopolio (Legge 22 dicembre 1957, n. 1293).

L'imposta è dovuta dal produttore o fornitore nazionale o dal rappresentante fiscale del produttore o fornitore estero all'atto della cessione dei prodotti ai rivenditori, con le modalità previste dall'articolo 39-*decies* del DLGS n. 504/1995 (comma 4).

Gli obblighi contabili e amministrativi dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta saranno anch'essi disciplinati con una determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (comma 5).

Il comma 6 vieta la vendita a distanza, anche transfrontaliera, dei prodotti soggetti all'imposta, ai consumatori che acquistano nel territorio dello Stato. L'Agenzia delle

Dogane e dei Monopoli, fermi i poteri dell'autorità e della polizia giudiziaria ove il fatto costituisca reato, comunica ai fornitori di connettività alla rete internet (*Internet service provider*) ovvero ai gestori di altre reti telematiche o di telecomunicazione o agli operatori che forniscono servizi telematici o di telecomunicazione, i siti web che vendono i prodotti soggetti ad imposta, ai quali inibire l'accesso, attraverso le reti citate.

Il comma 7 estende alla disciplina dell'imposta in commento le disposizioni in materia di contrabbando di tabacchi esteri, circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi esteri e associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi esteri (rispettivamente, articoli 291-*bis*, 291-*ter* e 291-*quater* del Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43) nonché le sanzioni previste per la vendita di generi di monopolio senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita (articolo 96 della Legge 17 luglio 1942, n. 907 e articolo 5 della Legge 18 gennaio 1994, n. 50).

Osservazioni: *L'aumento delle accise gravanti sui tabacchi lavorati può essere ricondotto ai vari interventi di inasprimento della tassazione, ad impronta settoriale, introdotti con l'obiettivo precipuo di recuperare risorse finanziarie da mettere al servizio della Manovra.*

Merita sottolineare come l'introduzione di un'imposta di consumo sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo, di cui al comma 660, ha destato, sin da subito, grande preoccupazione e perplessità da parte degli operatori del settore.

In primo luogo, appare poco chiara la ratio sottostante alla norma in commento che assoggetta ad imposizione prodotti accessori che non hanno necessariamente le caratteristiche dei prodotti da fumo e che risultano privi di qualsiasi effetto nocivo.

In secondo luogo, va segnalato che l'imposta in commento appare eccessivamente gravosa dato l'esiguo valore dei prodotti che andrebbe a colpire e potrebbe avere come conseguenza il raddoppio dei prezzi all'ingrosso (si pensi, a titolo esemplificativo, che un libretto di 50 cartine ha un costo medio di 0,17 euro ai quali dovrebbero aggiungersi 0,18 euro di tassa di consumo). Di tale inasprimento ne risponderebbero principalmente

i rivenditori e i consumatori finali sui quali si presume verrebbe traslato il costo.

Peraltro, a ciò deve aggiungersi che il comma 659 ha disposto anche l'aumento dell'onere fiscale minimo gravante sui tabacchi trinciati con la conseguenza che coloro i quali fanno uso delle c.d. sigarette rollate (composte da filtri, cartine e tabacco trinciato) assisteranno ad un aumento del costo complessivo di tali prodotti.

Altro aspetto che desta perplessità è il divieto di vendita a distanza, anche transfrontaliera, di tali prodotti a consumatori residenti.

A tale riguardo va notato che manca una rete distributiva strutturata e regolamentata a livello nazionale, controlli adeguati e norme europee armonizzate che consentano di imporre vincoli ai produttori e fornitori esteri nella distribuzione dei prodotti accessori, equiparandoli di fatto ai produttori nazionali.

Tale divieto riguarda le vendite a distanza di prodotti accessori. Con particolare riferimento alle vendite effettuate on line, il Legislatore impone all'Agenzia delle dogane e dei monopoli la segnalazione, ai provider e ai gestori delle reti telematiche e di telecomunicazione, dei siti web che si occupano della vendita illegale di tale prodotti, al fine di oscurarne le pagine. Tuttavia in considerazione della numerosità di canali di vendita presenti sul web, il semplice oscuramento delle pagine web non sembra il rimedio più efficace per combattere gli eventuali fenomeni illeciti.

Infine, merita segnalare l'ulteriore aggravio introdotto dalla disciplina in commento, connesso con l'obbligo per i produttori/distributori nazionali ed esteri di dover provvedere, prima della commercializzazione dei prodotti accessori all'iscrizione in tabella di commercializzazione e di adempiere agli ulteriori obblighi contabili ed amministrativi connessi al versamento dell'imposta, che dovranno essere definiti.

Imposta sul consumo di bevande con zuccheri aggiunti – Art. 1, commi da 661 a 676

Il comma 661 introduce l'imposta di consumo sulle bevande analcoliche altresì definite

“bevande edulcorate” ossia i prodotti finiti e i prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della Nomenclatura combinata UE. Le bevande edulcorate sono prodotti che devono essere condizionati per la vendita; destinati al consumo alimentare umano; ottenuti con l’aggiunta di edulcoranti con titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2%. L’edulcorante aggiunto alla bevanda è qualsiasi sostanza di origine naturale o sintetica aggiunta per conferire un sapore dolce.

L’obbligazione tributaria sorge con il momento di esigibilità dell’imposta che si realizza nel momento della cessione della bevanda da parte del fabbricante nazionale o da parte di chi effettua il condizionamento verso un soggetto residenti in Italia oppure al momento del ricevimento delle bevande, nel caso siano acquistati da stati UE o nel momento dell’importazione definitiva per le bevande provenienti da stati Extra-Ue (comma 663).

Il comma 664 individua i soggetti obbligati al versamento dell’imposta sul consumo delle bevande analcoliche sono:

- il fabbricante nazionale o il soggetto nazionale che effettua il condizionamento, per le bevande prodotte e cedute in Italia;
- il cessionario soggetto passivo Italia , per le bevande di provenienza UE;
- l’importatore per le bevande di provenienza Extra-UE.

L’imposta è fissata nella misura di:

- 10 euro per ettolitro, in caso di prodotti finiti,
- 0,25 euro per chilogrammo per i prodotti predisposti per essere diluiti.

Il comma 666 definisce i casi di esclusione dall’imposta. È disposto l’esonero dall’imposta in caso di cessione per il consumo in uno stato estero (UE o Extra-UE) da parte del fabbricante nazionale. Inoltre, sono escluse dall’imposta le bevande a basso contenuto di edulcorante, considerato tale quando è inferiore o pari a 25 grammi per litro, per i prodotti finiti oppure inferiore a 125 grammi per chilogrammo in caso di prodotti predisposti per essere diluiti. Il contenuto edulcorante complessivo delle

bevande deve essere determinato in base al potere edulcorante della sostanza utilizzata. Tale potere dovrà essere definito convenzionalmente, tramite decreto interdirettoriale del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del Ministero della salute entro 30 giorni dall'entrata in vigore della presente Legge di Bilancio, in base al rapporto esistente tra la concentrazione di una soluzione di saccarosio e quella della soluzione edulcorante, aventi la stessa intensità di sapore.

Il cedente nazionale di bevande o il soggetto passivo IVA che le acquista da altri stati UE devono essere registrati presso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli che attribuisce loro un codice identificativo. Tali soggetti devono presentare una dichiarazione mensile, entro il mese successivo, in cui indicano gli elementi per definire l'ammontare dell'imposta dovuta e provvedere al versamento della stessa entro il medesimo termine. L'imposta di consumo sulle bevande analcoliche importate invece, è riscossa direttamente dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (commi 668-670).

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli è tenuta ai compiti di accertamento, verifica e controllo dell'imposta di consumo con facoltà di accedere agli impianti di produzione, di condizionamento o di deposito delle bevande per verificare l'attendibilità dei dati indicati nella dichiarazione oppure per prelevare dei campioni per la verifica del contenuto complessivo di edulcorante.

All'imposta di consumo sulle bevande si applica la disciplina in materia di riscossione coattiva ai sensi del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112 che deve essere preceduta dalla notifica, da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di un avviso di pagamento da adempiere entro 30 dal perfezionamento della notifica. L'avviso di pagamento è notificato nel termine di 5 anni dalla data di omesso versamento dell'imposta (671-672)

Il comma 673 introduce la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta, entro due anni dal pagamento, nei casi in cui sia stata indebitamente. Il termine di prescrizione per il recupero del credito dal parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è di 5 anni; termine che, in caso di esercizio dell'azione penale, si interrompe e decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale. L'azione di

riscossione non è esercitata nel caso di somme inferiori ai 30 euro.

In caso di mancato pagamento dell'imposta di consumo si applica una sanzione che va dal 200% al 1000% dell'imposta evasa e comunque non inferiore a 500 euro, mentre in caso di ritardato pagamento, si applica la sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta con soglia minima pari a 250 euro. Per le altre violazioni della disciplina e in caso di tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale si applica la sanzione amministrativa che va da 500 a 5.000 euro. Per le violazioni collegate al tributo si applica la disciplina dell'irrogazione immediata delle sanzioni ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (comma 674).

Entro il mese di agosto 2020, tramite decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze devono essere stabilite le linee attuative della disciplina introdotta dai commi 661 fino a 676. Nello specifico dovrà essere definito il contenuto della dichiarazione trimestrale, le modalità di pagamento dell'imposta, le modalità per la tenuta della contabilità relativa all'imposta, disposizioni specifiche concernenti eventuale documentazione di accompagnamento e in materia di misurazione dei quantitativi di bevande, le modalità di rimborso dell'imposta e le modalità di svolgimento delle attività di controllo e di notifica degli avvisi di pagamento. Con un provvedimento combinato dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dell'Agenzia delle Entrate dovranno essere, altresì, definite le modalità di scambio di informazioni tra le due amministrazioni (comma 675).

La disciplina entra in vigore il primo giorno del secondo mese successivo la pubblicazione del decreto attuativo, quindi, al più tardi il 1° ottobre 2020 (comma 676).

Osservazioni: *L'articolo 1, ai commi che vanno da 661 a 676, introducono una nuova imposta sul consumo delle bevande analcoliche - c.d. "sugar tax" – che grava sui soggetti che producono bevande analcoliche aventi elevato contenuto di sostanze edulcoranti. Analizzando i tratti essenziali della nuova disciplina occorre evidenziare le possibili difficoltà connesse con l'individuazione del perimetro oggettivo di applicazione dell'imposta. Il comma 661 dispone che l'imposta si applica alle bevande edulcorate, definite prodotti finiti, e ai prodotti composti, ossia alle sostanze (di varia forma, tipo polveri, sciroppi, etc.) che devono essere diluite prima di essere consumate. Con il*

termine “edulcorate” si intendono le bevande a cui è stata aggiunta una sostanza al fine di conferire un sapore dolce. Tuttavia, per definire il perimetro oggettivo di applicazione, la disposizione rimanda al “contenuto complessivo di edulcorante” che non è riferito ad uno specifico quantitativo di edulcorante, bensì, al “potere edulcorante” di ogni sostanza a sua volta determinato in relazione ad un rapporto di concentrazione tra sostanze presenti nelle bevande. Si tratta di una definizione che non consente un semplice inquadramento del perimetro oggettivo e che darà margine di applicazione in sede di emanazione del decreto attuativo. Oltre il perimetro oggettivo sono vari gli aspetti che necessitano di essere chiariti e definiti. Per aiutare nella comprensione si riporta, nella tabella seguente, una sintesi dei tratti essenziali del meccanismo applicativo della nuova imposta.

Bevande analcoliche	Momento in cui sorge l'obbligazione tributaria e momento di esigibilità	Soggetto debitore	Modalità di assolvimento dell'imposta
Prodotti in ITALIA	Alla cessione a soggetti ITA	Il fabbricante o il “condizionatore” ITA	Dichiarazione mensile e versamento entro il mese successivo
Acquistati da UE	All'atto del ricevimento da parte del cessionario ITA	Il cessionario ITA (non sembra individuato nei casi di acquisti da parte del privato consumatore ITA)	Il cessionario ITA (B2B) Dichiarazione mensile e versamento entro il mese successivo
Importati	All'importazione definitiva in ITA	L'importatore	L'imposta è accertata e riscossa in dogana
Prodotti in ITALIA ma ceduti in uno stato estero (UE o Extra-UE)	L'imposta non è dovuta in ITALIA per mancanza del presupposto territoriale		

Da quanto riportato in tabella si può riassumere che l'imposta di consumo sia dovuta sulle bevande analcoliche immesse al consumo nel territorio nazionale da parte del soggetto nazionale che le produce, o che si occupa del condizionamento, o del soggetto

che le acquista da uno stato estero (UE o Extra-UE). Al riguardo si segnala che - diversamente da quanto è stato disposto in tema di “plastic tax” di cui si è detto in precedenza – non sembra essere dovuta l’imposta di consumo sulle bevande immesse al consumo in Italia, quando cedute da un soggetto UE nei confronti di un privato consumatore. La disciplina in commento non inquadra, in questo caso, il cedente UE quale soggetto debitore d’imposta e non dispone un obbligo di nomina del rappresentante fiscale al fine di assolvere l’imposta. Probabilmente, la fattispecie descritta non è di frequente realizzazione, tuttavia, ci si interroga sulla correttezza di tale “disparità di trattamento” e sulle eventuali ripercussioni sulla concorrenza nei confronti delle imprese produttrici nazionali che, ai sensi del comma 663, sono considerati debitori d’imposta anche nel caso di cessioni effettuate nei confronti dei consumatori nel territorio dello Stato.

In ultimo, al pari di quanto osservato in tema di “plastic tax”, si esprimono le medesime preoccupazioni sull’introduzione dei nuovi adempimenti e sull’introduzione di un regime sanzionatorio così gravoso. Le imprese del settore, infatti, dovranno assolvere, peraltro con cadenza mensile, un nuovo obbligo dichiarativo che in caso di inadempienza sarà assoggettato ad una sanzione amministrativa che va da euro 500 a euro 5.000.

Buoni pasto – Art. 1, comma 677

All’articolo 1, il comma 677 modifica il trattamento fiscale delle prestazioni sostitutive del servizio di mensa e della somministrazione del vitto (cd. buoni pasto o *ticket restaurant*) erogate alla generalità dei dipendenti, ai sensi dell’art. 51, comma 2, lettera c) del TUIR.

In particolare, la disposizione in commento prevede l’innalzamento da 7 a 8 euro del limite giornaliero che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente, per i buoni pasto in formato elettronico, nonché la riduzione da 5,29 a 4 euro del limite di non imponibilità per i buoni erogati in formato diverso da quello elettronico.

Osservazioni: *Con l’intervento in commento viene nuovamente modificato il regime*

fiscali delle prestazioni sostitutive dei servizi di mensa rese ai dipendenti, di cui all'art. 51, comma 2, lettera c) del TUIR, in ragione delle modalità di fornitura di tali servizi (cartaceo o elettronico).

Un precedente intervento, operato con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015, art.1, comma 16), aveva innalzato – con decorrenza 1° luglio 2015 – l'importo complessivo giornaliero non imponibile (da 5,29 a 7 euro) delle prestazioni sostitutive di mense aziendali (buoni pasto) per i soli buoni erogati in forma elettronica.

Al pari della citata modifica del 2015, il comma 677 si limita a modificare esclusivamente la soglia di non imponibilità ai fini fiscali e contributivi – innalzandola a 8 euro per quelli in forma elettronica e riducendola a 4 euro per quelli cartacei – mentre restano immutati i requisiti che devono essere rispettati per beneficiare del regime di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Con riguardo a tali requisiti, ricordiamo che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito in diversi interventi di prassi (circolari n. 326 del 1997, n. 26/E del 2010, n. 28/E del 2016), che la funzione dei buoni pasto resta quella di permettere all'utilizzatore di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del documento. L'importo che eccede tale limite concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Il buono pasto può essere utilizzato "(...) durante la giornata lavorativa, anche se domenicale o festiva, esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non preveda una pausa per il pranzo".

Tali buoni sono erogabili alla generalità dei dipendenti e sono contraddistinti dai seguenti requisiti: non sono cedibili, né cumulabili, né commerciabili, né convertibili in denaro. Devono essere utilizzati esclusivamente dai dipendenti che ne hanno diritto e devono essere debitamente datati e sottoscritti.

Appare opportuno porre l'accento come la disposizione in commento non modifica, invece, il trattamento fiscale riservato alle cd. "card elettroniche", che consentono la somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti presso esercizi convenzionati.

Tali card operano su un circuito elettronico e consentono la verifica, in tempo reale, dell'utilizzo conseguente alla maturazione del diritto da parte del dipendente limitato a una sola prestazione giornaliera limitatamente ai giorni di effettiva presenza a lavoro.

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 63/E del 2005, ha ritenuto che le "card elettroniche" con tali requisiti, aventi la funzione di mero strumento identificativo dell'avente diritto, siano assimilabili a un sistema di mensa aziendale "diffusa" (attraverso gli esercenti convenzionati) e, pertanto, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente a prescindere dal superamento o meno del limite di imponibilità che resta applicabile alle prestazioni sostitutive della mensa aziendale (buoni pasto), erogate in formato elettronico o cartaceo.

Da ultimo, in assenza di disposizioni specifiche sulla decorrenza delle modifiche apportate al regime fiscale dei buoni pasto, si ritiene applicabile la regola generale stabilita dall'articolo 19 del DdL Bilancio, il quale prevede l'entrata in vigore delle disposizioni ivi contenute a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Ciò comporterebbe – in base al principio di tassazione per cassa del reddito di lavoro dipendente e ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 5/E del 2018 sul momento di percezione dei voucher – che le nuove regole dovrebbero applicarsi ai voucher attribuiti dall'impresa ai dipendenti a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Nel caso di buoni pasto in formato elettronico dovrebbe assumere rilevanza il momento di riconoscimento dei buoni da parte dell'impresa nella card intestata al singolo dipendente.

Non rivelerebbe, invece, ai fini dell'individuazione del periodo di imposta di tassazione in capo al dipendente il successivo momento di fruizione di tale buono (in formato cartaceo o elettronico) presso i diversi servizi di ristorazione.

Si attendono, però, conferme sul punto da parte dell'Agenzia delle Entrate con particolare attenzione alle modalità applicative per i buoni pasto in formato elettronico.

Imposta sui servizi digitali – Art. 1, comma 678

Il comma 678 opera un'ampia riscrittura della disciplina dell'imposta sui servizi digitali (ISD), introdotta dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019, art. 1, commi 35 e ss.), di fatto mai entrata in vigore a causa della mancata emanazione delle relative disposizioni attuative. Le modifiche introdotte ridefiniscono il perimetro e le modalità applicative dell'imposta e, contestualmente, sopprimono la necessità di darle attuazione mediante norme di rango secondario. La decorrenza dell'ISD viene di conseguenza fissata per legge dal 1° gennaio 2020, predisponendo una clausola di abrogazione dell'intera disciplina inescabibile al recepimento in Italia degli esiti del negoziato internazionale in corso in materia di tassazione dell'economia digitalizzata.

Nel dettaglio, la lettera a) del comma 678, integrando il comma 35-*bis* nella precedente disciplina dell'ISD del 2018, stabilisce che l'imposta abbia cadenza annuale, rendendola applicabile ai ricavi derivanti dai servizi imponibili (di cui all'art. 1, comma 37, della richiamata Legge di Bilancio 2019)¹⁸ conseguiti dai soggetti passivi nell'arco dell'anno solare. Coerentemente il comma 41 della disciplina dell'ISD viene rettificato precisando che l'aliquota del 3% si applichi all'ammontare dei ricavi imponibili conseguiti nell'anno (cfr. lettera f) del comma 678 in commento).

Correggendo il comma 36, la successiva lettera b) della disposizione in commento prevede che i requisiti dimensionali per l'assoggettamento all'imposta¹⁹ – che restano invariati – debbano essere valutati con riferimento all'anno solare precedente a quello di riferimento.

La lettera c) aggiunge il comma 37-*bis*, recante un'elencazione di fattispecie escluse

¹⁸ Si ricorda, che i citati servizi imponibili concernono la veicolazione mediante interfacce digitali di pubblicità mirata agli utenti, la messa a disposizione di interfacce digitali di intermediazione e massa in contatto degli utenti, e la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti mediante interfacce digitali (rispettivamente lettera a), b) e c) del comma 37).

¹⁹ Ai sensi del citato comma 36 sono soggetti passivi dell'imposta le imprese che conseguono, singolarmente o a livello di gruppo, ricavi ovunque prodotti superiori a 750 milioni di euro e ricavi da servizi imponibili prestati in Italia per ammontare superiore a 5,5 milioni.

dall'imposta; sono dunque qualificati non imponibili i ricavi derivanti da:

1. fornitura diretta di beni e servizi nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale;
2. fornitura diretta di beni o servizi ordinati sul sito web del fornitore degli stessi, quando questi non agisce da intermediario;
3. fornitura diretta agli utenti, mediante interfaccia dedicata, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o di pagamento;
4. messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire specifici servizi bancari e finanziari, riferibile nello dettaglio a:
 - a. sistemi di regolamenti interbancari o di consegna di strumenti finanziari (previsti dal Testo Unico Bancario (TUB) – Decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385);
 - b. piattaforme di negoziazione o sistemi di negoziazione degli internalizzatori sistematici (di cui all'articolo 1, comma 5-*octies*, del Testo Unico Finanziario (TUF) – Decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58);
 - c. attività di consultazione degli investimenti partecipativi e servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo, se facilitano la concessione di prestiti;
 - d. sedi di negoziazione all'ingrosso (di cui all'articolo 61, lettera e) del TUF);
 - e. controparti centrali (di cui all'articolo 1, comma 1, lettera w-*quinquies*) del TUF);
 - f. depositari centrali (di cui all'articolo 1, comma 1, lettera w-*septies*) del TUF);
 - g. altri sistemi di collegamento soggetti ad autorizzazione e sorveglianza di un'autorità che assicuri sicurezza, qualità e trasparenza delle transazioni relative a strumenti finanziari, prodotti di risparmio o altre attività.
5. cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi di cui alla precedente lettera d);
6. attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio di energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali, dei carburanti, nonché la trasmissione dei dati raccolti e ogni altra attività connessa.

La lettera d) del comma 678, aggiunge poi il comma 39-*bis* alle disposizioni varate lo scorso anno, precisando che, per le interfacce multilaterali (che agevolano o meno la fornitura di beni o servizi tra utenti, ex comma 37, lettera b) dell'articolo 1, della L. n. 145/2018), deve considerarsi imponibile l'insieme dei corrispettivi versati dagli utenti per l'utilizzo dell'interfaccia, ad eccezione dei corrispettivi relativi alla cessione di beni o alla

prestazione di servizi che, sul piano economico, costituiscono operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzo del servizio imponibile.

Con il nuovo comma 39-*ter* (anch'esso aggiunto dalla lettera d) del comma 678) si dispone, altresì, l'esclusione dall'imposta dei corrispettivi di interfacce digitali che facilitano la vendita di prodotti soggetti ad accisa (ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE), qualora vi sia un collegamento diretto e inscindibile con il volume o il valore delle vendite.

Colmando un'ulteriore lacuna nella precedente normativa, la lettera e) introduce il comma 40-*bis*, per stabilire a quali condizioni un dispositivo si ritiene localizzato nel territorio dello Stato²⁰. A tal fine è sancita la rilevanza – in via principale – dell'indirizzo IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizzato dall'utente, lasciando aperta la possibilità di ricorrere ad altre modalità di geolocalizzazione, fermo restando il rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali.

Sempre la lettera e) del comma 678 del presente DdL Bilancio, prevede l'introduzione del comma 40-*ter*, ai sensi del quale, in caso di fornitura in Italia di un servizio imponibile l'ammontare dei ricavi tassabili è calcolato con approccio formulare: moltiplicando il totale dei ricavi da servizi digitali, ovunque conseguiti dal fornitore, per la percentuale rappresentativa dei servizi imponibili riferibili al territorio Italiano. L'individuazione di tale percentuale è regolata per le diverse fattispecie come segue:

- nel caso dei servizi di pubblicità mirata (comma. 37, lettera a)), in proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale sulla scorta dei dati relativi ad utenti che consultano tale interfaccia dall'Italia;
- nel caso delle interfacce multilaterali che operano intermediazione per lo scambio di beni o servizi tra utenti (comma 37, lettera b) - prima tipologia) in proporzione alle operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi in cui uno degli utenti dell'interfaccia risulti localizzato in Italia;
- nel caso di interfacce multilaterali diverse da quelle dal punto precedente (ovvero quelle

²⁰ Si ricorda che ai fini dell'ISD i ricavi da servizi digitali sono considerati imponibili se l'utente del relativo servizio è localizzato nel territorio dello Stato. Ai fini della localizzazione dell'utente rileva la localizzazione del dispositivo utilizzato da questi per la fruizione del servizio digitale (cfr. art. 1, comma 40, della L. n. 145/2018).

che, pur consentendo l'interazione tra utenti, non agevolano la cessione di beni o la prestazione di servizi (comma 37, lettera b) – seconda tipologia)), in proporzione al numero di utenti che dispongono di un conto (account), aperto in Italia, che dia loro accesso a tutti o a parte dei servizi dell'interfaccia, e che abbiano utilizzato l'interfaccia nell'anno solare di riferimento;

- nel caso dei servizi riguardanti la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti (comma 37, lettera c)) in proporzione al numero di utenti per i quali, tutti o parte dei dati monetizzati, sono stati generati o raccolti durante la consultazione delle interfacce dall'Italia.

La lettera g) del comma 678 modifica i termini di versamento e dichiarazione dell'imposta, sostituendo il comma 42 della precedente disciplina. I soggetti passivi sono chiamati a versare l'ISD entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello di applicazione (dunque 16 febbraio 2021 per l'anno di prima applicazione). La presentazione della dichiarazione annuale dei ricavi imponibili deve invece avvenire entro il 31 marzo dello stesso anno. Per l'assolvimento dei sopracitati adempimenti, i gruppi nominano una singola società appartenente al gruppo.

Con la lettera h) viene aggiunto un periodo al comma 43, contenente le modalità applicative dell'ISD per le imprese che – pur integrando i presupposti d'imposta – risultino non fiscalmente residenti in Italia, prive di stabile organizzazione e sprovviste di un numero identificativo ai fini IVA. Viene confermata la necessità per detti soggetti di richiedere all'Agenzia delle Entrate un numero identificativo ai fini dell'ISD (con modalità da definire con provvedimento direttoriale). Inoltre, tali entità sono ora tenute alla nomina di un rappresentante fiscale in Italia, qualora risiedano in Paesi diversi da quelli UE o SEE, privi di accordi con l'Italia per la cooperazione amministrativa e per il recupero dei crediti fiscali. È confermata la disposizione che prevede, per le obbligazioni derivanti dall'ISD, la responsabilità solidale di altre imprese residenti appartenenti al medesimo gruppo dell'entità eventualmente inadempiente (articolo 1, comma 43, ultimo periodo delle L. n. 145/2018).

Ulteriori adempimenti sono posti a carico dei soggetti passivi dalla lettera i) del comma 678. Il neo introdotto comma 43-*bis* richiede, infatti, che detti soggetti mantengano un'apposita contabilità per rilevare – mensilmente – le informazioni sui ricavi derivanti

dai servizi imponibili e quelle funzionali al calcolo delle quote di detti ricavi attribuibili all'Italia (proporzioni di cui al comma 40-ter), avendo cura di convertire in euro gli incassi mensili in divisa diversa (utilizzando il tasso ufficiale della GUUE del primo giorno del mese di incasso).

Viene eliminata la necessità di emanare un decreto ministeriale di attuazione, stante l'abrogazione del comma 45 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 – che prevedeva tale misura (disposta dalla lettera l).

La decorrenza della nuova ISD è fissata per legge dal 1° gennaio 2020 dal neo introdotto comma 47 (lettera m)).

La lettera n), in chiusura, prevede una clausola abrogativa (*sunset clause*) valevole per l'intera disciplina dell'ISD, con decorrenza dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno dagli accordi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

Osservazioni: *Le norme in commento operano una sostanziale riscrittura dell'imposta sui servizi digitali (ISD) orientata al superamento delle notevoli criticità che ne hanno caratterizzato il percorso attuativo. Il Legislatore, con il nuovo intervento, ha inteso colmare, con norme di rango primario, le lacune che nelle precedenti versioni della disciplina erano state rimesse a decreti interministeriali, mai emanati, disponendo un'applicazione immediata dell'imposta, già a partire dal 1° gennaio pv; sebbene il versamento e gli oneri dichiarativi a carico dei soggetti passivi siano stati posposti al primo trimestre del 2021.*

Prima di fornire considerazioni di dettaglio sulle novità introdotte, è opportuno richiamare il delicato contesto in cui l'azione del Legislatore nazionale si colloca. Negli ultimi anni gli sforzi della comunità internazionale per addivenire ad un adeguamento della fiscalità a fronte dei processi di globalizzazione e digitalizzazione dell'economia hanno subito una forte accelerazione. In particolare, le sfide fiscali dell'economia digitalizzata sono divenute il cardine attorno al quale ruota una possibile revisione dei principi fondanti dell'attuale sistema impositivo internazionale, quali quelli che regolano

il nesso (concetto di stabile organizzazione) e l’allocazione dei profitti (arm’s length principle). Nel complesso la revisione impatterebbe il riparto dei poteri impostivi degli Stati, con effetti non ancora esplorati in dettaglio.

Parallelamente a tali lavori, la necessità di individuare risposte rapide per far fronte alla crescente pressione pubblica e politica in merito agli squilibri fiscali internazionali, soprattutto quelli legati alla tassazione dei business model maggiormente digitalizzati, ha spinto alcuni Paesi ad esplorare soluzioni alternative, tra cui l’imposizione, nel perimetro nazionale, dei ricavi lordi conseguiti dalle multinazionali di grandi dimensioni operanti nel settore digitale.

Come più volte evidenziato da Confindustria, simili interventi, che ovviamente annoverano l’imposta in commento, devono essere considerati in subordine rispetto: in primo luogo, alla ricerca di una soluzione globalmente condivisa, che agisca in coerenza con l’inderogabile principio della tassazione dei profitti delle imprese (e non dunque dei ricavi²¹); e in secondo luogo, ad una soluzione di respiro europeo, che coordini l’azione di tutti, o del maggior numero possibile, di Stati membri.

Ciò detto, preme richiamare l’attenzione sulla rapidità con cui nell’ultimo biennio è avanzato il negoziato internazionale in sede G20/OCSE per definire un adeguamento della fiscalità alla digitalizzazione condivisibile dagli oltre 130 Paesi che vi partecipano nel perimetro dell’Inclusive Framework on BEPS. In particolare, il 2019 ha visto la delimitazione del campo di azione con l’articolazione dei lavori in due “pilastri”. Il primo (Pillar I) dovrebbe condurre, già nel primo trimestre del 2020, ad una proposta concreta di modifica delle regole di nesso e di allocazione dei profitti per le imprese multinazionali, anche operanti nel settore digitale. Il secondo (Pillar II) affronta la delicata questione della definizione di un livello di tassazione minima globale per le imprese con dimensione transazionale, anche in questo caso sviluppi concreti sono attesi nei prossimi mesi²².

²¹ Per una trattazione puntuale delle potenziali ricadute negative di una tassazione dei ricavi lordi delle imprese digitali si rinvia al capitolo 6 del rapporto OCSE Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

²² Per una ricostruzione dei lavori condotti in sede OCSE si rinvia al position paper “Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell’economia” pubblicato dall’Area Politiche Fiscali il 25 giugno 2019. Con

In questo fervente scenario si innestano alcuni irrigidimenti politici provocati dalla decisione di diversi Paesi di varare, medio tempore, imposte sui servizi digitali. In particolare, preme segnalare che a seguito dell'introduzione in Francia di una digital service tax ("Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique"), gli Stati Uniti hanno avviato un'indagine (sulla base di disposizioni nazionali ed in particolare della section 301 del Trade Act 1974) che ha condotto il 2 dicembre us il Rappresentante per il Commercio (USTR) a concludere in favore della natura discriminatoria dell'imposta francese per le società statunitensi. Di conseguenza gli Stati Uniti hanno deciso di avviare una procedura interna per l'applicazione, in ritorsione, di dazi commerciali ad valorem aggiuntivi del 100% su talune importazioni francesi, fino ad un controvalore di 2,5 miliardi di dollari.

Nel medesimo contesto l'USTR ha annunciato la possibilità di avviare una simile indagine sulle imposte sui servizi digitali introdotte dall'Italia, dall'Austria e dalla Turchia²³. Si segnala che tale dichiarazione è avvenuta con riferimento alla disciplina previgente le modifiche in commento.

Peraltro, la disciplina italiana, anche alla luce del nuovo corpus normativo, appare per diversi aspetti disallineata rispetto all'omologa disciplina francese²⁴. Le tensioni commerciali più recenti potrebbero incidere anche sul negoziato internazionale in corso

riferimento agli sviluppi più recenti si rimanda, per quanto concerne il primo pilastro, al documento di consultazione relativo alla proposta per un "Approccio Unificato" avanzata dal segretariato OCSE il 12 novembre 2019 (Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One - <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>) e con riferimento al secondo pilastro al documento di consultazione per una proposta globale anti erosione (GLOBE) dell'8 novembre (Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>) Si segnala che in entrambi i casi il processo di consultazione degli stakeholder ha prodotto numerosi contributi, consultabili sul portale istituzionale dell'OCSE.

²³ La documentazione relativa al caso è reperibile sul sito istituzionale dello USTR <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-frances-digital-services-tax>.

²⁴ Preme segnalare in particolare l'applicazione retroattiva dell'imposta francese, di fatto varata a marzo 2019 ma con effetti a decorrere dal 1° gennaio del medesimo anno, elemento sottolineato nella relazione dell'USTR. Detta imposta appare difforme rispetto a quella italiana anche con riferimento al perimetro soggettivo, poiché il requisito dimensionale di 750 milioni di euro di ricavi annui è riferito ai soli ricavi da servizi imponibili, ovunque forniti, circostanza che restringerebbe ulteriormente il novero dei soggetti passivi a discapito delle grandi imprese di origine statunitense (l'imposta francese prevede altresì una soglia di ricavi nazionali superiore a quella italiana pari a 25 milioni di euro).

in sede OCSE²⁵ favorendo rallentamenti che potrebbero condurre alla definitiva frammentazione dello scenario fiscale globale in un coacervo di normative nazionali settoriali sui servizi digitali.

Relativamente all'ISD italiana, come modificata dalle disposizioni in commento, il Legislatore sembra voler favorire la via negoziale stabilendo che l'incidenza dell'imposta sulle imprese (versamento e dichiarazione) sia in larga misura posticipata al primo trimestre del 2021 (fatta eccezione per gli oneri contabili da adempiere mensilmente). Tale dilazione – legata alla nuova natura annuale, e non più trimestrale dell'ISD – consentirebbe all'Italia di salvaguardare gli equilibri di bilancio (ascrivendo il gettito atteso dall'imposta, stimato dalla RT in 708 milioni di euro l'anno, già al 2020) e al tempo stesso di continuare a contribuire alla soluzione internazionale.

Qualora quest'ultima venga effettivamente raggiunta nel corso del 2020 (è solitamente indicato il primo semestre dell'anno come termine finale per la riforma) è tuttavia improbabile che i tempi di recepimento delle conseguenti novità possano essere compresi all'interno di pochi mesi. Sono infatti allo studio modifiche rilevanti del diritto interno e di quello pattizio, così come delle prassi internazionali. Si tratta di azioni che verosimilmente richiederanno tempi più estesi per essere pienamente recepite su un piano di parità con gli altri Stati (è probabile che le modifiche alle convenzioni bilaterali avvengano mediante la stesura di un nuovo strumento multilaterale). Tale eventualità rende alquanto probabile la piena operatività dell'ISD, almeno nel suo primo anno di vigenza, salvo interventi volti a procrastinarne ulteriormente l'entrata in vigore.

Venendo alle modifiche normative, preme sottolineare in premessa come non si rilevino particolari miglioramenti per una disciplina che continua ad essere condizionata da numerose criticità, già ampiamente discusse in precedenti occasioni²⁶. La riscrittura operata dalla presente Legge di Bilancio solleva per giunta nuovi dubbi.

²⁵ Il 3-4 dicembre 2019 uno scambio epistolare tra il Segretario del Tesoro USA ed il Segretario Generale dell'OCSE ha posto in luce possibili irrigidimenti della posizione statunitense sul negoziato in corso. <https://www.oecd.org/newsroom/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurria-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf>.

²⁶ Si vedano in particolare, Circolare dell'Area Politiche Fiscali - "Legge di Bilancio 2019 – le principali misure fiscali di interesse per le imprese", del 21 gennaio 2019 nella sezione dedicata all'ISD e il position

Un primo aspetto che merita attenzione riguarda la trasformazione dell'ISD in un'imposta a cadenza annuale, applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Al riguardo si evidenzia come le modifiche arrecate al comma 36 dell'articolo 1 della L. n. 145/2018, impongano di valutare il superamento delle soglie dimensionali che delimitano il perimetro soggettivo dell'ISD in relazione all'anno solare precedente a quello di applicazione dell'imposta. Tale periodo, per il 2020 (anno di prima applicazione), è l'anno solare 2019. La valutazione delle soglie dimensionali per il 2019 concerne anche il conseguimento di ricavi imponibili in Italia per un ammontare superiore a 5,5 milioni di euro. In assenza di una disciplina transitoria, l'imponibilità in Italia di detti ricavi deve essere valutata adottando regole di localizzazione complete solo con l'intervento normativo in commento. E' infatti il neo-introdotta comma 40-bis che precisa il ricorso in via principale all'IP del dispositivo utilizzato dagli utenti (o ad altri sistemi non specificati) per la loro geolocalizzazione, ed il comma 40-ter a dettare le regole per stabilire la quota di rilevanza territoriale dei ricavi conseguiti, per le diverse categorie imponibili. L'adozione retroattiva di tali criteri presuppone che le imprese abbiano memorizzato – pur in assenza degli stessi - tutte le informazioni necessarie ai fini di un corretto calcolo.

Meritano un commento anche le disposizioni che, per delimitare il perimetro dell'ISD, introducono un'elencazione di categorie esenti dall'imposta.

La necessità di un'azione in tal senso era stata manifestata anche da Confindustria in occasione dell'introduzione della disciplina, sottolineando l'opportunità di un'azione meditata che, tenendo conto delle peculiarità di alcune fattispecie, della rapidità estrema con cui i modelli di business evolvono nell'era digitale, e della possibile applicazione dell'ISD anche a soggetti non residenti (regolati nella forma e nella sostanza da norme anche distanti da quelle nazionali o europee) fosse flessibile e basata su principi generali.

L'elencazione introdotta appare al contrario rigida e priva di un meccanismo che ne

paper "Iniziative europee per la tassazione dell'economia digitale", del 27 giugno 2018, riferito alla proposta di direttiva della Commissione europea per un'imposta armonizzata sui servizi digitali, avanzata nel marzo 2018, da cui la disciplina italiana ha tratto evidente ispirazione.

consenta l'ampliamento senza incidere sulle norme di rango primario (una clausola più generica è di fatto prevista solo per il comparto finanziario (comma 37-bis, lettera d) punto 7)). In merito alle singole categorie escluse, si rilevano molteplici criticità interpretative.

Con le lettere a) e b) del comma 37-bis, ad esempio, il Legislatore ha inteso escludere dall'ISD i ricavi derivanti dalla fornitura diretta agli utenti di beni o servizi, sia quando questa avviene nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale (lettera a); sia quando operata da un soggetto che non agisce da intermediario (lettera b). Dette regole sembrano orientate a chiarire che l'ISD non colpisce mai forme di mero e-commerce, ciò nondimeno la loro formulazione desta alcune perplessità

La prima tipologia di esclusione parrebbe non estendersi a tutti i ricavi derivanti da beni o servizi forniti direttamente nell'intermediazione. Ad esempio, nel caso dei marketplace online²⁷, oltre alle commissioni commisurate al valore dell'operazione intermediata (es. la vendita di un bene mediante annuncio online) o ad altri parametri - comunque imponibili - è possibile che il gestore dell'interfaccia consegua ricavi relativi alla fornitura, in via diretta agli utenti, di servizi accessori all'intermediazione (si pensi, ad esempio, all'eventuale costo per le inserzioni sul marketplace o per l'acquisto di features aggiuntive che ne migliorino la visibilità). Alla luce della lettera a) del neo introdotto comma 37-bis tali ricavi sembrerebbero a prima vista esclusi dall'ISD, in quanto attinenti a servizi che il marketplace fornisce direttamente ai propri utenti nell'ambito di un'intermediazione. In contraddizione con tale lettura, il successivo comma 39-bis prescrive però, specificatamente per la prestazione di servizi effettuate dalle sopracitate interfacce multilaterali, la rilevanza in qualità di ricavo imponibile del complesso dei corrispettivi versati dagli utenti, ad eccezione di quelli relativi ad operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) che, sul piano economico, costituiscono operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzo del servizio imponibile.

Alimenta alcuni dubbi anche l'esclusione recata dalla lettera b) del comma 37-bis per i beni o i servizi ordinati "direttamente attraverso il sito web del fornitore" quando questi

²⁷ Inteso come interfaccia digitale che agevola lo scambio di beni o servizi tra utenti – tipologia contemplata dal comma 37, lettera b).

non svolge funzioni di intermediario. Va osservato, innanzitutto, come tale norma richiami il concetto di “sito web”, omettendo quello, in verità ricorrente nella disciplina dell’ISD, di “interfaccia digitale” che dovrebbe risultare più inclusivo del primo comprendendo oltre ai siti web, ogni software e applicazione, incluse le app per dispositivi mobile accessibili agli utenti²⁸. Sebbene questa omissione appaia perlopiù formale, offre l’occasione per ribadire la necessità di corredare le norme in esame con definizioni chiare dei concetti chiave.

Ciò posto, si osserva come, nel caso della fornitura di software (videogames, app per cellulari, etc) che consentono agli utenti di interagire tra loro possano sorgere dubbi di vario genere. Non è chiaro, innanzitutto, se i relativi ricavi vadano considerati esentati in quanto rientranti nella lettera b) del comma 37-bis (se il software è acquistato direttamente dal fornitore) o se siano invece riferibili alla categoria di cui al comma 37 lettera b) (servizi di messa a disposizione di interfacce multilaterali che consentono agli utenti di interagire tra loro) o ancora se siano riconducibili all’esenzione per le interfacce il cui scopo principale è la fornitura agli utenti di contenuti digitali (comma 37-bis, lettera c)). In aggiunta si osserva che qualora detti servizi vengano ritenuti rientranti nel comma 37, lettera b) potrebbero essere qualificati imponibili tutti i corrispettivi versati dagli utenti in dipendenza dell’accesso e utilizzo del servizio²⁹.

Incertezze sorgono anche con riguardo al concetto di indipendenza “sul piano economico” delle operazioni rispetto all’accesso e all’utilizzo di interfacce digitali multilaterali. Condizione che, in base al più volte richiamato comma 39-bis, consentirebbe l’esenzione di parte dei ricavi ottenuti da dette interfacce.

E’ ipotizzabile che tale regola punti a chiarire situazioni in cui è necessario scindere i servizi digitale principale (l’accesso all’interfaccia) da altre operazioni che avvengono nell’ambito dello stesso. Ad esempio, per le interfacce multilaterali di food delivery, dove i ricavi conseguiti dagli utenti intermediati (operatori della ristorazione e riders) possono essere considerati a ragione frutto di “operazioni indipendenti sul piano economico”,

²⁸ In tal senso la definizione fornita nella proposta di direttiva della Commissione Europea del 21 marzo 2018.

²⁹ È il caso ad esempio degli acquisti cosiddetti “in-game” o “in-app”, dei così detti modelli di microtransazioni o della fornitura di downloadable content (DLC) aggiuntivi al servizio principale.

rispetto all'utilizzo dell'interfaccia. Tale lettura appare tuttavia pleonastica in relazione allo scopo dell'ISD, che mira in principio a colpire i ricavi degli intermediari (e non degli intermediati). I ricavi degli utenti, per giunta, difficilmente integrerebbero le soglie dimensionali disposte per la soggettività d'imposta. Una diversa lettura induce a ritenere tale disposizione una garanzia di tutela da casi di duplicazione dell'imposta, che ad esempio potrebbero sorgere in presenza di un'interfaccia multilaterale che – dietro compenso - consente ai propri utenti l'accesso a servizi che a loro volta darebbero origine a ricavi assoggettabili all'ISD, ma a fronte di un'operazione distinta sul piano economico (ad esempio, nel caso di piattaforme che intermediano l'accesso a servizi di pubblicità mirata o ad altre categorie imponibili).

Merita un accenno anche l'esclusione di cui alla lettera c) del comma 37-bis. Tale norma esenta i ricavi derivanti dalle interfacce digitali che, in via esclusiva o principale, erogano contenuti multimediali (musica, video, etc) agli utenti, mediante servizi di streaming e con altre tecnologie (nonché servizi di pagamento o di comunicazione). La circostanza che la fornitura dei contenuti (o degli altri servizi) debba essere effettuata dal medesimo soggetto che gestisce l'interfaccia, dovrebbe implicare la proprietà da parte di questi dei contenuti erogati (non anche la produzione). Ciò lascia tuttavia intendere che siano imponibili i ricavi di interfacce che consentono agli utenti l'accesso a contenuti forniti da terzi se questi ne mantengono la proprietà. Nel caso dell'acquisto di un software, ad esempio, tale impostazione scoraggerebbe il ricorso a interfacce di aggregazione/intermediazione, favorendo invece l'acquisto direttamente sul sito del produttore (esentato ai sensi della precedente lettera b) del comma 37-bis) si tratta di circostanze che parrebbero incidere sulla neutralità del trattamento fiscale nei canali di distribuzione dei beni e dei servizi digitali.

Con riferimento al neo introdotto comma 39-ter, andrebbe chiarito se l'esclusione ivi recata sia limitata a specifiche realtà o riguardi nel complesso ogni interfaccia digitale che agevoli la cessione di prodotti soggetti ad accisa, pur non avendo tale finalità esclusiva. Si sottolinea come il rimando all'articolo 1, par. 1, della direttiva 2008/118/CE operato dalla norma includa: i prodotti energetici, l'elettricità, i prodotti alcolici e i tabacchi.

Per quanto riguarda la possibilità di ricorrere all'indirizzo IP o ad altri metodi per effettuare la localizzazione dei dispositivi utile all'applicazione dell'imposta si ribadiscono qui le criticità già segnalate in precedenti commenti. In particolare va osservato come l'indirizzo IP e il ricorso a meccanismi di geolocalizzazione siano elementi che attengono più alla sfera personale degli utenti che non a quella delle imprese. Queste ultime non sono infatti tenute in principio ad eseguire la localizzazione dell'intera utenza, che in taluni casi potrebbe risultare complessa o in contrasto con normative di tutela della privacy.

Le difficoltà che riguardano la geolocalizzazione possono riflettersi sui meccanismi di calcolo delle quote di rilevanza territoriale dei ricavi imponibili stabiliti dal nuovo comma 40-ter. Quest'ultimo potrebbe generale anche ulteriori complessità applicative. In particolare, nel caso dei ricavi di interfacce multilaterali di intermediazione (comma 40-ter, lettera b), punto 1)) la quota di ricavi imponibili in Italia è calcolata in proporzione alle operazioni (consegna di beni o prestazioni di servizi) intermedie in cui almeno uno degli utenti risulti localizzato in Italia (ovvero abbia utilizzato un dispositivo geolocalizzato in Italia per concludere l'operazione). La norma non sembra esplicitare se l'utente rilevante sia il cedente/prestatore o l'acquirente/committente dei beni e servizi intermediati. Invero con riferimento alle cessioni di beni, l'utilizzo del termine "consegna di beni" in luogo di "fornitura di beni" lascerebbe intendere che possa rilevare la localizzazione in Italia del solo utente- acquirente. Ciò nonostante in mancanza di chiarimenti sul punto (in particolare per i servizi) la norma espone al rischio di doppia imposizione, qualora uno o più utenti attivi nell'intermediazione risultino localizzati in un Paese che a sua volta applica un'imposta sui ricavi dei servizi digitali con il medesimo criterio di rilevanza territoriale adottato in Italia (come attualmente accade per la Francia).

Un'ulteriore puntualizzazione è opportuna con riguardo ai ricavi derivanti dalla monetizzazione dei dati utente (fattispecie di cui al comma 37, lettera c). Per questa fattispecie le regole di collegamento territoriale di nuova introduzione dispongono la rilevanza del luogo in cui gli utenti si trovavano nel momento in cui – consultando interfacce digitali – generano o consentono la raccolta di dati che risultino oggetto di

cessione. Posto che potrebbero essere monetizzati nel corso del 2020 (e negli anni successivi) anche dati raccolti prima dell'entrata in vigore della presente disciplina, per i quali le informazioni di geolocalizzazione potrebbero essere assenti o incomplete, è opportuno chiarire se l'imponibilità si limiti o meno ai dati ottenuti a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Modifiche al regime forfettario per imprese individuali e esercenti arti e professioni – Art. 1, commi 691 e 692

Il comma 691 prevede l'abrogazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali e dell'IRAP, con aliquota pari al 20%, per gli imprenditori individuali e gli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi o compensi compresi tra 65.001 euro e 100.000 euro, di cui ai commi da 17 e 22 dell'articolo 1 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019).

Per effetto di tale modifiche, pertanto, tale regime sostitutivo, i cui effetti si sarebbero esplicitati solo a decorrere dal 1° gennaio 2020, non ha mai trovato applicazione nel nostro ordinamento.

Il successivo comma 692 modifica il regime forfettario di determinazione del reddito imponibile – con conseguente assoggettamento ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali locali e dell'IRAP con aliquota pari al 15% – degli imprenditori individuali e degli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro.

Tale regime agevolativo, introdotto dall'articolo 1, commi da 54 a 89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), è stato oggetto di successive modifiche ad opera dell'articolo 1, commi da 9 a 11 della Legge di Bilancio 2019, che ne hanno ampliato la platea dei beneficiari, con effetti applicabili già a decorrere dal periodo di imposta 2019.

Nel merito, la lettera a) del comma 692 in esame, ripristina quale limite per la fruizione del regime forfettario – oltre il rispetto del limite di ricavi o compensi non superiore all'importo di 65.000 euro – anche il sostenimento di spese per prestazioni di lavoro per un importo annuo non superiore a 20.000 euro lordi. A tale riguardo, si rammenta che la disciplina originaria della Legge di Stabilità 2015 fissava in 5.000 euro lordi il limite annuo per tali spese e la Legge di Bilancio 2019 aveva completamente eliminato questo limite.

- Nel merito assumono rilevanza, ai fini della verifica di tale limite le seguenti voci:
- il lavoro dipendente;
- il lavoro accessorio di cui all'articolo 70 del DLgs n. 276/2003;
- le borse o gli assegni per fini di studio o addestramento professionale;
- le collaborazioni coordinate e continuative;
- gli utili attribuiti agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro;
- i compensi per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore o dai suoi familiari.

Continua a non assumere rilevanza l'ammontare annuo complessivo dei beni strumentali acquisiti nel corso del periodo di imposta dai soggetti forfettari (previsto dalla disciplina originaria ed eliminato dalla Legge di Bilancio 2019).

Le lettere b) e c) stabiliscono norme di mero coordinamento della disciplina rispetto al nuovo requisito.

Per quanto concerne, invece, le cause ostative all'accesso alla disciplina agevolativa, la lettera d) ripristina la preclusione vigente nella disciplina ante Legge di Bilancio 2019, in base alla quale sono esclusi dal regime agevolativo i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eccedenti l'importo di 30.000 euro.

Tale verifica non si applica nel caso di cessazione del rapporto di lavoro, purché la stessa sia intervenuta nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfettario e sempre che nel medesimo anno non sia stato percepito un reddito di pensione che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della citata soglia (Agenzia delle Entrate,

circolare n. 10/E del 2016).

La lettera e) prevede un coordinamento formale con riferimento alla nuova causa ostativa.

La lettera f) introduce un regime premiale per incentivare l'utilizzo della fattura elettronica da parte dei contribuenti in regime forfettario, che, in via ordinaria, sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico, in conformità all'autorizzazione rilasciata all'Italia dal Consiglio Europeo (Decisione UE n. 2018/593).

Merita ricordare, altresì, che i contribuenti che adottano il regime forfettario non addebitano l'IVA in fattura ai propri clienti e non esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Conseguentemente il soggetto che applica il regime forfettario emetterà fattura senza recare l'addebito dell'imposta, indicando espressamente nel documento che l'operazione non è soggetta ad IVA, in quanto rientrante nel regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della Legge di Stabilità 2015.

La nuova disposizione in commento riconosce ai contribuenti "forfettari" che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento è ridotto di 1 anno (da cinque a quattro anni).

La lettera g), modificando il comma 75 della disciplina originaria della Legge di stabilità 2015 precisa che il reddito forfettario soggetto all'imposta sostitutiva rileva anche ai fini della spettanza delle detrazioni stabilite con riferimento alle singole categorie reddituali (es. detrazione per redditi di lavoro autonomo) di cui all'articolo 13 del TUIR. Per effetto di tale disposizione il contribuente che ha percepito redditi di lavoro dipendente o assimilato ha l'obbligo di determinare la detrazione prevista tenendo conto anche del reddito soggetto al regime forfettario.

L'Agenzia delle Entrate in precedenti interventi di prassi (circolare n. 10/E del 2016), ne aveva ammesso la rilevanza esclusivamente ai fini del riconoscimento delle detrazioni

per carichi di famiglia, di cui all'art. 12, comma 2 del TUIR.

Osservazioni: *Le disposizioni in commento, in direzione opposta rispetto all'intervento operato dalla scorsa Legge di Bilancio, mirano ad operare un restringimento della platea dei soggetti beneficiari del regime forfettario.*

La Relazione tecnica al DdL Bilancio stima che, rispetto alla platea di 1,4 milioni di soggetti che attualmente accedono al regime forfettario, circa 340.000 contribuenti ne saranno, di fatto, esclusi a causa delle modifiche ai requisiti di accesso o permanenza in commento.

Merita sottolineare come, per tali soggetti, l'esclusione dal regime forfettario dal 1° gennaio 2020 non deriverebbe dall'accertamento di frodi o irregolarità fiscali commesse, bensì dal fatto che non rispetterebbero più i nuovi requisiti per la permanenza nel regime forfettario nel 2020, rapportati ai dati economici del periodo di imposta precedente (cioè l'anno 2019), stabiliti da una modifica normativa apportata a dicembre 2019.

Ciò solleva molti dubbi sul mancato rispetto del principio di legittimo affidamento del contribuente sulla certezza e costanza nel tempo delle norme tributarie.

Ulteriori criticità si riscontrano sui singoli interventi di revisione del regime forfettario.

Si prevede, ad esempio, il reinserimento del requisito di un limite massimo annuo di spese per prestazioni di lavoro sostenute dai contribuenti forfettari, che era previsto nella disciplina del 2015 quale indice di una struttura organizzativa incompatibile con una agevolazione in favore di soggetti marginali, e successivamente abolito con la Legge di Bilancio 2019.

Posto che, a seguito dell'innalzamento della soglia unica di accesso a 65.000 euro l'agevolazione è stata estesa anche a soggetti economici non marginali, appare di dubbia utilità inserire dei limiti d'importo massimo per i fattori produttivi utilizzabili dai soggetti "forfettari".

Lo stesso Legislatore per adeguarli alle nuove soglie economiche di accesso ha dovuto

procedere ad un innalzamento del precedente limite annuo delle spese per prestazione di lavoro sostenute, da 5.000 a 20.000 euro, mentre ha preferito non inserire il limite annuo riferito allo stock dei beni strumentali ormai desueto.

Peraltro, merita osservare come la trasformazione delle agevolazioni per investimenti in beni materiali strumentali nuovi (cd. super e iper ammortamento) in crediti d'imposta consentirà l'accesso a questi benefici fiscali anche ai soggetti che determinano in via forfettaria il loro reddito imponibile: quindi, si ritiene poco ragionevole introdurre un limite alle politiche di investimento delle PMI o dei professionisti.

Dubbi sorgono anche sulla scelta di incentivare l'utilizzo, da parte dei soggetti in regime forfettario, della fattura in formato elettronico mediante una riduzione dei termini di accertamento.

Sebbene si condividano le preoccupazioni espresse da più interlocutori (cfr. Banca d'Italia, Audizione parlamentare alla Legge di Stabilità 2015) sul rischio che alcuni soggetti occultino parte dei loro ricavi/compensi al fine di rispettare formalmente i requisiti dimensionali per l'accesso al regime forfettario, la scelta di intervenire sull'adempimento di fatturazione elettronica non risulta essere coerente, sarebbe stato a tal fine più opportuno, come avevamo sostenuto anche in sede di audizione, introdurre un meccanismo analitico di determinazione del reddito, abbandonando il meccanismo forfettario. Resta irrisolta, inoltre, un'ulteriore criticità del regime forfettario, quale misura strutturale (a differenza di precedenti regimi agevolativi rivolti alle nuove iniziative imprenditoriali e professionali), che rischia di costituire un implicito incentivo al mantenimento di una dimensione ridotta, a discapito di una organica crescita dimensionale delle attività economiche e professionali.

Ci riferiamo, in particolare, al mancato accoglimento della proposta contenuta nel documento di semplificazione elaborato congiuntamente da Confindustria e Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, di eliminare tra le cause di esclusione dal regime agevolato, la partecipazione del soggetto "forfettario" a società di persone, associazioni professionali, imprese familiari e Srl trasparenti.

Tale misura avrebbe potuto attenuare il rischio che il regime forfettario possa tradursi in una spinta disgregativa delle imprese associate e degli studi professionali associati in favore di studi professionali individuali.

Si esprime, infine, un giudizio positivo sull'abrogazione del nuovo regime fiscale sostitutivo per i contribuenti aventi ricavi non superiori a 100 mila euro, mai entrato in vigore.

Giova ricordare, come, sulla possibilità di estendere tale regime sostitutivo dal 2020 anche ai fini IVA, vi fossero forti difficoltà, derivanti dalla necessità di ottenere una autorizzazione comunitaria atteso che, per effetto della Decisione di esecuzione (UE) 2016/1988 del Consiglio europeo dell'8 novembre 2016 il regime forfettario è applicabile a soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 65.000 euro.

Rivalutazione di partecipazioni, terreni, immobili e di beni strumentali delle imprese – Art. 1, commi da 693 a 704

Il comma 693 prevede la proroga di un ulteriore anno dei termini per l'esercizio dell'opzione della rivalutazione del valore di acquisto dei terreni – agricoli e edificabili – e delle partecipazioni in società non quotate su mercati regolamentari, possedute da persone fisiche e società semplici al 1° gennaio 2020, a fronte del versamento di imposte sostitutive. Il comma 694, invece, uniforma l'aliquota dell'imposta sostitutiva all'11 % per la rivalutazione dei valori delle partecipazioni non negoziate, qualificate e non qualificate, e dei terreni edificabili e non.

In sostanza, la modifica comporta un incremento del prelievo dal 10% all'11% per le partecipazioni non qualificate in società non quotate sui mercati regolamentari e per i terreni edificabili e con destinazione agricola. Resta, invece, confermata l'aliquota dell'11% per le partecipazioni qualificate in società non quotate sui mercati regolamentari.

Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a decorrere dalla data del 30 giugno 2020. La disciplina in commento, si ricorda, è stata introdotta dall'articolo 2, comma 2, del Decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 ed è stata da allora sempre prorogata.

Il comma 695 interviene sull'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF applicabile sulle plusvalenze realizzate per effetto di cessioni, a titolo oneroso, di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, di cui all'articolo 1, comma 496 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (cd. Legge Finanziaria 2006).

Merita ricordare che in forza di tale disposizione, in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, da parte di soggetti IRPEF, si riconosce la possibilità alla parte venditrice di applicare un'imposta sostitutiva sulla relativa plusvalenza in luogo della tassazione ordinaria di cui all'articolo 67, comma 2, lettera b) del TUIR. La norma in commento eleva dal 20% al 26% l'imposta sostitutiva, mentre restano confermate le precedenti disposizioni applicative.

Il comma 696 ha riproposto, seppur con alcune modifiche, la disciplina di rivalutazione dei beni di impresa da parte dei soggetti IRES, già prevista dall'articolo 1, commi da 940-948, Legge 23 dicembre 2018, n. 145 (cd. Legge di Bilancio 2019).

Si riconosce alle società di capitali e agli enti residenti soggetti ad IRES, che non adottano i principi contabili internazionali, la facoltà di rivalutare le immobilizzazioni materiali ed immateriali (con esclusione dei beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è destinata l'attività d'impresa, vale a dire gli immobili merce), nonché le partecipazioni di controllo e collegamento costituenti immobilizzazioni, risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2018.

La rivalutazione, operata in deroga all'articolo 2426 del codice civile, deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, trattasi del bilancio chiuso al 31 dicembre 2019), deve riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea e va annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

Resta confermato che i maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati produrranno effetti ai fini IRES e IRAP (es. ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dal reddito di impresa) solo a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (nella generalità dei casi, dall'anno di imposta 2022), a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali locali. Per gli immobili, il comma 703 dispone che il riconoscimento ai fini fiscali dei maggior valori assegnati sia riconosciuto a partire dal periodo di imposta in corso al 1 dicembre 2021.

In linea con le istanze di Confindustria, le principali novità della disciplina in commento rispetto alle edizioni precedenti di discipline di rivalutazione, riguardano la riduzione delle aliquote dell'imposta sostitutiva e la rateizzazione dei versamenti delle imposte sostitutive. Quanto all'ammontare delle imposte sostitutive, la disciplina prevede che debbano essere calcolate nel seguente modo:

- aliquota del 12% per i beni ammortizzabili (in luogo del 16% prevista dalla disciplina della Legge di Bilancio 2019);
- aliquota del 10% per i beni non ammortizzabili (in luogo del 12% prevista dalla disciplina della Legge di Bilancio 2019).

Resta, invece, confermata l'aliquota del 10% per affrancare i saldo attivo di rivalutazione iscritto in una riserva in sospensione di imposta, al fine consentirne la sua distribuzione senza ulteriori prelievi in capo alla società.

Con riguardo, invece, ai versamenti, il comma 701 modifica le modalità e la tempistica di versamento delle imposte sostitutive che risulteranno così dovute:

- a) per importi complessivi fino a 3 milioni di euro, in 3 rate di pari importo, da versare in tre annualità aventi scadenza entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, dovute, per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e per i periodi di imposta successivi;
- b) per importi superiori a 3 milioni di euro, in 6 rate di pari importo, da versare in tre annualità come segue:

Rate	Termini per il versamento
------	---------------------------

Prima	Saldo IRES del periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (es. saldo IRES 2019 da versare entro il 30 giugno 2020)
Seconda	Secondo o unico acconto del primo periodo di imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (es. Il acconto IRES 2020 entro il 30 novembre 2020)
Terza	Termine di pagamento del saldo IRES del primo periodo di imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (es. saldo IRES 2020 da versare entro il 30 giugno 2021)
Quarta	Secondo o unico acconto del secondo periodo di imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (es. Il acconto IRES 2021 entro il 30 novembre 2021)
Quinta	Termine di pagamento del saldo IRES del secondo periodo di imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (es. saldo IRES 2021 da versare entro il 30 giugno 2022)
Sesta	Secondo o unico acconto del terzo periodo di imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (es. Il acconto IRES 2022 entro il 30 novembre 2022)

Infine, il comma 704 prevede che il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti a bilancio, disposto dall'articolo 14 della Legge 21 novembre 2000, n. 342 (cd. riallineamento), possa essere applicato dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali con riferimento alle partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-*bis*, del TUIR, a prescindere dal fatto che dalle medesime partecipazioni derivi un'influenza dominante o notevole nell'impresa partecipata. La rivalutazione non viene in tali casi vincolata alla necessità che debba riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Osservazioni: *Le disposizioni in commento dispongono, anche quest'anno, l'ennesima proroga delle discipline di rivalutazione in scadenza. Sebbene tali misure siano positive, non possiamo non rilevare come il carattere ricorrente dovrebbe indurre il Legislatore a una riflessione sull'opportunità di una loro stabilizzazione.*

Con specifico riguardo al positivo intervento sulla disciplina di rivalutazione dei beni di impresa, va rimarcata la riduzione delle aliquote delle imposte sostitutive che, come suggerito da Confindustria, renderà tale agevolazione maggiormente attrattiva per le

imprese e più, coerente con l'avvenuta riduzione dell'aliquota IRES.

Altrettanto apprezzabile, è la rateizzazione del versamento delle imposte sostitutive, introdotta nel corso dell'iter parlamentare di approvazione della legge di bilancio, come suggerito da Confindustria.

A tale riguardo, sebbene sia positivo aver riconosciuto la possibilità di rateizzare il versamento delle imposte sostitutive, non appare di immediata utilità aver previsto, per gli importi eccedenti i 3 milioni di euro 6 rate, posto che, anche in questo caso, il pagamento deve avvenire nell'arco di un triennio.

Modifiche all'ambito soggettivo dell'IVAE e IVAFE – Art. 1, commi 710 e 711

I commi 710 e 711 modificano l'ambito soggettivo dell'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e dell'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFAE).

In particolare, il comma 710, lettere a) e b), modificando i commi 13 e 14 dell'articolo 19 del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, integra, tra i soggetti passivi dell'IVIE, quelli indicati all'articolo 4, comma 1, del Decreto legge 28 giugno 1990, n. 167. Sono dunque considerati soggetti passivi dell'imposta, oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali, le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, residenti in Italia, proprietari dell'immobile situato all'estero ovvero titolari di altro diritto reale sullo stesso. Tali soggetti sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall'articolo 4 citato.

La lettera b) specifica che nei casi di esonero dagli obblighi dichiarativi previsti per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati

assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi³⁰, (cfr. articolo 4, comma 3), gli intermediari indicati devono applicare e versare l'imposta dovuta dal contribuente, ricevendo apposita provvista da parte di quest'ultimo. Nel caso in cui il contribuente non fornisca la provvista, gli intermediari sono tenuti ad effettuare le segnalazioni nominative all'Amministrazione finanziaria utilizzando i modelli di dichiarazione previsti per i sostituti d'imposta.

Le lettere c) e d) del comma 710 stabiliscono anche per l'IVAFE il medesimo ampliamento dell'ambito soggettivo agli enti non commerciali e alle società semplici e equiparate. A tal fine vengono modificati i commi 18 e 22 dell'articolo 19 del DL n. 201/2011.

La lettera e), infine, prevede che per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, riferiti all'IVAFE, si applichino le disposizioni previste per le imposte sui redditi, in luogo di quelle previste per la sola imposta sul reddito delle persone fisiche.

Le disposizioni commentate si applicano a decorrere dal 2020 (comma 711).

Osservazioni: *Le nuove norme estendono, a partire dal 2020, l'ambito soggettivo di IVIE e IVAFE, finora limitato alle persone fisiche, anche a talune persone giuridiche, residenti in Italia, tenute, ai sensi dell'articolo 4 del DL n. 167/1990, al rispetto dei soli obblighi di dichiarazione in quanto detentori di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria.*

Si ricorda che l'IVIE dovuta è stabilita nella misura dello 0,76% del valore degli immobili. Tale valore è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Per gli immobili situati in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, è assunto il valore catastale.

³⁰ L'esonero dagli obblighi dichiarativi è previsto anche per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro e per gli immobili situati all'estero per i quali non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta, fatti salvi i versamenti relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, di cui al decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201.

L'imposta non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa. Nel rispetto del divieto della doppia imposizione, dall'IVIE si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile.

L'IVAFE, invece, è parametrata sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato.

Per quanto concerne le novità introdotte dalla norma, le disposizioni in materia di versamento, liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni, rimborsi e contenzioso relative ad IVIE e IVAFE risultano disallineate dal momento che la norma in commento prevede il riferimento alle analoghe disposizioni delle imposte sui redditi (in luogo di quelle relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche) solo per l'IVAFE.

Addizionale IRES sui redditi da attività in concessione – Art. 1, commi da 716 a 718

L'intervento operato sulle regole fiscali applicabili ai redditi prodotti dalle imprese che operano in base a rapporti di concessione o autorizzazione, oggetto di forti critiche da parte di Confindustria, ha subito una profonda revisione nel corso dell'iter parlamentare.

La disposizione originaria introduceva un limite alla deducibilità degli ammortamenti dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori, prevedendo che la quota di ammortamento finanziario deducibile non potesse superare l'1% del costo dei beni. Ciò avrebbe comportato un disallineamento tra la quota di ammortamento deducibile dell'investimento infrastrutturale ed il piano di ammortamento finanziario contabile, che costituisce peraltro parte integrante delle convenzioni.

Tale intervento poneva rilevanti dubbi di costituzionalità, in quanto si sarebbero stravolte

le regole di determinazione del reddito di impresa ed il principio di capacità contributiva (articoli 3, 41 e 53 della Costituzione) solo per talune categorie di contribuenti, applicando un coefficiente di ammortamento non rapportato alla durata media della concessione.

L'attuale formulazione del comma 716 introduce, invece, un'addizionale del 3,5% all'aliquota ordinaria IRES per i periodi di imposta 2019-2020-2021, sul reddito di impresa derivante dall'attività svolta sulla base di:

- a) concessioni autostradali;
- b) concessioni di gestione aeroportuale;
- c) autorizzazioni e concessioni portuali;
- d) concessioni ferroviarie.

Il comma 717 prevede in capo ai soggetti che abbiano optato per la tassazione di gruppo (cd. consolidato nazionale ex articolo 117 del TUIR), che hanno esercitato l'opzione per il regime di trasparenza fiscale (ex art. 115 del TUIR), in qualità di partecipati, l'obbligo di procedere alla determinazione ed al versamento della relativa addizionale.

Il comma 718 precisa che l'addizionale IRES si applicherà, in deroga allo Statuto dei diritti del Contribuente in via retroattiva al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Osservazioni: *Le disposizioni in commento che introducono, per un periodo temporale limitato (2019 -2021) un'addizionale di 3,5 punti percentuali dell'aliquota IRES solo per le imprese che operano in concessione in alcuni specifici settori economici (autostrade, ferrovie, porti ed aeroporti), sollevano molti profili critici. In primo luogo, l'intervento richiama, per alcuni profili, l'addizionale all'IRES (nella misura del 6,5%) prevista per i soggetti operanti nel settore petrolifero, di cui all'art. 81, comma 16 e seguenti del DL n. 112/2008 (cd. Robin Hood Tax), dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 10 del 2015.*

Merita ricordare che la Robin Hood Tax, istituita per un tempo illimitato, nelle finalità del

Legislatore, avrebbe dovuto colpire i “sovra-profitti” congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero, conseguiti dai soggetti operanti in tali settori, per effetto di una complessa congiuntura economica. Si prevedeva il divieto per gli operatori economici di tali settori di traslare l’onere della maggiorazione d’imposta sui prezzi al consumo.

La Corte Costituzionale aveva chiarito che “(...) ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione.”.

La Corte precisava, altresì, che “(...) affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell’imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa ratio giustificatrice. Se, come nel caso in esame, il presupposto economico che il Legislatore intende colpire è l’eccezionale redditività dell’attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell’imposizione”.

La Corte osservava, inoltre, che “(...) profili di irrazionalità rispetto allo scopo sarebbero ravvisabili nella individuazione della base imponibile, che è costituita dall’intero reddito anziché dai soli “sovra-profitti”, e nella durata permanente, anziché contingente, dell’addizionale, che non appare in alcun modo circoscritta a uno o più periodi di imposta, né risulta ancorata al permanere della situazione congiunturale, che tuttavia è adottata come sua ragione”.

Ciò aveva portato la Corte Costituzionale a concludere sull’illegittimità della cd.Robin Hood Tax in quanto “(...) l’art. 81, commi 16, 17 e 18, del DL n. 112 del 2008 e successive modificazioni, ha previsto una maggiorazione d’aliquota di una imposizione, qual è l’IRES, che colpisce l’intero reddito dell’impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l’eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione

privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura.”.

Sulla base delle predette conclusioni appare evidente come l'attuale formulazione dell'addizionale IRES per i soggetti concessionari si differenzi per un aspetto sostanziale rispetto alla Robin Hood Tax, cioè la natura temporanea del prelievo aggiuntivo imposto a tali operatori economici e, a tale riguardo, merita ricordare che in passato, la Corte Costituzionale ha ritenuto non illegittimi alcuni casi di temporaneo inasprimento dell'imposizione per determinati tipologie di redditi o di cespiti: tributo del sei per mille (sentenza n. 143/1995) o contributo straordinario per l'Europa (ordinanza n. 341/2000).

Merita osservare, però, che tali differenziazioni impositive per settori produttivi o per tipologie di soggetti passivi erano state giustificate da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva, che erano “(...) coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotte nella struttura dell'imposta (Corte Costituzionale, sentenze n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005)”.

Nella misura in esame parte della dottrina sottolinea come sembrano del tutto assenti le motivazioni economiche che possano giustificare una discriminazione qualitativa dei redditi solo per alcuni settori economici, né sono individuati eventuali extraprofiti conseguiti da tali operatori economici dovuti ad una congiuntura economica eccezionale che perdurerà per il triennio di applicazione della disposizione.

Peraltro l'assenza di un divieto di traslazione dell'onere della maggiorazione impositiva nelle tariffe applicate ai consumatori sembra confermare che nelle intenzioni del Legislatore non ci fosse la volontà di colpire esclusivamente l'eccezionale redditività di tali operatori (come prevedeva l'abrogata Robin Hood Tax).

Oltre a tali profili, non si può non evidenziare una certa incongruenza tra la giustificazione della maggiorazione IRES disposta e i soggetti colpiti. Il comma 716, infatti, dichiara è dovuta “ al fine di realizzare interventi volti al miglioramento della rete infrastrutturale e dei trasporti” obiettivo che, tuttavia, le imprese concessionarie gravate

dalla maggiorazione sono già tenute a perseguire.

Per le considerazioni che precedono, nonché, per gli impatti disincentivanti ad investire nel nostro Paese, è auspicabile un ripensamento della misura.

PREU e prelievo sulle vincite – Art. 1, commi da 731 a 735

I commi da 731 a 735 apportano l'ennesima modifica all'entità del Prelievo Erariale Unico (PREU) applicabile agli apparecchi da gioco (AWP e VLT), abrogando le modifiche in materia introdotte solo pochi mesi fa con il DL Fiscale (articolo 26 del Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124). Inoltre viene rimodulato in incremento il prelievo sulle vincite di alcune forme di gioco (cd. "Tassa sulla fortuna").

Il comma 731 stabilisce che per l'anno solare 2020 il PREU, applicabile agli apparecchi AWP (articolo 110, comma 6, lettera a) del Regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 – TULPS) sia fissato al 23,85% delle somme giocate (in luogo del 21,60% precedentemente stabilito). Dal 1° gennaio 2021 l'entità del PREU sui medesimi apparecchi è ulteriormente incrementata al 24% (in luogo del 23%). Con riferimento alle VLT, invece, (di cui al sopra richiamato articolo 110, comma 6, lettera b) TULPS) il PREU viene determinato in misura pari all'8,50% nel 2020 (in luogo del prestabilito 7,90%) e all'8,60% per il 2021 (in luogo del 9%).

Si chiarisce che le aliquote indicate sostituiscono quelle precedentemente recate da altri provvedimenti intervenuti in materia (articolo 9, comma 6, Decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, articolo 1, comma 1051 Legge 30 dicembre 2018, n. 145 e articolo 27, comma 2, Decreto legge 28 gennaio 2019, n. 4).

Contestualmente il comma 732 riduce, dal 1° gennaio 2020, la percentuale legale dei *payout* (restituzione in vincita delle somme raccolte). Per le AWP non potrà essere inferiore al 65% e per le VLT all'83% (Sono concessi 18 mesi per l'adeguamento tecnologico a decorrere dal 1° gennaio 2020).

Il comma 733 dispone che dal 15 gennaio 2020 il prelievo sulle vincite da VLT (di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a) del Provvedimento direttoriale 12 ottobre 2011) sia pari al 20% sulla quota che eccede i 200 euro (in precedenza 12% su importi che eccedono 500 euro).

Il successivo comma 734 stabilisce che dal 1° marzo 2020 il diritto sulle vincite dei giochi numerici a totalizzatore (Superenalotto e complementari) (di cui all'articolo 6, comma 1, del richiamato decreto direttoriale) sia fissato al 20% (dal 12% vigente), ferma restando l'applicazione ad importi superiori a 500 euro. E' rimesso ad un provvedimento direttoriale l'adeguamento al nuovo livello di prelievo delle integrazioni dei montepremi dell'Enalotto (art. 6, comma 2, del decreto direttoriale 12 ottobre 2011).

Con il comma 735, infine, è abrogato l'articolo 26 del Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 recante l'ultimo incremento del PREU.

Osservazioni: *L'instabilità del PREU applicabile agli apparecchi da gioco ed in particolare l'utilizzo della leva fiscale nel comparto in funzione di logiche di bilancio sono state recentemente stigmatizzate da Confindustria in commento all'articolo 26 del DL n. 124/2019, ora abrogato (si rinvia sul punto alla Nota di aggiornamento dell'Area Politiche Fiscali del 13 dicembre 2019). Preme ribadire ancora una volta la necessità di addivenire ad una riforma organica e sostenibile dell'intero settore come espressamente richiesto più volte dalle associazioni di categoria³¹.*

Effetti finanziari – Nel complesso la RT al provvedimento attribuisce alle misure in commento i seguenti effetti finanziari:

Differenziale	2020	2021	2022
PREU AWP	495,8	510,3	510,3
PREU VLT	135,4	141,1	141,1
Tassazione vincite	472,7	487	487
Parziale maggiori entrate	1103,9	1138,4	1138,4
Abrogazione art. 26 DL 124/2019	-498,9	-524,7	-524,7

³¹ Si rinvia alla memoria scritta depositata in sede di Audizione al DDL Bilancio 2020 da Sistema Gioco Italia
http://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/053/801/Sistema_Gioco_Italia.pdf.

Totale	605	613,7	613,7
---------------	------------	--------------	--------------

Unificazione IMU/TASI dal 2020 – Art. 1, commi da 738 a 783

Le disposizioni in commento stabiliscono, a decorrere dall'anno 2020, l'abolizione dell'Imposta unica comunale (IUC) di cui all'articolo 1, comma 639, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Bilancio 2014), nelle sue componenti relative all'Imposta municipale propria (IMU) ed al Tributo sui servizi indivisibili (TASI), e l'unificazione nella nuova IMU.

Restano, invece, confermate le disposizioni relative alla Tassa sui rifiuti (TARI), previste dalla citata Legge di Bilancio 2014.

Il nuovo tributo si applicherà, come indicato dal comma 739, in tutti i comuni del territorio nazionale, ferme restando le prerogative statutarie in materia impositiva della Regione Friuli Venezia Giulia e delle Province autonome di Trento e di Bolzano; conseguentemente, restano in vigore le disposizioni relative all'Imposta municipale immobiliare (IMI) della Provincia autonoma di Bolzano e all'Imposta immobiliare semplice (IMIS) della Provincia autonoma di Trento.

Il presupposto della nuova imposta immobiliare locale è il medesimo dell'ICI/IMU, vale a dire il possesso degli immobili. Resta confermata l'esclusione dalla nuova IMU delle abitazioni principali o assimilate, con l'eccezione delle unità abitative accatastate nelle categorie A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) o A/9 (palazzi di pregio artistico o storico).

Il comma 741 riprende alcune definizioni già adottate dalle discipline dei previgenti prelievi immobiliari (IMU e ICI). In particolare si precisa che:

- per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto con attribuzione di rendita;
- nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel medesimo comune, l'agevolazione per l'abitazione principale spetta per un solo immobile. Non è stata inserita nel testo licenziato dal Senato la disposizione, paventata nel corso dell'*iter* parlamentare, che mirava ad estendere tale limitazione anche agli immobili situati in comuni diversi comunque riconducibili al medesimo nucleo familiare;
- per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio, in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, come già previsto ai fini ICI/IMU. Resta confermata, quindi, la precedente disposizione in base alla quale la sola adozione dello strumento generale di pianificazione del territorio da parte del Comune è ritenuta sufficiente per qualificare un terreno come edificabile ed assoggettarlo a tassazione patrimoniale.

I commi 742 e 743 identificano il soggetto attivo dell'imposta nel comune in cui insiste la superficie dell'immobile, mentre sono qualificati come soggetti passivi dell'imposta:

- i possessori degli immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;
- il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria (dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto).

Il comma 744 conferma la riserva dello Stato sul gettito dell'imposta derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolata con aliquota dello 0,76%. Le attività di accertamento e riscossione, relative agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D sono svolte dai comuni ai quali spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

I commi da 745 a 746 confermano le precedenti regole di determinazione della base imponibile ai fini della nuova IMU. In particolare, per i fabbricati iscritti in catasto, la base imponibile è determinata applicando all'ammontare delle rendite catastali, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

Gruppi catastali	Moltiplicatori catastali
A – Abitazioni e alloggi comuni Da A1 a A11 (escluso A/10)	160
A/10 Uffici e studi privati	80
B – Edifici di uso collettivo (collegi; ricoveri; ospizi; conventi; seminari; caserme; case di cura e ospedali ecc).	140
C – Immobili a destinazione commerciale	
C/1 Negozi e botteghe	55
C/2 Magazzini e locali di deposito	160
C/6 Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (non lucro)	
C/7 Tettoie chiuse o aperte	
C/3 Laboratori per arti e mestieri	140
C/4 Fabbricati e locali per esercizi sportivi (non lucro)	
C/5 Stabilimenti balneari e di acque curative (non lucro)	
D - Immobili a destinazione speciale	65
Da D/1 a D/10 (opifici industriali, alberghi, cinema e teatri, etc.) escluso D/5	
D/5 – Istituti di credito, cambio e assicurazioni	80

Viene chiarito che le variazioni di rendita catastale, operate in corso d’anno conseguenti ad interventi edilizi, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo dell’immobile.

Per gli immobili di impresa non accatastati, si conferma quale criterio provvisorio di determinazione del valore catastale – fino al periodo di imposta in cui tali immobili sono iscritti in catasto con attribuzione della rendita – il valore attribuito a tali cespiti nelle scritture contabili dell’impresa, al lordo delle quote di ammortamento.

Il comma 747 ripropone la riduzione al 50% della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, già prevista ai fini IMU.

I commi da 748 a 749 determinano l'aliquota di base per le diverse tipologie di unità immobiliari. In particolare si dispone quanto segue:

- le abitazioni principali di “pregio” classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9 (incluse le relative pertinenze) sono assoggettate all'aliquota dello 0,5%, con facoltà del comune di aumentarla di 0,1 punti percentuali o diminuirla fino all'azzeramento. Da tale imposta si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, 200 euro rapportati al periodo dell'anno di possesso e al numero di soggetti passivi che utilizzano l'unità immobiliare come abitazione principale;
- i fabbricati rurali ad uso strumentale sono soggetti all'aliquota pari allo 0,1%, con facoltà dei comuni di ridurla fino all'azzeramento;
- i fabbricati costruiti dalle imprese edili, destinati alla vendita e non locati (cd. immobili merce) vengono di nuovo assoggettati al prelievo immobiliare locale (dal 2013 erano esclusi da imposizione), con aliquota ridotta pari allo 0,1%, fino al periodo di imposta 2021. I comuni potranno aumentare tale aliquota fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento. Dal 1° gennaio 2022, tali immobili “merce” saranno esentati dalla nuova IMU;
- i terreni agricoli sono assoggettati a tassazione con aliquota pari allo 0,76%, variabile dal Comune, in aumento fino all'1,06%, o in diminuzione fino all'azzeramento;
- gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D sono assoggettati alla nuova IMU con l'aliquota base pari allo 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato. I comuni, con deliberazione del consiglio comunale, possono aumentare tale prelievo fino all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76%;
- gli immobili diversi dalle abitazioni principali (non inquadrabili nelle precedenti categorie) subiscono un prelievo IMU dello 0,76%, variabile dal Comune in aumento fino all'1,06% o in diminuzione fino all'azzeramento.
- Il comma 755 dispone che i Comuni, a decorrere dall'anno 2020, possono incrementare l'aliquota massima dall'1,06% sino all'1,14%, in sostituzione della maggiorazione della TASI, nella stessa misura applicata per l'anno 2015 e confermata fino all'anno 2019.

Viene introdotto, con il comma 757, l'obbligo per i Comuni di redigere la delibera di approvazione delle aliquote accedendo all'applicazione disponibile nel Portale del federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze e predisponendo il relativo prospetto, pena la non idoneità della delibera a produrre effetti giuridici.

Resta confermata l'esenzione oggettiva per i terreni agricoli montani o collinari, per quelli ubicati nei comuni delle isole minori, nonché per quelli a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

E' confermata, altresì, l'esenzione per i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, di cui all'articolo 1 del Decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato DLGS n. 99/2004, indipendentemente dalla loro ubicazione.

Il comma 759 ripropone le fattispecie esenti già previste ai fini della "vecchia" IMU, quali:

- a) gli immobili posseduti dallo Stato, dai Comuni, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601;
- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede;
- f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'Imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- g) gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti (enti non commerciali) di cui alla lettera i), comma 1, dell'articolo 7 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera (es. attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive).

Per le abitazioni locate a canone concordato, l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal Comune, è ridotta al 75%.

Il comma 761 precisa che l'imposta è calcolata per anni solari, in relazione ai mesi di

possesso dell'immobile soggetto alla nuova IMU.

Restano immutate le scadenze di versamento stabilite dai precedenti prelievi immobiliari. Pertanto, il versamento dell'imposta annuale è dovuta in due rate: la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Nel primo anno di applicazione della nuova "IMU", la prima rata da corrispondere sarà pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019, mentre a regime il versamento della prima rata sarà pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente.

Il versamento della rata a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno è eseguito, a conguaglio, sulla base delle aliquote risultanti dal prospetto delle aliquote pubblicato nel sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, alla data del 28 ottobre di ciascun anno.

Il versamento del tributo è effettuato tramite modello F24, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, ovvero tramite apposito bollettino postale, nonché attraverso la piattaforma PagoPA di cui all'articolo 5 del Decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 e le altre modalità previste dallo stesso decreto legislativo.

Il comma 763 dispone che le aliquote e i regolamenti abbiano effetto per l'anno di riferimento a condizione che siano pubblicati sul sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro il 28 ottobre dello stesso anno, pena l'applicazione delle aliquote e dei regolamenti vigenti nell'anno precedente.

Si prevede l'obbligo in capo ai soggetti passivi di presentazione della dichiarazione per l'assoggettamento all'imposta, facendo salve le dichiarazioni presentate ai fini dell'IMU/TASI, in quanto compatibili.

I commi 772 e 773, già esaminati in sede di commento del comma 4, dispongono la deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni ma non ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Appare sostanzialmente immutato l'impianto sanzionatorio già previsto ai fini IMU nel caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, ovvero di omessa presentazione della dichiarazione. Resta salva la facoltà del singolo comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

Per quanto non previsto dalle precedenti disposizioni, si applicano i commi da 161 a 169 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, concernenti l'accertamento, la notifica, il rimborso e la compensazione dei tributi locali.

Il comma 777 dispone che il potere regolamentare dei comuni è limitato alle seguenti azioni:

- stabilire che si considerano regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto degli altri;
- stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari;
- prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili;
- determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, secondo criteri improntati all'obiettivo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso;
- stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari.

Per l'anno 2020, i comuni possano approvare le delibere concernenti le aliquote ed il regolamento dell'imposta, oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione per gli anni 2020-2022, e comunque non oltre il 30 giugno 2020.

Restano, infine, confermate le seguenti disposizioni relative alla tassazione dei manufatti in mare:

- IMU applicabile ai rigassificatori in mare (articolo 1, comma 728, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205);
- IMPI applicabile sulle piattaforme marine (articolo 38 del Decreto legge 26 dicembre

2019, n. 124).

Osservazioni: *Le disposizioni in commento riproducono il testo delle proposte di legge in materia di semplificazione della tassazione immobiliare aventi ad oggetto l'unificazione dell'IMU con la TASI presentate nei mesi scorsi alla Camera dei Deputati (AC. 1904 e AC. 1918).*

Confindustria aveva già espresso, nell'Audizione alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati tenutasi nel luglio scorso, diverse osservazioni su tali proposte di legge che sono state, in parte, recepite nelle disposizioni in commento.

E' stata positivamente allineata la disciplina di deducibilità della nuova IMU ai fini delle imposte sui redditi a quanto già disposto dall'articolo 3 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto crescita), anticipando al periodo di imposta 2022 la totale deducibilità dell'imposta ai fini delle imposte sui redditi, anche se non è stata accolta la richiesta di rendere la nuova imposta integralmente deducibile anche ai fini IRAP, come peraltro previsto per la TASI che, dal 2020, per effetto dell'accorpamento nella nuova imposta, sarà abolita.

Costituisce un passo indietro, rispetto alla disciplina attualmente in vigore, anche la prevista tassazione degli immobili invenduti delle imprese di costruzione, sebbene con aliquota ridotta allo 0,1% e solo fino al 2021.

A tale riguardo, merita osservare che tali immobili, fino al momento della loro cessione o locazione, sono classificati dalle imprese costruttrici tra le rimanenze di magazzino, poiché rappresentano il prodotto della loro attività, analogamente a quanto accade per le merci invendute di ogni altra impresa manifatturiera. Per tali ragioni, sono stati esentati dall'applicazione dell'IMU già a decorrere dal 2013, e non dovrebbero essere assoggettati alla nuova imposta che, comunque, mantiene una natura di imposta patrimoniale.

Negativa è anche la mancata riproposizione nella disciplina della "nuova IMU" dell'obbligo per i Comuni di invio ai contribuenti di modelli previamente compilati, come invece avevamo richiesto da tempo. Merita ricordare che una sorta di obbligo

condizionato era già previsto, con decorrenza dal periodo di imposta 2015, dalla Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014, art. 1, comma 688), ma è stato parzialmente disatteso per effetto di una incerta formulazione normativa (i Comuni erano obbligati a inviare i bollettini precompilati solo previa richiesta formale dei contribuenti, ma le modalità per esprimere tale richiesta non sono state mai chiarite).

Unica nota positiva è la prevista costituzione di un prospetto delle aliquote adottate dai singoli comuni, curata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che dovrebbe consentire alle imprese di districarsi nella "babele" delle deliberazioni relative ai tributi locali.

Nella "nuova IMU" sono state, altresì, confermate, come da noi auspicato, le vigenti esenzioni, distinte per tipologie di immobili, previste ai fini IMU e TASI, inclusa l'esenzione dall'imposta patrimoniale per gli immobili utilizzati dagli Enti non commerciali (articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR) per lo svolgimento, con modalità non commerciali di attività di rilevanza sociale.

In particolare, appare positivo il fatto che l'attuale comma 759, lettera g) non faccia più riferimento agli Enti del Terzo settore (come individuati dall'art. 82 del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117), come era previsto nelle originarie proposte di legge, in quanto tale richiamo avrebbe sensibilmente ridotto la platea dei destinatari dell'agevolazione fiscale.

Ricordiamo, infatti, che sono esclusi dal Codice del Terzo settore – ai sensi dell'articolo 4, comma 2 del DLGS n. 117/2017 – gli enti non commerciali sottoposti a direzione e coordinamento o controllati da associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali, associazioni di rappresentanza di categorie economiche e associazioni datoriali (es. fondi previdenziali integrativi costituiti in base ad accordi bilaterali fra sindacati ed associazioni datoriali).

Restano confermate, infine, le recenti disposizioni contenute nel Decreto collegato e nella Legge di Bilancio 2018, volte a risolvere il contenzioso ICI/IMU sugli immobili produttivi ubicati nelle acque territoriali (piattaforme marine e rigassificatori in mare).

